



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720107/2018-90
ACÓRDÃO	1202-002.146 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	21 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMIL ASSISTENCIA MEDICA INTERNACIONAL S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015

ÁGIO AMORTIZÁVEL. FUNDAMENTO ECONÔMICO. MAIS-VALIA DA MARCA ADQUIRIDA. ARTS. 385 E 386 DO RIR/99. ARTIGO 7º, DA LEI 9.532/97 C/C ART. 325 DO RIR/99.

A indedutibilidade do valor intangível das marcas, como rentabilidade futura, já não era permitida no paradigma normativo (contábil e fiscal) anterior à adoção do IFRS.

O fato de a glosa de amortização dos ágios tomar como elemento de prova documento contábil-societário da atuada, em que apurou e atribuiu valor à marca dos investimentos adquiridos – elaborado em respeito o CPC 15 e os ditames da Lei n. 11.638/2007 – não significa que tenha o fisco desconsiderado a neutralização promovida pela Lei n. 11.941/2009, que instituiu o RTT e anulou os efeitos tributários dos novos padrões contábeis no Brasil. As demonstrações contábeis produzidas pelo contribuinte têm presunção de veracidade e força probante contra o seu autor.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares de nulidade. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário quanto ao mérito da exigência. Vencidos os conselheiros Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Andre Luis Ulrich Pinto que votaram por dar-lhe provimento. Designada a Conselheira Liana Carine Fernandes de Queiroz para redigir o voto vencedor. Por unanimidade de votos, reduzir a multa de ofício aplicada junto com o tributo ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento). Por voto de qualidade, manter a cobrança da multa isolada. Vencidos os conselheiros Fellipe Honório

Rodrigues da Costa e Andre Luis Ulrich Pinto e a Conselheira Liana Carine Fernandes de Queiroz que votaram por cancelar essa exigência.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Assinado Digitalmente

Liana Carine Fernandes de Queiroz – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mauricio Novaes Ferreira, Andre Luis Ulrich Pinto, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão 14-95.688 - 1ª Turma da DRJ/POR, Sessão de 31 de maio de 2019, que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo:

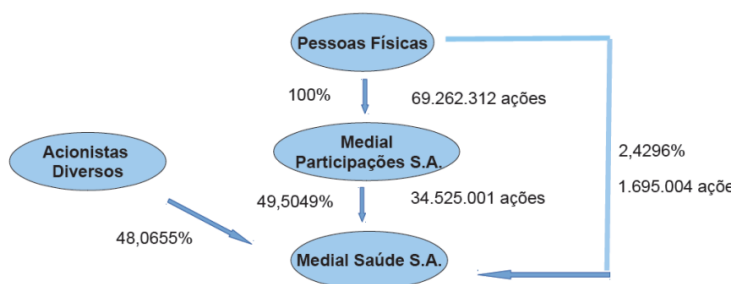
Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 1237 a 1283), parte integrante do auto de infração lavrado em 05/12/2018 (fls. 1284 a 1324), o contribuinte acima identificado foi fiscalizado em relação ao IRPJ e CSLL, em decorrência de procedimento de revisão de DIPJ, que abrangeu os anos-calendário de 2013 a 2015.

Inicialmente, alega a Autoridade Fiscal que a auditoria é sequência daquela realizada anteriormente, que resultou na autuação nos anos-calendário de 2010 a 2012, conforme PA nº 16561-720.085/2016-04, relativa à glosa da amortização tributária de ágio. A contribuinte teria considerado o ágio como se fosse gerado

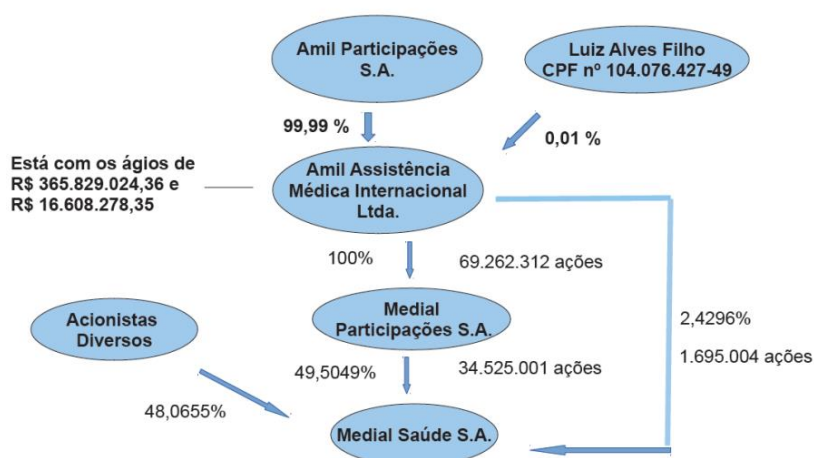
por expectativa de rentabilidade futura, quando na realidade apenas 24% do valor total refere-se a essa expectativa.

Ressalta que o ágio fiscal total calculado pela contribuinte foi R\$ 745 milhões, o ágio contábil inicialmente informado foi de R\$ 92 milhões, sendo posteriormente retificado para R\$ 182 milhões. Os eventos societários que culminaram no surgimento do ágio de R\$ 745 milhões teriam ocorrido do seguinte modo, com os respectivos organogramas elaborados pelo Auditor:

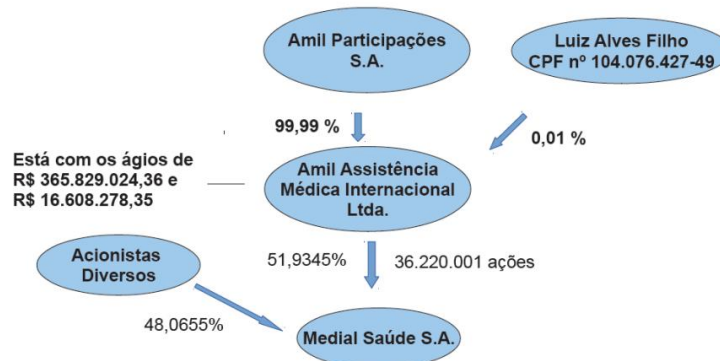
- até 19/11/2009, a Medial Saúde S/A era controlada por um grupo de pessoas físicas, que detinham 100% das ações da Medial Participações S.A., representativas de 49,5049% de participação indireta na Medial Saúde S.A., e 1.695.004 ações ordinárias de emissão da Medial Saúde S.A., representativas de 2,4296% de participação direta;



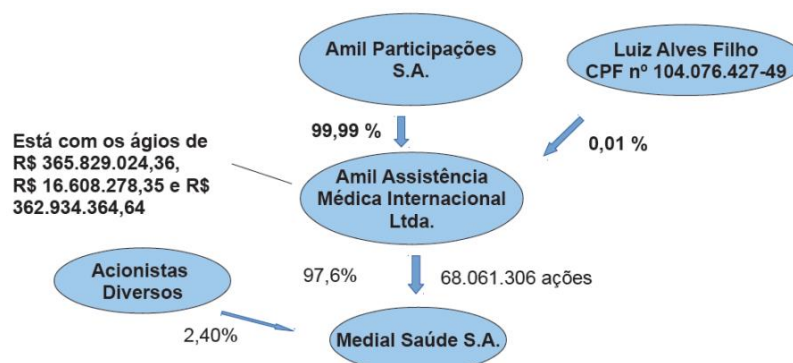
- em 19/11/2009, a fiscalizada Amil Assistência Médica Ltda. (controlada por Amil Participações S.A. e Luiz Alves Filho) adquiriu 36.220.005 ações da Medial Saúde S.A., pelo valor de R\$ 612.511.914,88, representando 51,9345% do seu capital social total e votante (composto por 34.525.001 ações que pertenciam à Medial Participações S.A. (adquiriu 100% das ações da Medial Participações), com ágio de R\$ 365.829.024,36, e 1.695.004 ações que pertenciam às pessoas físicas acima mencionadas, com ágio de R\$ 16.608.278,35);



- em 23/12/2009, a fiscalizada Amil Assistência incorpora a Medial Participações S/A, passando a amortizar tributariamente, a partir de janeiro de 2010, o ágio por ela calculado de R\$ 365.829.024,36;

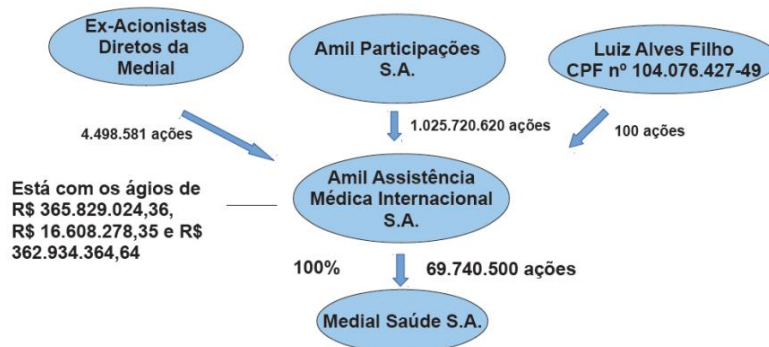


- em 28/01/2010, a fiscalizada adquiriu em leilão 31.841.504 ações da Medial Saúde S.A. pertencentes a acionistas diversos, correspondente a 45,7% do capital social da companhia, pelo preço total de R\$ 557.226.320,00, e passou a deter 97,6% do capital social da Medial Saúde S.A, com ágio gerado de R\$ 362.934.364,64;



- em 05/02/2010, a fiscalizada Amil Assistência Médica Ltda. foi transformada em sociedade anônima, passando a sua denominação social para Amil Assistência Médica Internacional S.A.;

- em 29/04/2010, as 1.679.194 ações restantes da Medial Saúde S.A. nas mãos de acionistas diversos foram incorporadas pela Amil Assistência Médica Internacional S.A., e aqueles acionistas (ex-acionistas diretos da Medial Saúde S.A.) receberam em substituição 4.498.581 ações da Amil Assistência Médica Internacional S.A., e a Amil Assistência Médica Internacional S.A. passou a deter 100% das ações da Medial Saúde S.A.



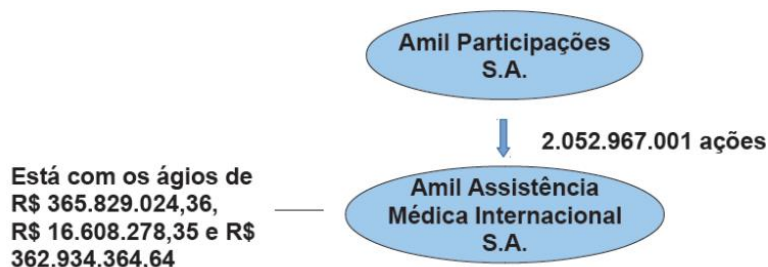
- em 12/07/2010, a denominação social da Medial Saúde S.A. mudou para Amil Saúde S.A.;

- em 28/12/2010 foi aprovada a cisão parcial da Amil Saúde S.A., com versão da parcela cindida do seu patrimônio à Amil Assistência Médica Internacional S.A., no valor de R\$ 158.369.737,48, representativo de 21.574.609 ações ordinárias, equivalente a 30,93% do capital;

- em janeiro de 2011, a Amil Assistência começa a amortizar 30,93% do ágio da Amil Saúde em 120 meses.

- em 18/11/2011, foi aprovada a transformação do tipo societário da Amil Saúde, de sociedade anônima de capital fechado para sociedade limitada;

- em 28/09/2012, a Amil Saúde Ltda. é incorporada pela Amil Assistência Médica Internacional S.A., e esta passa a deduzir 100% do ágio, a partir de outubro/2012.



A Autoridade Fiscal anexou planilha elaborada pela fiscalizada, contendo o Plano Total de Amortização dos Ágios referentes às aquisições das empresas Medial Saúde e Medial Participações, no valor total de R\$ 745.367.928,41, alegando que “o mesmo contém dentro de si o valor referente às Marcas, que não está sujeito à amortização tributária por ela ter vida útil indefinida”, com base nos arts. 385 e 386 do RIR/99.

Frisa que grande parte do valor pago acima do valor patrimonial pelas ações da Medial Participações S.A. e da Medial Saúde S.A. refere-se a ativos identificáveis não reconhecidos nas demonstrações contábeis da adquirida por terem sido desenvolvidos internamente e os respectivos custos terem sido registrados como

despesas, como por exemplo, os referentes às Marcas, que não se enquadra em ágio por expectativa de rentabilidade futura.

Após uma breve explicação sobre os fundamentos do ágio, alega mais uma vez a Autoridade Fiscal que a empresa fiscalizada teria deduzido indevidamente o valor relativo às Marcas como ágio por expectativa de rentabilidade futura. Além disso, a contribuinte não teria apresentado uma demonstração para o seu ágio fiscal, pois o laudo de avaliação apresentado como justificativa “serviu mais como um balizador do preço a ser pago pelo investimento do que propriamente uma demonstração do ágio por rentabilidade futura, mencionando, inclusive, que ele foi elaborado para atender o artigo 385 (RIR/99) da legislação fiscal”.

Por sua vez, “o Relatório referente à identificação e avaliação dos ativos fixos e intangíveis adquiridos da Medial Saúde S.A. o qual foi realizado em conformidade com os padrões contábeis emanados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 15 - Combinação de Negócios (CPC 15)” seria o único hábil a demonstrar, por força de uma legislação contábil, que o valor total considerado como ágio tributário era artificial.

Em virtude das glosas do ágio amortizado indevidamente, a Autoridade Fiscal lançou a multa isolada pela falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL incidentes sobre as bases de cálculo estimadas, sendo que nos anos-calendário de 2014 e 2015 foram efetuados lançamentos complementares, já que no PA nº 16561720.047/2018-13 foram lançadas multas isoladas decorrentes das irregularidades encontradas naquela ocasião (de 2013 a 2016).

Conclui a Autoridade Fiscal que “restou caracterizado o evidente intuito da contribuinte de reduzir dolosamente as bases tributáveis do IRPJ e da CSLL, ao considerar indevidamente como ágio por expectativa de rentabilidade futura, um valor que sabidamente se referia a um item intangível, não sujeito à amortização”, e que tal fato é suficiente para qualificar a multa aplicada à fiscalizada (multa de 150%).

Em consequência das divergências acima, o contribuinte foi intimado a pagar a diferença de tributos apurada (IRPJ e CSLL), juros de mora (R\$ 54.649,47) e multa de 150% sobre os tributos apurados e não recolhidos e multa isolada sobre as estimativas mensais não pagas, totalizando R\$ 40.466.421,10 (fl. 1328).

Inconformado com a autuação, o contribuinte apresentou impugnação (fls. 1337 a 1395) e juntou documentos (fls. 1396 a 1501).

Alega preliminarmente nulidade do auto de infração por erro no cálculo da base tributária, já que a Autoridade Fiscal partiu de uma base de prejuízos fiscais ajustada pela glosa realizada nos autos do PA nº 16561.720047/2018-13, como se os valores exigidos naquele processo fossem definitivos. Subsidiariamente, requer o sobrestamento do presente processo até o julgamento em definitivo daquele, para evitar a redução indevida do saldo de prejuízos fiscais da Requerente.

Alega também em preliminares que a Fiscalização recompôs a amortização e dedutibilidade fiscal do ágio sem atentar para o prazo mínimo de 5 anos (razão máxima de 1/60 avos por mês), conforme disposto na Lei 9.532/97. Ao invés disso, deveria calcular o valor dedutível em cada ano-calendário tendo por fundamento o prazo mínimo previsto pela legislação (5 anos).

Ao relatar os fatos que desencadearam na aquisição da Medial Participações e Medial Saúde, com organogramas similares aos anexados pela Autoridade Fiscal, afirma que o ágio gerado na aquisição dessas empresas foi fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, devidamente justificada em laudo de avaliação elaborado pela Ernst & Young.

Alega a impugnante ser incontroverso que o ágio foi gerado de forma legítima em operação realizada entre partes independentes e com pagamento de preço efetivo, e que houve a incorporação das sociedades, fazendo com que o ágio registrado contabilmente pela sociedade se tornasse um ativo diferido amortizável para fins fiscais, nos termos estabelecidos pela legislação vigente.

Defende que à época dos fatos estava vigente o Regime Tributário de Transição – RTT, e para fins tributários deveriam ser aplicados os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, sem considerar as alterações nas práticas contábeis introduzidas pela Lei nº 11.638/07 e pelo CPC 15, o que endossa todos os procedimentos adotados pela Requerente.

A impugnante defende que, para operações de aquisição de participação societária realizadas durante os anos de 2008 a 2014, para fins contábeis, “o adquirente de um investimento relevante deveria promover uma alocação do preço de aquisição ao valor dos ativos tangíveis e intangíveis adquiridos, classificando apenas o valor residual como ágio (goodwill)” e, para fins tributários, “deveria adotar os métodos e critérios contábeis tradicionais vigentes em 31.12.2007 (regime tradicional), sem realizar qualquer alocação prévia do preço de aquisição de acordo com as práticas contábeis introduzidas pela Lei nº 11.638/07 e pelo CPC 15”.

Ou seja, a impugnante entende que a divergência entre as demonstrações contábeis e o tratamento tributário conferido ao ágio decorreria de uma expressa previsão legal que exigia essa segregação pelo contribuinte. Afirma que os procedimentos adotados pela Requerente estão em total concordância com a legislação aplicável aos fatos, e o custo de aquisição foi devidamente segregado entre o patrimônio adquirido e ágio gerado na operação, e o ágio foi fundamentado na expectativa de rentabilidade futura, com base em laudo elaborado por terceiros independentes utilizando o método de fluxo de caixa descontado.

Defende a impugnante que possui laudo técnico específico demonstrando a alocação integral do ágio na rentabilidade futura da Medial, e não haveria qualquer irregularidade ao se estabelecer apenas uma fundamentação econômica ao ágio pago, com base nos laudos elaborados. Somente com o advento da Lei

12.973/2014 é que teriam surgido as formalidades para alocação fiscal do ágio, já que na vigência do RTT a escrituração comercial e a escrituração fiscal eram distintas e independentes.

Alega que a IN 1.700/17 consolidou as alterações promovidas pela Lei nº 12.973/14, e somente passou a exigir uma ordem específica para a alocação do ágio com o início da vigência desta última.

Ainda que se considere que o ágio esteja alocado à Marca, alega a impugnante, os valores atribuídos a ela atribuídos nada mais são do que meras subcategorias da rentabilidade futura da sociedade, cuja aquisição se fundamenta na projeção dos rendimentos futuros, devendo receber o mesmo tratamento tributário.

Por outro lado, aduz que a Marca Medial não tinha valor comercial para a Requerente, que foi efetivamente caindo em desuso após a aquisição da Medial, e que “o preço pago levou em consideração todo o conjunto de ativos e passivos que contribuem para o desenvolvimento do negócio da empresa e para a geração de receitas na exploração das atividades da companhia”.

Por fim, defende que a multa qualificada deve ser cancelada, pois a única alegação da Autoridade Fiscal decorre da suposta alocação incorreta de parte do ágio gerado, sem ter ocorrido dolo, fraude, simulação ou abuso de direito que modificasse a formalidade jurídica dos atos praticados. E em relação à multa isolada aplicada, defende ser inviável a aplicação simultânea da multa de ofício e multa isolada, em respeito ao princípio da consunção, conforme julgados e súmula nº 105 do CARF.

Entende que, por aplicáveis ao IRPJ as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ, anulado o auto de infração quanto a este tributos, deve também ser anulado o auto quanto à CSLL.

A 1ª Turma da DRJ/POR julgou improcedente impugnação, ratificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte, nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2013, 21/12/2014, 31/12/2015

UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZO FISCAL E BASE NEGATIVA DE CSLL COM BASE EM LANÇAMENTO ANTERIOR. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO ATÉ DECISÃO DEFINITIVA EM CONTRÁRIO.

O crédito tributário regularmente constituído tem presunção de legitimidade, permanecendo válido enquanto não anulado pela própria Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário. A apresentação de impugnação administrativa ao lançamento anterior tem o condão de suspender somente o atributo de exigibilidade do crédito tributário, sendo válida a redução de prejuízo fiscal e base

de cálculo negativa de CSLL com base em lançamentos anteriores, adequando-os à nova realidade do contribuinte até decisão em contrário.

AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. FUNDAMENTO ECONÔMICO DO ÁGIO DIVERSO DE EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA. MARCAS. INDEDUTIBILIDADE.

A previsão de amortização de ágio decorrente de investimento em sociedade coligada ou controlada avaliada pelo valor de patrimônio líquido que, posteriormente, foi absorvido em virtude de incorporação, somente é aplicável quando o fundamento econômico do ágio for a expectativa de rentabilidade futura do investimento. A comprovação de que o pagamento a maior se deu por conta do ativo intangível Marcas é fundamento bastante para a glosa da despesa de amortização de ágio.

AJUSTES DO REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO - RTT. DETERMINAÇÃO LEGAL DE REGRAS DE DEDUTIBILIDADE ANTERIORES AO RTT.

Os ajustes previstos para o RTT não devem servir de escudo para o pagamento a menor de tributos, já que a legislação que disciplina a dedutibilidade de valores pagos a maior quando da aquisição e incorporação de empresas é anterior a este regime. A 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 não influenciaram na apuração dos tributos devidos.

MULTA AGRAVADA DE 150%. ATOS CONSCIENTES COM O INTUITO DE PAGAR MENOS IMPOSTOS.

A comprovação do intuito de pagar menos tributos, impedindo ou retardando o conhecimento da ocorrência do fato gerador ou condições pessoais do contribuinte que afetam a obrigação tributária, configurando sonegação e lesão direta ao Fisco, é suficiente para a aplicação da multa agravada.

LUCRO REAL ANUAL. PAGAMENTO POR ESTIMATIVAS. CABIMENTO DE MULTA ISOLADA.

Ao valor do tributo não pago, com base em estimativas mensais que não deveriam deduzir o ágio pago referente a Marcas, deve ser aplicada a multa isolada referida na legislação tributária.

CSLL. DEDUTIBILIDADE DE ÁGIO.

São aplicáveis as mesmas razões que deram fundamento à decisão acerca do IRPJ à CSLL.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário requerendo o provimento do recurso nos seguintes termos:

(...) IX. AS CONCLUSÕES E O PEDIDO

172. Este Recurso Voluntário é tempestivo e deve ser integralmente apreciado e acolhido em suas razões de fato e de Direito, que demonstram a total improcedência desta infundada exigência fiscal e a necessidade de reforma da Decisão Recorrida, em razão dos seguintes argumentos:

Nulidade do auto de infração:

(i) A Recorrente demonstrou que o presente Auto de Infração é nulo por conter erro na apuração de base de cálculo dos prejuízos fiscais e da base negativa da CSL, uma vez que desconsiderou significativo saldo de prejuízos que ainda são objeto de discussão (pendente de julgamento em 2ª instância no CARF) em outro processo administrativo da Recorrente (PA 16561-720.047/2018-13). Caso assim não se entenda, requer-se que o julgamento deste processo administrativo seja sobrestado até o trânsito em julgado do PA 16561-720.047/2018-13; e

(ii) Adicionalmente, a presente exigência fiscal é nula em razão de a Fiscalização não ter recomposto o ágio aproveitado nos períodos em discussão no prazo mínimo de 5 anos (razão máxima de 1/60 avos por mês). Caso assim não se entenda, o Auto de Infração deve ser retificado para que seja garantido o direito ao aproveitamento do ágio no prazo mínimo legal.

Quanto ao Mérito:

(iii) A presente análise deve partir da premissa de que a alocação contábil do ágio para fins comerciais (regulamentada por normas comerciais específicas, editadas a partir de 2008) em nada se confunde com a fundamentação econômica do ágio exigida para fins tributários;

(iv) Para fins tributários, o RTT estabeleceu uma neutralização dos efeitos fiscais decorrentes da adoção das novas regras de harmonização do padrão contábil brasileiro com o internacional de forma que, na vigência do RTT, deveriam ser aplicados pelos contribuintes – para fins tributários – os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007, sem considerar as alterações nas práticas contábeis introduzidas pela Lei 11.638/07 e pelo CPC 15;

(v) Com isso, para fins tributários, foi mantido o regime contábil tradicional: o contribuinte deveria indicar o fundamento econômico do ágio dentre aqueles previstos no DL 1.598/77. Não existia nenhuma obrigatoriedade ou prioridade de alocação entre os fundamentos econômicos, como pretende afirmar a Fiscalização e a Decisão Recorrida.

(vi) Apenas com o fim do RTT, o DL 1.598/77 passou a indicar uma ordem específica de alocação econômica do ágio. Nessa nova sistemática, o ágio por

rentabilidade futura (goodwill) passou a ser apurado de forma residual (após identificação dos ativos identificáveis a valor justo).

(vii) No Regime Contábil Tradicional (aplicado para fins fiscais na vigência do RTT) o ágio por rentabilidade futura era um fundamento autônomo e independente, que deveria ser suportado por comprovação específica elaborada pelo contribuinte. E foi exatamente o que fez a Recorrente: o ágio foi fundamentado na expectativa de rentabilidade futura do negócio adquirido (letra b, do § 2º, do inciso II, do artigo 20 do DL 1.598), com base em Laudo DCF que comprova de forma técnica a motivação econômica que gerou o pagamento de ágio;

(viii) A desconsideração do resultado técnico indicado no Laudo DCF não pode ser admitida, uma vez que a autoridade fiscal não impugnou os elementos indicados no laudo que apurou a expectativa de rentabilidade futura, limitando-se a presumir, sem elementos de prova, que a Recorrente estava dedicando parte do preço especificamente para a Marca Medial;

(ix) Todas as normas contábeis mencionadas pela Fiscalização, bem como o Laudo PPA e as Demonstrações Financeiras da Recorrente – citados como supostas evidências da motivação econômica do ágio – são absolutamente irrelevantes para a presente análise. O RTT exigia a neutralidade dos efeitos decorrentes desses critérios para fins tributários.

(x) Ademais, ainda que se entenda que uma parcela do ágio pago pela Recorrente corresponde ao valor econômico gerado pela Marca Medial, o pagamento feito pela Recorrente deve, mesmo nesse cenário, ser fundamentado integralmente para expectativa de rentabilidade futura do negócio adquirido. Quando determinada operação com o pagamento de ágio (sobrepreço) envolve a aquisição de uma determinada marca, o preço pago pelo adquirente tem como fundamento, na essência, a própria expectativa de rendimentos que a atividade da empresa poderá gerar. No caso concreto, isso fica ainda mais evidente quando se observa que a Marca Medial, individualmente, não tinha qualquer valor comercial para a Recorrente. O preço pago teve por base o negócio como um todo e a sua expectativa de rendimentos futuros;

(xi) A aplicação da multa qualificada de 150% é incompatível com a presente discussão, que envolve apenas a análise de critérios jurídicos aplicáveis para fins de alocação econômica do ágio. Não há qualquer ato doloso, fraudulento ou simulado, sendo que a própria Fiscalização reconhece a legitimidade da operação e do ágio gerado na compra da Medial pela Recorrente;

(xii) Por fim, destaque-se que a concomitância da multa de ofício com a multa isolada é vedada pelo princípio da consunção, sendo que a multa isolada é absorvida pela multa de ofício. Tal entendimento é ratificado pela Jurisprudência do CARF e do STJ;

(xiii) Os juros de mora devem incidir apenas sobre o principal do tributo e nunca sobre multa de ofício, isto porque a lei estabelece que a Selic incidirá sobre o

tributo, excluindo-se, portanto, os créditos decorrentes de multas punitivas, conforme a melhor Jurisprudência.

173. Pelo exposto, a Recorrente tem por comprovada a exatidão dos procedimentos adotados e a total improcedência do Auto de Infração, bem como o equívoco cometido pela Fiscalização ao interpretar os fatos e o Direito a eles aplicável neste caso.

174. Nesse contexto, a Recorrente pleiteia a integral nulidade do Auto de Infração em razão dos erros na determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSL, por considerar, no cálculo do montante devido, o saldo de prejuízos fiscais reduzido pela compensação efetuada de ofício em processo administrativo ainda não julgado na esfera administrativa. Caso assim não se entenda, requer-se o sobrestamento do processo administrativo até o julgamento definitivo do PA 16561-720.047/2018-13.

175. Caso se entenda que o Auto de Infração não é nulo, a Recorrente pleiteia o acolhimento integral do presente Recurso Voluntário e o imediato cancelamento integral do Auto de Infração em tela, com o consequente arquivamento do processo administrativo. Ainda que assim não se entenda – o que se admite apenas para fins argumentativos – requer seja reconhecido o direito à dedutibilidade do ágio em razão da descontinuidade do ativo intangível, nos termos do §3º, “b” do artigo 7º da lei nº 9.532/97.

176. Caso se entenda que o Auto de Infração é procedente, o que novamente se admite apenas para fins argumentativos, requer-se: (i) a retificação do valor exigido para considerar 100% dos prejuízos fiscais existentes na apuração tributária da Recorrente, desconsiderados os efeitos da compensação de ofício efetuada no PA 16561-720.047/2018-13; (ii) a retificação do valor exigido para considerar o direito à dedutibilidade do ágio à razão máxima de 1/60 avos (prazo de cinco anos, conforme autorizado pela legislação; e (iii) seja reconhecida a ausência de fraude e conduta dolosa por parte da Recorrente, reduzindo-se a multa agravada, bem como aplicando somente a multa de ofício em seu patamar regular ao invés de cumulá-la com a multa isolada.

389. A Recorrente protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, § 4º, alínea “a” do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.

389. A Recorrente informa que tem interesse em realizar sustentação oral perante este E. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Fellipe Honório Rodrigues da Costa – Conselheiro Relator

ADMISSIBILIDADE

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 23-B da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF), com redação dada pela Portaria MF nº 1634/2023.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE POR ALEGAÇÃO DE ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

A recorrente suscita a nulidade do auto de infração em razão de suposto erro na determinação da base de cálculo argumentando para tanto que a apuração do IRPJ e da CSL anos-calendários de 2013 a 2015 teriam sido objeto de glosa de despesas com aproveitamento de ágio nos autos do Processo Administrativo nº 16561.720047/2018-13, em operação de aquisição de participação societária distinta da discutida nestes autos, nos seguintes termos:

162. No PA 16561.720047/2018-13 (que ainda aguarda decisão administrativa em 2ª instância), foi questionado o aproveitamento fiscal do ágio decorrente de outra transação, com compensação de ofício de relevantes saldos de prejuízo fiscal e base negativa da CSL da Recorrente referentes aos períodos de 2013 a 2015.

163. Ocorre que, ao efetuar o presente lançamento fiscal para os anos calendários de 2013 a 2015, a Fiscalização partiu de uma base de prejuízos fiscais ajustada pela glosa realizada nos autos do PA nº 16561.720047/2018-13, como se os valores exigidos naquele processo fossem definitivos e passíveis de redução do saldo de prejuízos da Recorrente. Confira-se, a título de exemplo, o demonstrativo de apuração referente ao período de 2014 nos dois processos:

(...)164. Por essa razão, a Recorrente entende que o presente Auto de Infração é nulo por conter erro na apuração de base de cálculo dos prejuízos fiscais e da base negativa da CSL, uma vez que deixou de compensar significativo saldo de prejuízos que são válidos e existentes.

165. A Decisão Recorrida entendeu que o procedimento adotado pela Fiscalização foi correto uma vez que a autuação formalizada no Processo Administrativo nº 16561.720047/2018-13 reduziu o saldo de prejuízos fiscais da Recorrente.

166. No entanto, tendo em vista que os valores de IRPJ e CSL foram lançados sem o cômputo de saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da Recorrente, há evidente erro na apuração da base de cálculo do auto de infração, o que resulta em uma nulidade do lançamento:

(...)167. Caso assim não se entenda, a Recorrente solicita que o presente processo seja então sobrestado até o julgamento em definitivo do PA nº 16561.720047/2018-13, de forma a evitar a redução indevida do saldo de prejuízos fiscais da Recorrente nos presentes autos.

168. Ademais, no presente caso, a Fiscalização recompôs a amortização e dedutibilidade fiscal do ágio da base de cálculo do IRPJ e da CSL, sem atentar que a Lei 9.532/97 autoriza o seu aproveitamento fiscal no prazo mínimo de 5 anos (razão máxima de 1/60 avos por mês).

169. É evidente que, se a Fiscalização pretende recompor o cálculo do ágio passível de aproveitamento fiscal, deveria calcular o valor dedutível em cada ano calendário tendo por fundamento o prazo mínimo previsto pela legislação (5 anos), tal como foi efetuado pela Fiscalização no PA 16561-720.085/2016-04 (que trata do mesmo ágio discutido nestes autos, com relação aos períodos de 2010/2012).

Portanto, deve também o presente Auto de Infração ser declarado nulo ou retificado para fazer constar a dedutibilidade de despesas de ágio no prazo de 5 anos (razão máxima de 1/60 avos por mês).

No entanto, entendo que não assiste razão e a nulidade deve ser afastada pelos termos do quanto decidido pelo acórdão recorrido com base na permissão contida no artigo 114 art. 114, § 12, inciso I do RICARF pelo que adoto os fundamentos da decisão recorrida sobre o tema, nos seguintes termos:

As alegações preliminares da impugnante não devem ser acatadas. Não houve erro no cálculo da base tributária, pois a Autoridade Fiscal considerou corretamente a glosa realizada nos autos do PA nº 16561.720047/2018-13, que ocasionaram redução no saldo de prejuízos da contribuinte Amil.

Em consulta ao andamento do processo administrativo acima mencionado, verifica-se que ele já foi julgado pela 4ª Turma de Julgamento da DRJ/Recife. **Aquela turma decidiu por manter integralmente o IRPJ e CSL lançados, bem como a multa qualificada e as reduções do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa de CSL. Da decisão, foram interpostos recursos ao CARF pelos sujeitos passivos (contribuinte e responsáveis solidários), ainda pendentes de julgamento.**

Porém, é cediço que o ato administrativo de lançamento tributário presume-se, até prova em contrário, emitido com estrita observância dos mandamentos legais.

Tal presunção deve ser tomada em conjunto com o art. 156 do CTN, o qual prevê que o crédito tributário regularmente constituído somente se extingue ou se modifica nos casos nele previstos.

Com isso, o auto de infração que constituiu o crédito tributário e reduziu o prejuízo fiscal em desfavor do contribuinte, objeto do PA nº 16561.720047/2018-13, permanece válido enquanto não anulado pela própria Administração, por meio de decisão definitiva, ou pelo Poder Judiciário, por meio de sentença transitada em julgado.

A apresentação de impugnação administrativa ao lançamento tem o condão de suspender somente o atributo de exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN, permanecendo intocável a presunção de legitimidade do ato da Autoridade Fiscal, exceto se sobrevier a decisão ou sentença anulatória acima referida.

Assim, os valores lançados em auto de infração constante do PA nº 16561.720047/2018-13 presumem-se legítimos e são válidos, do mesmo modo que os resultados dele advindos, entre os quais a alteração no sistema SAPLI dos valores de prejuízo fiscal de IRPJ e da base negativa de CSLL efetuados pela Autoridade Fiscal, adequando-os à nova realidade do contribuinte.

Importante frisar que eventual modificação no crédito tributário regularmente lançado, que porventura resulte em alteração nos valores de prejuízo fiscal de IRPJ e de base negativa de CSLL, acarretará nova alteração do sistema SAPLI pela Autoridade Fiscal, podendo a empresa utilizar-se dos novos valores futuramente, sem limite temporal e respeitados as trava legais de valor.

Dessa forma, a empresa não se verá privada de utilização do prejuízo fiscal estatuído por lei, sendo que esse direito, se cabível, será apenas prorrogado. Pelos mesmos motivos, conclui-se também que não há razão para sobrestamento do presente processo.

Quanto à glosa da amortização em conformidade com os valores efetivamente lançados pelo contribuinte (prazo de 10 anos, ou razão de 1/120 ao mês), correto o procedimento da Autoridade Fiscal.

Ao não se guiar pelo prazo de 5 anos (razão máxima de 1/60 avos por mês) para a glosa das amortizações, atendeu à exata previsão legal. Isso porque a Lei nº 9.532/97 fixa o prazo de 5 anos como sendo mínimo, não impedindo o contribuinte de efetivamente deduzir o ágio pago em um prazo maior, como efetuado no presente caso. Ao proceder desse modo, a Autoridade Fiscal glosou os valores efetivamente utilizados pelo contribuinte para a amortização.

Em complemento, após a consulta do PA nº 16561.720047/2018-13 constata-se que ele foi julgado pelo Acórdão 1302-004.330, em sessão no dia 10/03/2020 cujo resultado foi o seguinte:

Acordam os membros do colegiado, por **unanimidade** de votos, em **negar provimento ao recurso de ofício** e, quanto ao **recurso voluntário do sujeito passivo principal, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade da autuação e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo**, e quanto aos responsáveis solidários, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas, vencido o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca (relator) que as acolhia em face dos coobrigados BRL Trust Distribuidora de Títulos e Valores Imobiliários S.A. e Gilberto João Ferreira da Costa, **e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento aos recursos voluntários**. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias quanto ao afastamento da nulidade das imputações de responsabilidade.

Ademais, vale acrescentar que o Recurso Especial interposto pela procuradoria não foi conhecido em julgamento na CSRF em 27 de abril de 2023, razão pela qual não haveria razões para sobrestamento para além dos motivos já indicados pela DRJ acima transcritos, ressaltando, portanto, que fora afastada a glosa realizada nos autos do PA nº 16561.720047/2018-13, pelo que não proporcionou redução no saldo de prejuízos da contribuinte Amil.

Destaca-se, todavia, que a própria DRJ conforme transcrito definiu que eventual **modificação no crédito tributário regularmente lançado, que porventura resulte em alteração nos valores de prejuízo fiscal de IRPJ e de base negativa de CSLL, acarretará nova alteração do sistema SAPLI pela Autoridade Fiscal, podendo a empresa utilizar-se dos novos valores futuramente, sem limite temporal e respeitados as travas legais de valor.**

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada e não acolho o pedido de sobrestamento.

DO MÉRITO

No que diz respeito ao mérito, o núcleo da autuação fiscal 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) e, segundo o relatório, foi considerado o ágio como se fosse gerado por expectativa de rentabilidade futura, quando na realidade apenas 24% do valor total refere-se a essa expectativa.

Destacou o relatório da DRJ que o ágio fiscal total calculado pela contribuinte foi R\$ 745 milhões, o ágio contábil inicialmente informado foi de R\$ 92 milhões, sendo posteriormente retificado para R\$ 182 milhões.

Nos termos do Recurso Voluntário, a aquisição societária teria ocorrido seguindo as etapas a seguir reproduzidas:

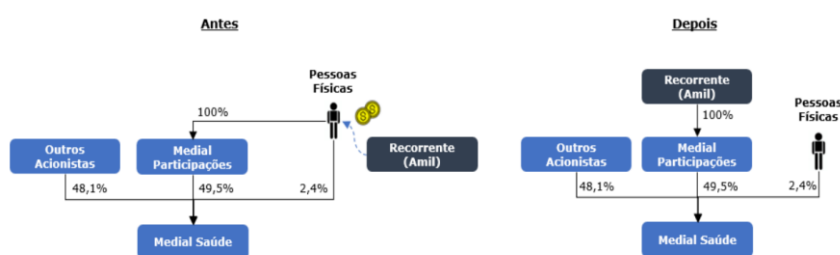
(...)14. A aquisição do negócio Medial pela Amil foi realizada em três etapas distintas, nos anos de 2009 e 2010, que permitiram à Recorrente obter a totalidade das ações da Medial Saúde.

III.A. PASSO 1 – AQUISIÇÃO DE 51,9% DO CAPITAL DA MEDIAL SAÚDE

15. Em 19.11.2009, a Recorrente adquiriu 100% das ações da Medial Participações, com pagamento de preço aos acionistas controladores. O valor total desembolsado pela Recorrente foi de R\$ 585,1 milhões, gerando um ágio de R\$ 365,8 milhões (diferença entre o patrimônio líquido adquirido e o preço de aquisição):

(A) Valor do investimento feito pela Amil	R\$ 585.139.255,91
(B) Patrimônio líquido da Medial Part. na data da aquisição	R\$ 219.310.231,55
(C)= (A) – (B) Valor do Ágio registrado pela Amil	R\$ 365.829.024,36

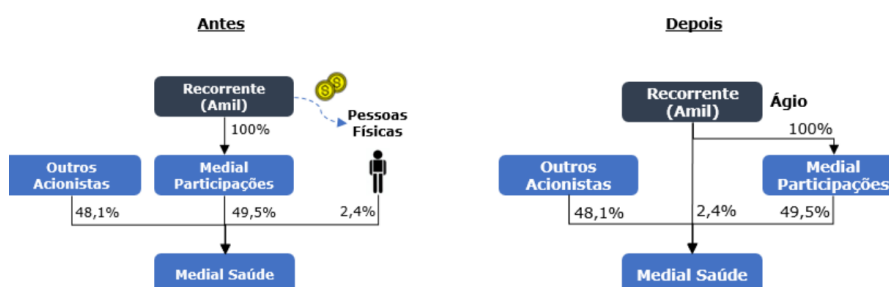
16. Graficamente, a operação pode ser representada da seguinte forma:



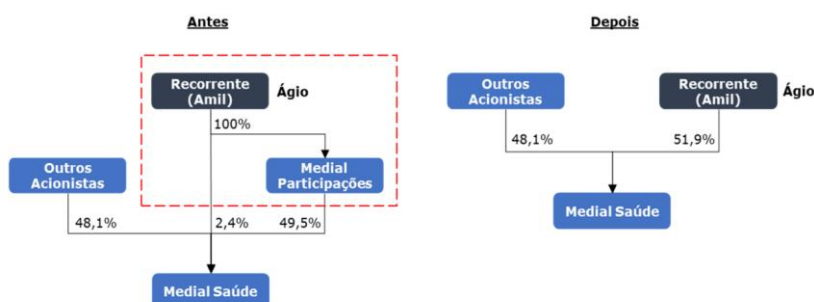
17. Na mesma data, a Recorrente adquiriu 2,4% do capital da Medial Saúde, com pagamento de preço a acionistas pessoas físicas que detinham participação na companhia. A operação gerou um ágio total de R\$ 16,6 milhões:

(A) Valor do investimento feito pela Amil	R\$ 27.372.691,16
(B) Patrimônio líquido proporcional da Medial Saúde na data da aquisição	R\$ 10.764.412,81
(C)= (A) – (B) Valor do Ágio registrado pela Amil	R\$ 16.608.278,35

18. Como resultado dessas operações, a Recorrente passou a deter 51,9% do capital da Medial Saúde, sendo 49,5% de forma indireta (controle da Medial Participações) e 2,4% de participação direta na sociedade:



19. O ágio gerado na aquisição da Medial Participações e Medial Saúde foi fundamentado na expectativa de rentabilidade futura das sociedades adquiridas, devidamente justificada em laudo de avaliação elaborado pela empresa independente Ernst & Young (fls. 724 a 830). 20. Em 23.12.2009, a Recorrente incorporou a Medial Participações (fls. 432 a 442), com aumento na participação direta na Medial Saúde (51,9%). Como resultado da incorporação, o ágio registrado pela Recorrente passou a ser aproveitado na apuração do IRPJ e da CSL, nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei 9.532, de 10.12.1997 ("Lei 9.532/97"):



III.B. PASSO 2 – AQUISIÇÃO DE 97,6% DO CAPITAL DA MEDIAL SAÚDE

21. Em 28.1.2010, a Recorrente efetuou um leilão de Oferta Pública de Aquisição de Ações Ordinárias da Medial Saúde (fls. 509), com aquisição de 45,7% de suas ações. O preço pago somou o montante de R\$ 557,2 milhões e a Recorrente passou a deter 97,6% do capital social da Medial Saúde:



22. Essa operação gerou um ágio no valor de R\$ 362,9 milhões:

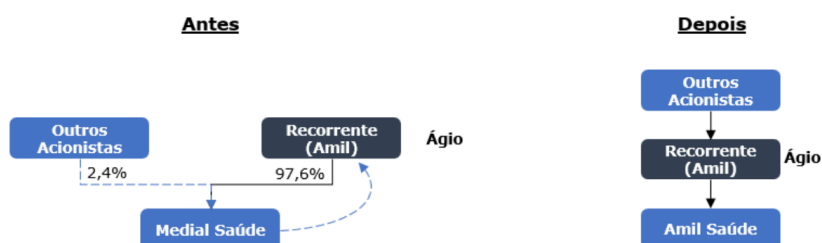
(A) Valor do investimento feito pela Amil	R\$ 557.222.820,00
---	--------------------

(B) Patrimônio líquido proporcional da Medial Saúde na data da aquisição	R\$ 194.288.455,36
(C) = (A) – (B) Valor do Ágio registrado pela Amil	R\$ 362.934.364,64

23. O ágio gerado na aquisição das ações da Medial Saúde também foi fundamentado na expectativa de rentabilidade futura da companhia, devidamente justificada em laudo de avaliação elaborado por terceiros independentes.

III.C. PASSO 3 – AQUISIÇÃO DA TOTALIDADE DO CAPITAL DA MEDIAL SAÚDE

24. Em 29.4.2010, a Recorrente incorporou as ações da Medial Saúde, que se tornou a sua subsidiária integral. Os acionistas remanescentes da Medial Saúde (2,4% do seu capital) receberam em contrapartida ações de emissão da Recorrente (fls. 511 a 529). Com isso, a Recorrente passou a deter 100% de participação na Medial Saúde¹ :



III.D. PASSO 4 – CISÃO E INCORPORAÇÃO DA MEDIAL SAÚDE

25. Em 28.12.2010, foi realizada cisão parcial da Medial Saúde (fls. 597 a 621) com versão da parcela cindida (equivalente a 30,93% do capital da companhia) para a Recorrente. Como resultado dessa operação, a Recorrente passou a aproveitar proporcionalmente o ágio registrado na aquisição da Medial Saúde (agora denominada Amil Saúde), nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97.

26. Por fim, em 28.9.2012, a Medial Saúde foi incorporada na Recorrente (fls. 638 a 657). Como resultado dessa operação, a Recorrente passou a aproveitar a integralidade do ágio registrado na aquisição da Amil Saúde (Medial), nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97:



Diante do contexto da aquisição mencionada, o contorno da lide não se deu para questionar a aquisição societária em si, mas apenas em razão da autoridade fiscal ter constatado que de acordo com a Nota Explicativa nº 15 das Demonstrações Financeiras do ano 2010 da Amil, apenas o valor de R\$ 92 milhões foi classificado como “rentabilidade futura” (posteriormente retificado para R\$ 182 milhões), sendo que o valor de R\$ 515 milhões foi classificado como “mais valia de marca adquirida”.

Por essa razão, concluiu que o **tratamento contábil** conferido pela contribuinte ao ágio (alocação de parte do ágio para a Marca Medial - que não estaria sujeito à amortização tributária por ela ter vida útil indefinida”, com base nos arts. 385 e 386 do RIR/99) seria **divergente dos critérios utilizados para fins tributários** (amortização do ágio com fundamento na rentabilidade futura).

A recorrente, por sua vez, em apertada síntese, sustenta 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 ao padrão internacional, além disso defende que à época dos fatos vigia o Regime Tributário de Transição – RTT, e para fins tributários deveriam ser aplicados os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, sem considerar as alterações nas práticas contábeis introduzidas pela Lei nº 11.638/07 e pelo CPC 15.

Nos termos do relatório e do Recurso, a contribuinte também alega que possui laudo técnico específico demonstrando a alocação integral do ágio na rentabilidade futura da Medial, e não haveria qualquer irregularidade ao se estabelecer apenas uma fundamentação econômica ao ágio pago, com base nos laudos elaborados. Somente com o advento da Lei 12.973/2014 é que teriam surgido as formalidades para alocação fiscal do ágio, já que na vigência do RTT a escrituração comercial e a escrituração fiscal eram distintas e independentes.

Afirma ainda que a demonstração do ágio pela expectativa de rentabilidade futura era usualmente realizada por meio do método do fluxo de caixa descontado (Discounted Cash Flow – “Método DCF”) e o ágio teria sido fundamentado na expectativa de rentabilidade futura do negócio adquirido (letra b, do § 2º, do inciso II, do artigo 20 do DL 1.598), com base em Laudo DCF que comprova de forma técnica a motivação econômica que gerou o pagamento de ágio

Em resumo, nos termos do Recurso Voluntário o núcleo do mérito defendido pelo contribuinte, segue a seguir resumido:

Quanto ao Mérito:

(...)

(iii) A presente análise deve partir da premissa de que a alocação contábil do ágio para fins comerciais (regulamentada por normas comerciais específicas, editadas

a partir de 2008) em nada se confunde com a fundamentação econômica do ágio exigida para fins tributários;

(iv) Para fins tributários, o RTT estabeleceu uma neutralização dos efeitos fiscais decorrentes da adoção das novas regras de harmonização do padrão contábil brasileiro com o internacional de forma que, na vigência do RTT, deveriam ser aplicados pelos contribuintes – para fins tributários – os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007, sem considerar as alterações nas práticas contábeis introduzidas pela Lei 11.638/07 e pelo CPC 15;

(v) Com isso, para fins tributários, foi mantido o regime contábil tradicional: o contribuinte deveria indicar o fundamento econômico do ágio dentre aqueles previstos no DL 1.598/77. Não existia nenhuma obrigatoriedade ou prioridade de alocação entre os fundamentos econômicos, como pretende afirmar a Fiscalização e a Decisão Recorrida.

(vi) Apenas com o fim do RTT, o DL 1.598/77 passou a indicar uma ordem específica de alocação econômica do ágio. Nessa nova sistemática, o ágio por rentabilidade futura (goodwill) passou a ser apurado de forma residual (após identificação dos ativos identificáveis a valor justo).

(vii) No Regime Contábil Tradicional (aplicado para fins fiscais na vigência do RTT) o ágio por rentabilidade futura era um fundamento autônomo e independente, que deveria ser suportado por comprovação específica elaborada pelo contribuinte. E foi exatamente o que fez a Recorrente: o ágio foi fundamentado na expectativa de rentabilidade futura do negócio adquirido (letra b, do § 2º, do inciso II, do artigo 20 do DL 1.598), com base em Laudo DCF que comprova de forma técnica a motivação econômica que gerou o pagamento de ágio;

(viii) A desconsideração do resultado técnico indicado no Laudo DCF não pode ser admitida, uma vez que a autoridade fiscal não impugnou os elementos indicados no laudo que apurou a expectativa de rentabilidade futura, limitando-se a presumir, sem elementos de prova, que a Recorrente estava dedicando parte do preço especificamente para a Marca Medial;

(ix) Todas as normas contábeis mencionadas pela Fiscalização, bem como o Laudo PPA e as Demonstrações Financeiras da Recorrente – citados como supostas evidências da motivação econômica do ágio – são absolutamente irrelevantes para a presente análise. O RTT exigia a neutralidade dos efeitos decorrentes desses critérios para fins tributários.

Pois bem, conforme mencionado no curso do processo, a autuação fiscal que fundamentou o presente processo é uma sequência da autuação nos anos-calendário de 2010 a 2012, conforme PA nº 16561-720.085/2016-04, relativa à glosa da amortização tributária de ágio, portanto, basicamente o que diferencia os processos é que a presente demanda se refere aos anos calendários 2013 a 2015.

Nessa esteira, vale destacar que o PA nº 16561.720085/2016-04 foi apreciado em sessão de julgamento do dia 11 de fevereiro de 2020 cujo teor decisório restou formalizado pelo Acórdão nº 1302-004.331 cujo resultado se deu para, no mérito, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, e, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

Após análise do Acórdão supramencionado e, por entender que o voto vencido da lavra do I. Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca reflete integralmente o posicionamento deste relator, me utilizo dos fundamentos nele inserto para integrar o teor da presente decisão em que passo a destacar os pontos principais para melhor identificar a compreensão da matéria, nos termos a seguir:

Voto Vencido Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

(...) 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 divisível 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 nº 10830.721270/2014-42, cujo acórdão de nº 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 tratem 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 extreme 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 deste 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. 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 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 na 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. (...)

III CONCLUSÕES

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

Pelo exposto, entendo que o Recurso Voluntário merece provimento para cancelar integralmente o auto de infração, tendo em vista que tenho como legítimo a sistemática adotada pelo recorrente que **para fins contábeis**, adotou o Novo Regime Contábil estabelecido pelo CPC 15 e pela Lei 11.638/07, promovendo uma alocação do preço de aquisição (PPA) ao valor dos ativos tangíveis e intangíveis detidos pela sociedade objeto da aquisição; **para fins tributários**, foram adotados os critérios vigentes em 31.12.2007 (Regime Contábil Tradicional), nos exatos termos estabelecidos pelo artigo 16 da Lei 11.941/09 (RTT): (1) o custo de aquisição foi devidamente segregado entre (i) o patrimônio adquirido e (ii) ágio gerado na operação, e (2) o ágio foi fundamentado na expectativa de rentabilidade futura do negócio adquirido (letra b, do § 2º, do inciso II, do artigo 20 do DL 1.598), com base em Laudo DCF.

Assim, diante das conclusões acima delineadas, resta prejudicada a análise a respeito da multa qualificada de 150%, da (im)possibilidade concomitância da multa de ofício com a multa isolada, bem como a alegação de aplicação dos juros de mora para incidirem apenas sobre o principal do tributo e nunca sobre multa de ofício.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de nulidade e, no mérito, dou-lhe provimento para cancelar o Auto de Infração.

(documento assinado digitalmente)

Fellipe Honório Rodrigues da Costa

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Liana Carine Fernandes de Queiroz**, redatora designada:

Conforme esposado no relatório processual, introdutor ao voto do d. Relator, Conselheiro Fellipe Honório, segundo a recorrente, *“existem duas principais razões que demonstram a completa improcedência dos argumentos suscitados pela Fiscalização para glosa das despesas de amortização fiscal do ágio”*, quais sejam:

- Primeira Razão: à época dos fatos estava vigente o Regime Tributário de Transição (“RTT”). O RTT determinava que, para fins tributários, deveriam ser aplicados os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, os quais endossam todos os procedimentos adotados pela Requerente;

- Segunda Razão: em uma operação de compra e venda de participação societária, os valores atribuídos a uma determinada Marca da empresa adquirida nada mais são do que meras subcategorias da rentabilidade futura da sociedade.

Ainda, segundo a recorrente, *“os laudos de avaliação elaborados para fins de aquisição das sociedades Medial Participações e Medial Saúde justificam de forma técnica e econômica o valor pago pela Requerente, trazendo a valor presente os fluxos de caixa e rendimentos esperados pelo negócio”* de modo que *“referidos laudos cumprem o disposto na legislação fiscal (artigo 20 do DL 1.598/77, artigos 7º e 8º da Lei 9.532/95 e artigo 385 do RIR/99), fundamentando integralmente o ágio pago pela Requerente com base na expectativa de rendimentos futuros”*.

Acrescenta que *“a própria legislação obrigava a Requerente a adotar diferentes critérios para a mensuração dos seus resultados contábeis e fiscais, sendo totalmente absurda a tentativa da Fiscalização de realizar um lançamento fiscal fundamentado exatamente nessa divergência de demonstrações.”*

Embora seja inquestionável que, a partir da edição das novas normas contábeis (em especial do CPC 15), passou a existir uma divergência relevante entre a forma de mensuração do ágio tradicionalmente adotada para fins fiscais (fluxo de caixa descontado) e a forma de mensuração do ágio para fins de consolidação contábil (PPA) – razão pela qual foi promulgada a Lei n. 11.941, de 27 de junho de 2009, que criou o chamado Regime Tributário de Transição (RTT) – **entendo que a autuação não desconsidera tais distinções, bem como a vigência do RTT, não “sugerindo que o Novo Regime Contábil produza efeitos tributários na apuração do IRPJ e da CSL”**, ao revés do afirmado pela recorrente.

As alegações aforadas no recurso da contribuinte são de denotada expressão e, em um primeiro momento, afiguraram-se conducentes, a mim, à refutação das autuações, como se fossem defluentes de equivocada aplicação, pelo fisco, da legislação tributária vigente à época dos fatos – exemplo das dificuldades havidas pelo aplicador da lei, em sua dinâmica no tempo.

Entretanto, em exame mais detido dos autos, verifico que, ao contrário do sustentado pela recorrente, e colhido no voto do 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 nº 6.404, de 1976), mesmo antes das inovações na legislação contábil para o padrão IFRS, já eram reconhecidos e mensurados contabilmente.

A distinção está, no tempo, apenas pelo fato de que, antes, tais bens deveriam constar do “Ativo Imobilizado”; após a Lei n. 11.638/07, passaram a constar de grupo específico, intitulado “Intangível”; é dizer, com isso, que, já no momento anterior à convergência da contabilidade, era possível se atribuir o fundamento do ágio pago, dentre outras hipóteses, a intangíveis. Em

qualquer caso, apenas a parcela do ágio que possua como fundamento econômico a expectativa de rentabilidade futura é que poderá ser amortizada fiscalmente, conforme 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.

§ 1º O 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).

§ 2º O 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.

§ 3º O 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).

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 subsequentes 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 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 nº 9.532, de 1997, art. 7º, § 5º).

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, quando (Lei nº 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 nº 9.718, de 1998, art. 11).

Nos termos dos referidos dispositivos, o ágio fundamentado em intangíveis e fundo de comércio não está sujeito a amortização; deve ser (i) considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital em eventual e posterior alienação do investimento ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese de devolução de capital; ou (ii) 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 (conforme o § 3º do art. 386 transcrito).

Antes da convergência, contudo, o fundamento econômico do ágio não deveria, obrigatoriamente, seguir uma ordem predeterminada. Tal fato foi reconhecido pela Solução de Consulta Cosit nº 3, de 2016:

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 nº 1.598, de 1977, o qual deve apontar as verdadeiras razões que justificam o pagamento do ágio pelo Comprador.

Foi somente com a vigência da Lei n. 12.973/14, que conferiu nova redação ao art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, que se passou a exigir uma ordem a ser observada obrigatoriamente pelo investidor (conforme § 5º do art. 20 do Decreto-Lei n. 1.598/77, com a redação dada pela Lei n. 12.973/14).

Desse modo, a legislação sempre previu o reconhecimento contábil dos bens intangíveis, bem como o reconhecimento dos intangíveis como fundamento econômico do ágio pago pela

investidora; o que inexistia era uma ordem determinada para o reconhecimento do referido fundamento – a despeito disso, não haveria a liberdade para atribuição de fundamentos quaisquer (inverídicos ou completamente arbitrários) ao valor pago, que haveria de ser justificado ou justificável.

Volvendo-nos para o caso concreto, a recorrente apresentou à fiscalização laudo que atesta que parte do fundamento econômico do ágio pago foi decorrente do valor de mais-valia de marca adquirida. Contrariamente ao alegado pela recorrente, a motivação que sustentava o sobre preço nas aquisições não provinha somente de expectativa de rentabilidade futura. Os ágios nas aquisições das empresas Medial Saúde e Medial Participações estavam registrados contabilmente em conta de investimentos, quando, na realidade, deveria estar em conta de ativo intangível.

Com efeito, as operações de aquisições de participações societárias e incorporação e/ou cisão, ocorridas ao abrigo do Decreto-Lei n. 1.598/77, haveria de ter o fundamento econômico do ágio entre os previstos no seu art. 20, retratado nos arts. 385 e 386 do RIR/99.

Desse modo, grande parte do ágio amortizado pela recorrente referiu-se à mais valia de marcas, ativo intangível que não é passível de amortização, pois de vida útil indefinida, conforme inciso II, do artigo 7º, da Lei 9.532/97 c/c art. 325 do RIR/99.

Por tudo quanto exposto, não se está diante, no caso, de uma autuação que teria desconsiderado a *“demonstração técnica realizada por terceiros independentes com base em presunções e afirmações genéricas que não guardam relação com a realidade dos fatos”*, não havendo como dar-se guarida ao que defende a recorrente.

Ainda, a autuação não desconsidera que a amortização dos ágios Medial Par e Medial Saúde remontam ao momento normativo em que foram adotados os padrões internacionais de contabilidade societária (IFRS) pela Lei nº 11.638/2007, neutralizados pela instituição do Regime Tributário de Transição (Lei n. 11.941/2009) – e isso afirmo mesmo após leitura atenciosa ao sempre percuciente voto do d. Conselheiro Henrique Chamas, no paradigma de julgamento invocado pela defesa (Acórdão n. 1302-007.453, de 29.07.25).

Os autos de infração têm por pressuposto normativo que as operações societárias com contrapartida em ágio objeto do julgamento seguem o regime dos artigos 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, conforme expressamente disposto no artigo 65 da Lei nº 12.973/2014; ocorre que, como dito, a indedutibilidade do valor intangível das marcas, como *rentabilidade futura*, já não era permitida no paradigma normativo (contábil e fiscal) anterior à adoção do IFRS.

Por fim, o fato de a glosa de amortização dos ágios Medial Par e Medial Saúde tomar como elemento de prova o documento contábil-societário da autuada, em que apurou e atribuiu valor à marca dos investimentos adquiridos – elaborado em respeito o CPC 15 e os ditames da Lei n. 11.638/2007 (IFRS) – não significa que tenha o fisco desconsiderado a neutralização promovida pela Lei n. 11.941/2009, que instituiu o RTT e anulou os efeitos tributários dos novos padrões

contábeis no Brasil; também não significa vedada aplicação retroativa dos parâmetros de alocação de preço da Lei n. 12.973/14; significa, lado outro, o reconhecimento de que os valores passíveis de dedutibilidade, como *goodwill*, não hão de compreender os correspondentes ao ativo intangível marca.

Com efeito, as demonstrações contábeis elaboradas pela própria contribuinte para atendimento da legislação superveniente, de IFRS (notadamente da Lei n. 12.973/14), podem servir como elemento de prova ao fisco da ocorrência da dedutibilidade indevida, à luz da legislação vigente à época dos fatos (Lei n. 9.532/1997). Nisso não há aplicação retroativa da Lei n. 12.973/14. Não se há como negar que as demonstrações contábeis produzidas pelo contribuinte têm presunção de veracidade e força probante contra o seu autor.

Nesse ponto, faço adesão ao bem lançado voto vencido do Conselheiro Paulo Figueiredo,

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 DecretoLei nº 1.598, de 1977.

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

Dito de outro modo: inexistente o direito à dedutibilidade, como ágio por expectativa de rentabilidade futura, de todo o valor correspondente à diferença entre o patrimônio líquido contabilizado da adquirida e o preço pago pela adquirente, em cujas demonstrações contábeis, anteriores ao IFRS, teria alocado o preço pago pela marca; ainda, as demonstrações contábeis elaboradas pela contribuinte para atendimento da legislação de IFRS podem servir como elemento de prova ao fisco para as autuações em análise.

Por fim, a desimportância econômica da Marca Medial para a recorrente que, inclusive, teria descontinuado o seu uso após a aquisição, dentro de curto espaço de tempo, é irrelevante a infirmar tudo quanto esposado neste voto, no sentido da subsistência das glosas por dedução indevida dos ágios.

Apesar de mantidas as glosas, inexistente fundamento para a aplicação da qualificadora da multa de ofício nas autuações.

Não houve irregularidade nas operações societárias e a autuada 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; registrou o ágio surgido nas operações examinadas na linha 2 da Ficha 9A da DIPJ, declarando que a dedução realizada foi feita mediante os ajustes preconizados pela Lei n. 11.941/09.

Portanto, estar-se diante de uma equivocada interpretação das normas de dedutibilidade do ágio pela ora recorrente, para a apuração dos tributos devidos, notadamente das afeitas ao RTT, não sendo possível inferir a existência de intenção deliberada de ocultar elementos dos fatos ensejantes das exações. Não se evidencia o dolo de sonegar tributos a partir de omissões deliberadas ou de falseamento de informações, necessário para a aplicação da qualificadora da penalidade de ofício.

Vale registrar que a amortização decorrente dos ÁGIOS MEDIAL PAR e MEDIAL SAÚDE, referente aos anos de 2010 a 2012, já foi julgada de forma definitiva na esfera administrativa (Acórdão n. 1302-004.331, processo 16561.720085/2016-04), com a exclusão da qualificadora da multa de ofício, firmada em 75%; igualmente em relação ao período de 2016 a 2017 (Acórdão n. 1401-007.057, processo 17459720.011/2021-67) e, em relação ao anos-calendários 2018, 2019 e 2020, pelo Acórdão 1402-007.453.

Por fim, no que se refere à concomitância da multa isolada com a multa de ofício, ressaltando o meu entendimento pessoal, que não diverge do esposado no voto do Relator, lanço neste voto vencedor, em respeito ao princípio colegiado, as razões que ensejam a manutenção da multa isolada, nos termos do iterativo voto de qualidade do Presidente deste órgão Fracionário, Conselheiro Leonardo de Andrade Couto:

O pagamento do imposto por estimativa foi instituído pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Essa Lei estabeleceu período de apuração trimestral para o IRPJ, com a opção anual sendo que, nesse último caso, existe a obrigatoriedade de recolher o tributo mensalmente, determinado sobre uma base de cálculo estimada mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos no art. 15 da Lei nº 9.249/95.

Entendeu o legislador que, feita a opção pelo recolhimento por estimativa, a ausência ou insuficiência desses pagamentos constituiria em sanção passível de punição via multa de ofício calculada sobre o montante não recolhido e aplicada isoladamente, nos termos do inciso IV, do § 1º, do art. 44 da Lei nº 9.430/96, em sua redação original.

A questão de fato é polêmica. Neste Colegiado, alguns entendem que não se justificaria a aplicação da multa após o encerramento do período de apuração, quando já teriam sido realizados os devidos ajustes. Nesse caso bastaria a cobrança de eventual imposto apurado no ajuste acompanhado, aí sim, da respectiva multa.

Esse posicionamento praticamente nega eficácia ao dispositivo legal supra mencionado, pois limitaria sua aplicabilidade a procedimentos de fiscalização efetuados durante o período sob exame. Além do mais, ignora a literalidade do texto legal que determina a aplicação da multa

ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal no ajuste, ou seja, a Lei determina claramente que a multa pode ser imputada após o encerramento do período e mesmo sem tributo apurado no ajuste. A principal e respeitável linha argumentativa daqueles que defendem essa tese parte do próprio texto legal. Na redação original tem-se (destaque acrescido):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

(...)

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

(...)

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

(.....)

Com base na redação do caput essa corrente defende que, mesmo na forma isolada, a multa incidiria sobre a totalidade ou diferença de tributo. Com a ressalva de que o

valor pago a título de estimativa não tem a natureza de tributo, a lógica do pagamento de estimativas seria antecipar para os meses do ano-calendário o recolhimento do tributo que, de outra forma, seria devido apenas ao final do exercício.

Sob essa ótica, a tese defende que o tributo apurado no ajuste e a estimativa paga ao longo do período devem estar intrinsecamente relacionados de forma a que a provisão para pagamento do tributo deve coincidir com o montante pago de estimativa ao final do exercício. Assim, concluem que só há que se falar em multa isolada quando evidenciada a existência de tributo devido.

A princípio, alinhei-me nessa posição e com ela votei em alguns julgados. Hoje, após cuidadosa reflexão penso que essa tese está equivocada porque, apesar de sua construção lógica ser irrefutável, mistura situações distintas.

O texto original da lei estabelece que a multa isolada seria calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição. Entendeu-se assim que o legislador estabeleceu uma norma de imposição tributária quando na verdade o não recolhimento das estimativas impõe a aplicação de uma regra sancionatória.

Aquela avaliação não mais se justifica a partir da nova redação do dispositivo em comento, estabelecida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, onde fica clara a distinção (destaque acrescido):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(.....)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(.....)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para

a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(.....)

Inexiste assim a estreita correlação entre o tributo correspondente e a estimativa a ser paga no curso do ano. Registre-se que essa nova redação não impõe nova penalidade ou faz qualquer ampliação da base de cálculo da multa, simplesmente torna mais clara a intenção do legislador.

A inexistência de correlação entre o tributo e a estimativa fez-me refletir também sobre a questão da concomitância, ou seja, a aplicação da multa de ofício exigida junto com o tributo e a multa sobre as estimativas.

Manifestei-me em outras ocasiões pela aplicação ao caso do princípio da consunção, pelo qual prevalece a penalidade mais grave quando uma pluralidade de normas é violada no desenrolar de uma ação.

De forma geral, o princípio da consunção determina que em face a um ou mais ilícitos penais denominados consuntos, que funcionam apenas como fases de preparação ou de execução de um outro, mais grave que o(s) primeiro(s), chamado consuntivo, ou tão-somente como condutas, anteriores ou posteriores, mas sempre intimamente interligado ou inerente, dependentemente, deste último, o sujeito ativo só deverá ser responsabilizado pelo ilícito mais grave.

Veja-se que a condição básica para aplicação do princípio é a íntima interligação entre os ilícitos. Pelo até aqui exposto, pode-se dizer que a intenção do legislador tributário foi justamente deixar clara a independência entre as irregularidades, inclusive alterando o texto da norma para ressaltar tal circunstância.

No voto paradigma que decidiu casos como o presente sob a ótica do princípio da consunção, o relator cita Miguel

Reale Junior que discorre sobre o crime progressivo, situação típica de aplicação do princípio em comento.

Pois bem. Doutrinariamente, existe crime progressivo quando o sujeito, para alcançar um resultado normativo (ofensa ou perigo de dano a um bem jurídico), necessariamente deverá passar por uma conduta inicial que produz outro evento normativo, menos grave que o primeiro.

Noutros termos: para ofender um bem jurídico qualquer, o agente, indispensavelmente, terá de inicialmente ofender outro, de menor gravidade — passagem por um minus em direção a um plus.

Estaríamos diante de uma situação de conflito aparente de normas. Aparente porque o princípio da especialidade definiria a questão, com vistas a evitar a subsunção a dispositivos penais diversos e, por conseguinte, a confusão de efeitos penais e processuais.

Aplicando-se essa teoria às situações que envolvem a imputação da multa de ofício, a irregularidade que gera a multa aplicada em conjunto com o tributo não necessariamente é antecedida de ausência ou insuficiência de recolhimento do tributo devido a título de estimativas, suscetível de aplicação da multa isolada.

Assim, não há como enquadrar o conceito da progressividade ao presente caso, motivo pelo qual tal linha de raciocínio seria injustificável para aplicação do princípio da consunção.

Ainda seguindo a analogia com o direito penal, a grosso modo poder-se-ia dizer que a situação sob exame representaria um concurso real de normas ou, mais especificamente, um concurso material: duas condutas delituosas causam dois resultados delituosos.

Abstraindo-se das questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu

qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo.

Sob essa ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou a norma ao caso concreto, no exercício do poder-dever legal, motivo pelo qual voto por manter a imputação da multa isolada em sua integralidade.

Importa ressaltar que a Súmula CARF nº 101 NÃO SE APLICA A FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI Nº 11.488/2007, eis que todas as decisões que serviram de base à edição da Súmula não levaram em consideração a mudança legislativa.

Pelo exposto, dirijo do relator somente para dar parcial provimento ao recurso, no sentido de excluir a qualificadora da multa de ofício; ainda, em homenagem ao princípio do colegiado, manter a multa isolada aplicada.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Liana Carine Fernandes de Queiroz