



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.720039/2022-17
RESOLUÇÃO	1402-001.954 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ESHO EMPRESA DE SERVICOS HOSPITALARES S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Alexandre labrudi Catunda – Relator

Assinado Digitalmente

Sandro de Vargas Serpa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alexandre labrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonca, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Sandro de Vargas Serpa (Presidente) e Gustavo de Oliveira Machado (substituto).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de créditos constituídos pela fiscalização, mediante a lavratura de autos de infrações, para lançamento de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), no ano-calendário 2016 a 2018, decorrentes de em razão de dedução indevida de amortização de ágio, além de Multa Isolada por insuficiência de recolhimento das estimativas mensais. Os créditos tributários foram lançados com acréscimos de juros moratórios e multa de ofício qualificada para 150% .

Também foi arrolado na sujeição passiva solidária o representante da empresa, o Sr. Ricardo Hajime Yoshio Watanabe

Por bem retratar os fatos copio o Relatório do Acórdão nº 103-011.528, da 3ª Turma da DRJ03, fls 5.992/6.056 que julgou as impugnações apresentadas, acrescentando com os fatos que se sucederam:

Trata-se de impugnação apresentada pela pessoa jurídica acima identificada contra os Autos de Infração de IRPJ, CSLL e Multa Isolada por insuficiência de recolhimento das estimativas mensais', relativos aos anos-calendário (ACs) 2016, 2017 e 2018, em virtude da verificação de irregularidade da amortização fiscal de ágio pago na aquisição de participações societárias.

Consoante consta do Relatório Fiscal de fls. 4.881/4.945, a inclusão do AC 2016 deveu-se à constatação de fraude tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, em duas operações específicas (relativas às empresas KLINIKUM e PERDICARIS/ISO), o que resultou, nesses casos específicos, na aplicação, quanto à decadência, do art. 173, inciso I, da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN).

Foi utilizada no procedimento fiscal a Escrituração Contábil Digital - ECD, extraída do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

Acerca do grupo econômico AMIL, foram assim descritas as operações societárias em questão:

GRUPO ECONÔMICO AMIL

6. Em breve recorte, o grupo Amil congrega inúmeras empresas dedicadas à prestação dos mais variados serviços relacionados à saúde, como hospitais, clínicas, unidades especiais de tratamento e prevenção, resgate, emergência, planos de saúde, acompanhamento para pacientes com câncer e acompanhamento médico residencial.

7. A constituição do grupo econômico, cujo fundador foi o Sr. Edson Godoy Bueno, teve início com a aquisição da Casa de Saúde São José, sediada em Duque de Caxias, no Rio de Janeiro, em 1972. Seguiram-se inúmeras aquisições e a criação de várias empresas, entre as quais a Empresa de Serviços Hospitalares - ESHO, em 1976.

8. Em 2007, a Amil Participações abriu seu capital na Bolsa de Valores de São Paulo/SP.

9. Em 2012, o controle do grupo foi adquirido pela UnitedHealth Group, maior conglomerado norte-americano do setor de saúde, através de sua controlada, a Mind Solutions S/A.

10. Em 2013, a Amil Participações fechou seu capital na BM&FBovespa, com a Mind Solutions adquirindo, através de oferta pública, as ações que estavam em circulação no mercado.

11. Ainda em 2013, a Amil Participações e a Mind Solutions foram incorporadas pela Amil Assistência Médica Internacional.

12. A Amil Assistência Médica Internacional, por sua vez, é controlada indiretamente pela UnitedHealthCare International, através do Polar II Fundo de Investimento em Participações Multiestratégia, tendo como controlador final a UnitedHealthGroup Incorporated - UHG, companhia americana com ações negociadas na Bolsa de Nova York.

Após fazer considerações genéricas acerca da amortização fiscal do ágio, a autoridade fiscal passou a analisar os casos concretos identificados no procedimento de auditoria, conforme consta dos itens 72 a 217 do Relatório Fiscal, tendo assim sintetizado sua análise:

SÍNTESE 218.

Abaixo, resumo das empresas incorporadas e dos respectivos valores mensais indevidamente amortizados para fins fiscais a título de ágio por rentabilidade futura.

PERÍODO	CLINIHAUER	HCB	SÃO JOSE	SANTA LÚCIA	PRÓ-CARDÍACO
01/2016	-	-	-	-	-
02/2016	-	-	-	-	-
03/2016	-	-	-	-	-
04/2016	-	-	-	-	-
05/2016	-	-	-	-	-
06/2016	-	-	-	-	-
07/2016	-	-	-	-	-
08/2016	-	-	-	-	-
09/2016	-	-	-	-	-
10/2016	-	-	-	-	-
11/2016	-	-	-	-	-
12/2016	-	-	-	-	-
TOTAL 2016	-	-	-	-	-
01/2017	227.374,77	111.611,84	2.914,44	194.668,90	734.874,82
02/2017	227.374,77	111.611,84	2.914,44	194.668,90	734.874,82
03/2017	227.374,77	111.611,84	2.914,44	194.668,90	734.874,82
04/2017	227.374,77	111.611,84	2.914,44	194.668,90	734.874,82
05/2017	227.374,77	111.611,84	2.914,44	194.668,90	734.874,82
06/2017	227.374,77	111.611,84	2.914,44	194.668,90	734.874,82
07/2017	227.374,77	111.611,84	2.914,44	194.668,90	734.874,82
08/2017	227.374,77	111.611,84	2.914,44	194.668,90	734.874,82
09/2017	227.374,77	111.611,84	2.914,44	194.668,90	734.874,82
10/2017	227.374,77	111.611,84	2.914,44	194.668,90	734.874,82
11/2017	227.374,77	111.611,84	2.914,44	194.668,90	734.874,82
12/2017	227.374,77	111.611,84	2.914,44	194.668,90	734.874,82
TOTAL 2017	2.728.497,24	1.339.342,08	34.973,28	2.336.026,80	8.818.497,84
01/2018	227.374,77	111.611,84	2.914,44	194.668,90	734.874,82
02/2018	227.374,77	111.611,84	2.914,44	194.668,90	734.874,82
03/2018	227.374,77	111.611,84	2.914,44	194.668,90	734.874,82
04/2018	-	111.611,84	2.914,44	194.668,90	734.874,82
05/2018	-	111.611,84	2.914,44	194.668,90	734.874,82
06/2018	-	111.611,84	2.914,44	194.668,90	734.874,82
07/2018	-	111.611,84	2.914,44	194.668,90	734.874,82
08/2018	-	111.611,84	2.914,44	194.668,90	734.874,82
09/2018	-	111.611,84	2.914,44	194.668,90	734.874,82
10/2018	-	111.611,84	2.914,44	-	734.874,82
11/2018	-	111.611,84	2.914,44	-	734.874,82
12/2018	-	111.611,84	2.914,44	-	734.874,82
TOTAL 2018	682.124,31	1.339.342,08	34.973,28	1.752.020,10	8.818.497,84
TOTAL GERAL	3.410.621,55	2.678.684,16	69.946,56	4.088.046,90	17.636.995,68

PERÍODO	SAMARITANO	PASTEUR	CLINVAC	HMK/MKD1 MKD2	PERDICARIS ISO
01/2016	-	-	-	668.260,43	184.122,43
02/2016	-	-	-	668.260,43	184.122,43
03/2016	-	-	-	668.260,43	184.122,43
04/2016	-	-	-	668.260,43	184.122,43
05/2016	-	-	-	668.260,43	184.122,43
06/2016	-	-	-	668.260,43	184.122,43
07/2016	-	-	-	668.260,43	184.122,43
08/2016	-	-	-	668.260,43	184.122,43
09/2016	-	-	-	668.260,43	184.122,43
10/2016	-	-	-	668.260,43	184.122,43
11/2016	-	-	-	668.260,43	184.122,43
12/2016	-	-	-	668.260,43	184.122,43
TOTAL 2016	-	-	-	8.019.125,16	2.209.469,16
01/2017	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
02/2017	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
03/2017	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
04/2017	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
05/2017	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
06/2017	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
07/2017	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
08/2017	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
09/2017	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
10/2017	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
11/2017	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
12/2017	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
TOTAL 2017	11.600.411,04	9.072.562,44	61.656,96	8.019.125,16	2.209.469,16
01/2018	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
02/2018	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
03/2018	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
04/2018	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
05/2018	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
06/2018	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
07/2018	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
08/2018	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
09/2018	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
10/2018	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
11/2018	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
12/2018	966.700,92	756.046,87	5.138,08	668.260,43	184.122,43
TOTAL 2018	11.600.411,04	9.072.562,44	61.656,96	8.019.125,16	2.209.469,16
TOTAL GERAL	23.200.822,08	18.145.124,88	123.313,92	24.057.375,48	6.628.407,48

PERÍODO	HMMT HMSV	HCC	AMA	PROMATER	TOTAL GERAL
01/2016	-	-	-	-	852.382,86
02/2016	-	-	-	-	852.382,86
03/2016	-	-	-	-	852.382,86
04/2016	-	-	-	-	852.382,86
05/2016	-	-	-	-	852.382,86
06/2016	-	-	-	-	852.382,86
07/2016	-	-	-	-	852.382,86
08/2016	-	-	-	-	852.382,86
09/2016	-	-	-	-	852.382,86
10/2016	-	-	-	-	852.382,86
11/2016	-	-	-	-	852.382,86
12/2016	-	-	-	-	852.382,86
TOTAL 2016	-	-	-	-	10.228.594,32
01/2017	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	-	6.302.342,81
02/2017	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	-	6.302.342,81
03/2017	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	-	6.302.342,81
04/2017	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	-	6.302.342,81
05/2017	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	-	6.302.342,81
06/2017	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	949.914,38	7.252.257,19
07/2017	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	949.914,38	7.252.257,19
08/2017	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	949.914,38	7.252.257,19
09/2017	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	949.914,38	7.252.257,19
10/2017	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	949.914,38	7.252.257,19
11/2017	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	949.914,38	7.252.257,19
12/2017	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	949.914,38	7.252.257,19
TOTAL 2017	10.810.702,92	16.581.995,76	2.014.853,04	6.649.400,66	82.277.514,38
01/2018	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	4.296.671,43	2.005.671,38
02/2018	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	324.850,86	6.627.193,67
03/2018	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	324.850,86	6.627.193,67
04/2018	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	324.850,86	6.399.818,90
05/2018	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	324.850,86	6.399.818,90
06/2018	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	324.850,86	6.399.818,90
07/2018	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	324.850,86	6.399.818,90
08/2018	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	324.850,86	6.399.818,90
09/2018	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	324.850,86	6.399.818,90
10/2018	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	324.850,86	6.205.150,00
11/2018	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	131.697,29	6.011.996,43
12/2018	900.891,91	1.381.832,98	167.904,42	96.157,06	5.976.456,20
TOTAL 2018	10.810.702,92	16.581.995,76	2.014.853,04	- 1.145.159,34	71.852.574,75
TOTAL GERAL	21.621.405,84	33.163.991,52	4.029.706,08	5.504.241,32	164.358.683,45

Consideradas as irregularidades no cumprimento das obrigações tributárias, foram apurados os tributos devidos e formalizado o lançamento de ofício abaixo especificado (processos n°s 17227.720028/2022-29 e 17227.720039/2022-17),

como determinam o art. 142 da Lei nº 5.172, de 1966, e o art. 898 do Decreto nº 9.580, de 2018:

Processo	Documento de Lançamento	Valor
17227-720.028/2022-29	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 46.386.820,04
17227-720.028/2022-29	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 16.715.983,98
17227-720.028/2022-29	OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB	R\$ 21.021.909,65
17227-720.039/2022-17	IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA	R\$ 7.027.555,69
17227-720.039/2022-17	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	R\$ 2.529.920,03
17227-720.039/2022-17	OUTRAS MULTAS ADMINISTRADAS PELA RFB	R\$ 2.173.576,31

Para fins de cálculo do IRPJ sobre o lucro real anual apurado em razão dos fatos jurídicos descritos no Relatório Fiscal, foi aplicada a alíquota de 15%, acrescida do adicional de 10%, nos termos do art. 3º, caput e § 1º, da Lei nº 9.249, de 1995, na redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996, como demonstrado nos Autos de Infração. Quanto à CSLL, sobre o acréscimo anual da base de cálculo apurada no procedimento fiscal, foi aplicada a alíquota de 9%, de acordo com o art. 3º, inciso III, da Lei nº 7.689, de 1988, na redação dada pela Lei nº 13.169, de 2015, como demonstrado nos Autos de Infração.

Sobre os valores originais dos tributos foram aplicados juros de mora nos percentuais equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, acumulada mensalmente, nos termos do art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, e multas de 75% e de 150%, conforme o caso, como demonstrado na tabela abaixo, nos termos do art. 44, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488, de 2007:

INCORPORADAS	% MULTA
CLINHAUER	75%
HCB	75%
SÃO JOSÉ	75%
SANTA LÚCIA	75%
PRÓ-CARDÍACO	75%
SAMARITANO	75%
PASTEUR	75%
CLINVAC	75%
HMK/HMDI1/HMDI2	150%
PERDICARIS/ISO	150%
HMMT/HMSV	75%
HCC	75%
AMA	75%
PROMATER	75%

Aos tributos incidentes sobre as amortizações fiscais indevidas de ágios por rentabilidade futura que teriam sido pagos nas aquisições do HMK/HMDI1/HMDI2 e da PERDICARIS/ISO foi aplicada multa de 150%. A qualificação da multa deveu-se à caracterização de fraude, tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, nos

termos do art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

O lançamento tributário relativo a tais infrações (HMK/HMDI1/HMDI2 e PERDICARIS/ISSO) foi tratado neste processo (nº 17227.720039/2022-17), enquanto que aquele referente às infrações cometidas pelas amortizações fiscais indevidas de ágios pagos nas aquisições das demais empresas foi tratado no processo de nº 17227.720028/2022-29. Ambos estão sendo analisados na presente sessão de julgamento.

Quanto ao HMK, HMDI1 e HMDI2, concomitantemente às aquisições foram também adquiridos imóveis dos proprietários das empresas, pessoas físicas, por R\$ 2,65 milhões; imóveis cujos proprietários tinham conhecimento de que valiam R\$ 50,16 milhões (de acordo com laudo de avaliação elaborado por empresa especializada contratada), e que o próprio contribuinte (comprador) admitia valer R\$ 48,98 milhões (reconhecido no laudo de avaliação de aquisição das empresas).

Com relação à PERDICARIS e ao ISO, do mesmo modo, concomitantemente à aquisição das empresas, foram também adquiridos imóveis da SPITY (cujos sócios eram os mesmos sócios das empresas adquiridas), por R\$ 11.017.560,00; imóveis que o próprio contribuinte admitiu valer (em menção no laudo de avaliação das empresas adquiridas), apenas os terrenos, R\$ 13,6 milhões. Ocorre que nos terrenos constavam 15 (quinze) edificações, utilizadas como "sede do ISO", "indispensáveis à operação da atividade ali desenvolvida", como explicado pelo contribuinte. Então, ainda que não tenham sido apresentados os laudos de avaliação dessas edificações, não há dúvida de que o valor de tais imóveis (edificações e terrenos) era muito superior ao atribuído formalmente na transação (R\$ 11.017.560,00).

Dessa forma, a considerar que as transações envolveram agentes econômicos racionais, atuando em condições livres de mercado, a única conclusão possível é que parte substancial dos valores dos imóveis (tanto no caso KLINIKUM quanto na transação envolvendo PERDICARIS e ISO) foram "deslocados" para os valores das empresas, "inflando" artificialmente, dessa maneira, os ágios pagos nas aquisições.

Dito de outro modo, o que, à primeira vista, surgiu como aquisições isoladas (ainda que concomitantes) das empresas e dos imóveis, se revelou, de fato, como aquisições "casadas", que, sob o véu da formalização jurídica das operações, ocultou a real alocação dos valores, traduzida na transferência de parte substancial dos valores dos imóveis aos valores das empresas.

Assim, não há dúvida de que o sujeito passivo, sabendo do superdimensionamento dos ágios pagos nas aquisições pretéritas, agiu conscientemente no sentido de excluir tais valores da apuração do lucro tributável, eximindo-se da imputação tributária. Quis, portanto, o resultado, ou assumiu o risco de produzi-lo.

Restando caracterizado, portanto, o ilícito tipificado no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, a multa de ofício de 75% foi qualificada, elevando-a a 150%, nos termos do art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

No tópico 'MULTA ISOLADA - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DAS ESTIMATIVAS MENSAS', registrou-se que o contribuinte, para os recolhimentos mensais por estimativa, apurou as bases de cálculo através de balancetes de suspensão ou redução, nos termos do art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995, como informado nos parâmetros de tributação da ECF, registro 0010.

Dispõe o art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, que deve ser aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre os recolhimentos mensais por estimativa que deixarem de ser efetuados pela pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa no resultado acumulado anual.

No item '233' do Relatório Fiscal, constam as tabelas elaboradas pela autoridade fiscal, contendo as apurações das multas isoladas (IRPJ e CSLL), relativas às estimativas que deixaram de ser recolhidas nos meses no período.

Já no tópico 'SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA', esclareceu-se que a estruturação das operações de modo a "inflar" artificialmente o ágio pago nas aquisições e, posteriormente, a partir das incorporações das empresas adquiridas, sua exclusão do lucro tributável, consistiu em fraude contra a Fazenda Pública, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, o que resultou na "qualificação da multa no lançamento de ofício" (em relação às empresas KLINIKUM e PERDICARIS/ISO).

Complementou-se que, ao mesmo tempo, ao "empregar (...) fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo", incorreu o sujeito passivo em crime contra a ordem tributária, tipificado no art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 1990. E, de acordo com o art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional: "são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (...) os representantes de pessoas jurídicas de direito privado".

Acrescentou o Auditor-Fiscal que a fraude e, conseqüentemente, o crime contra a ordem tributária, se consumaram com a efetiva amortização fiscal dos ágios artificialmente "produzidos" nas aquisições pretéritas, a partir da das incorporações das empresas adquiridas.

Assim, nos termos do art. 135, inciso III, do CTN, foi responsabilizado solidariamente com o contribuinte pelos "créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados", o representante da pessoa jurídica, identificado abaixo, com mandato no período em que foi consumada a fraude (que, no âmbito deste procedimento fiscal, compreendeu os ACs 2016 a 2018):

RICARDO HAJIME YOSHIO WATANABE, brasileiro, casado, engenheiro, Identidade RG 12.272.321-1 SSP/SP, CPF 075.818.228-77, residente na Av. Washington Luis, 1.576, Bloco G, Apt. 31, Santo Amaro, São Paulo/SP, CEP 04662-002. Cargo: Diretor Financeiro.

A fundamentação para a atribuição de Responsabilidade Solidária foi detalhada no Termo de Sujeição Passiva Solidária de fls. 4.876/4.880. Concluiu-se que, como diretor financeiro da ESHO quando da ocorrência dos fatos jurídicos tributários, e em razão dos atos que resultaram em infrações legais com as consequências descritas no Relatório Fiscal, ao Sr. Ricardo Hajime Yoshio Watanabe, CPF 075.818.228-77, deveria ser imposta a responsabilidade solidária pelos tributos devidos pela pessoa jurídica, nos termos do art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional.

A ciência dos Autos de Infração pela ESHO se deu em 20/07/2022 (fl. 4.985), e pelo Responsável Solidário em 21/07/2022 (AR fl. 4.987), tendo ambos apresentado suas respectivas impugnações em 18/08/2022 (fls. 4.993/5.128 e 5.915/5.942). Consoante adiante detalhado, a impugnação da ESHO foi apenas parcial.

A pessoa jurídica destacou que efetuou o recolhimento do valor exigido nos Autos de Infração (e respectivo ajuste no saldo de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL, nos respectivos LALUR e LACS), com multa de 37,5%, com relação: (a) aos ágios gerados nas aquisições da São José, Clinvac, MKDI2; e (b) à parcela do crédito tributário decorrente da glosa das despesas de amortização do ágio HMMT relativas ao investimento na AHMT (doc. nº 1). Assim complementou:

10. Isso porque, (a) no caso dos ágios gerados nas aquisições da São José, Clinvac, MKDI2, tendo em vista que as operações foram realizadas há muitos anos, não foi possível localizar os laudos de avaliação referente aos ágios dessas aquisições, muito embora os respectivos ágios sejam legítimos e tenham atendido aos demais requisitos previstos na legislação para o seu aproveitamento; e (b) no caso da parcela do ágio gerado na aquisição do HMMT relativa ao investimento desta entidade no AHMT, esta sociedade não foi incorporada na Requerente, por questões operacionais (e, por isso, a Requerente recolheu o crédito tributário relativo à parcela do ágio gerado na compra do HMMT que se refere ao investimento desta entidade a AHMT).

11. Sobre o recolhimento já efetuado pela Requerente, vale ressaltar que:

(i) Com relação ao ágio gerado na aquisição do MKDI2, a Requerente apenas está renunciando à discussão (e efetuando o respectivo recolhimento do crédito tributário) relativa ao principal de IRPJ/CSL decorrente da glosa das despesas de amortização;

(ii) A Requerente se resguarda no seu direito de permanecer com a discussão, no presente processo administrativo, sobre a inexistência de

fraude na operação de aquisição do MKD12, com a consequente desqualificação da multa de ofício (de 150% para 75%) - de modo que não está renunciando à essa discussão;

(iii) Com relação ao crédito tributário decorrente da glosa das despesas de aproveitamento do ágio gerado na aquisição do HMMT, a Requerente apenas está renunciando à discussão relativa à parcela desse crédito tributário relativa ao investimento na AHMT (e não à totalidade do ágio gerado na compra do HMMT, que permanecerá sendo discutida nestes autos); e

(iv) Em todos os casos mencionados acima, nos quais a Requerente destacou que realizou o recolhimento do valor exigido pelos Autos de Infração, com o acréscimo da multa de ofício reduzida à 37,5%, a Requerente esclarece que não está renunciando à discussão relativa à impossibilidade de exigência concomitante de multa isolada sobre o crédito tributário decorrente da glosa das despesas de amortização desses ágios – de maneira que permanece resguardado o seu direito de continuar discutindo esse tema nestes autos.

Feitas essas considerações acerca do pagamento de parte do crédito tributário constituído, a peça de defesa apresentada pela ESHO foi dividida nos tópicos (i) nulidades dos Autos de Infração; (ii) razões de mérito para cancelamento dos Autos de Infração, examinando cada uma das teses discutidas pelas Autoridades Fiscais; e (iii) análise caso-a-caso das operações questionadas pelas Autoridades Fiscais. Em suma, os argumentos utilizados em sede de preliminares foram os seguintes:

a) Nulidade dos Autos de Infração por ausência de clareza e especificação dos motivos das glosas, sem a devida indicação dos fundamentos adotados para a constituição dos créditos tributários, o que teria cerceado seu direito de defesa, tendo sido o procedimento fiscal norteado por meras presunções.

b) Nulidade dos Autos de Infração por ausência de recomposição da base de cálculo dos tributos, uma vez que a Fiscalização (i) não cumpriu diligentemente o seu dever de determinação da exigência tributária; e (ii) apenas aplicou a alíquota conjunta do IRPJ e da CSL (34%) sobre o valor total das despesas de amortização de ágio glosadas, sem a devida recomposição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

b.1) No momento de constituição do crédito tributário a ser exigido pelos Autos de Infração, a Fiscalização não considerou o saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSL de anos anteriores da Requerente, nem as suas despesas de custeio deduzidas com relação Programa de Alimentação ao Trabalhador ("PAT") (conforme previsto pelo art. 641 do Decreto nº 9.580, de 22.11.2018 - "RIR/18").

b.2) A partir da simples recomposição da base de cálculo, é possível notar que o valor total exigido nos Autos de Infração deveria ser reduzido do montante de R\$ 95.855.765,70 para R\$ 64.599.039,15, pelo que padecem de nulidade, em razão de nítido erro de cálculo, nos termos dos arts. 10, inciso V, e art. 11, inciso II do Decreto nº 70.235/72.

c) Nulidade dos Autos de Infração por ausência de consideração dos efeitos fiscais das despesas de amortização ou depreciação de ativos das sociedades adquiridas, tendo em vista que a Fiscalização não considera que, caso o ágio não pudesse ser aproveitado como ágio por expectativa de rentabilidade futura, deveria ser aproveitado para fins fiscais via amortização ou depreciação dos ativos que justificaram as mais-valias (i.e. edificações, marcas e outros ativos).

c.1) De acordo com o artigo 7º, inciso I e § 1º, da Lei nº 9.532, de 10.12.1997 (“Lei 9.532/97”), e os artigos 317, 330 e 331 do RIR/18, a depreciação de bens do ativo imobilizado e a amortização contábil de direitos cuja existência ou exercício tenham duração limitadas geram despesas dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL da Requerente, nos termos dos arts. 330 e 331 do RIR/18.

d) Nulidade dos Autos de Infração por ausência de motivação e especificação acerca das alegações de “empresa-veículo”, pois as Autoridades Fiscais não indicaram os elementos e as características da Impugnante que justificariam a sua equiparação a empresa-veículo.

d.1) As afirmações das Autoridades Fiscais possuem caráter meramente genérico, baseadas apenas na alegação de que parte ou a totalidade dos recursos financeiros utilizados pela Impugnante em determinadas aquisições tiveram origem em aportes de capital ou AFACs efetuados pela sua sócia (Amil).

e) Decadência no tocante à glosa de despesas deduzidas no ano de 2016; caso a DRJ entenda que não houve a prática de conduta fraudulenta e decida por desqualificar a multa de ofício, os Autos de Infração devem ser cancelados com relação ao ano-calendário de 2016, tendo em vista a extinção do respectivo crédito tributário pela sua decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

No mérito, as alegações contidas na peça de defesa foram distribuídas nos seguintes tópicos:

a) Alocação contábil do ágio x Alocação realizada para fins fiscais

43. As Operações Discutidas neste Processo Administrativo. Em suma, o presente processo administrativo discute glosas de despesas de amortização de 18 ágios diferentes reconhecidos em 14 operações.

44. Dessas 14 operações, (i) 13 foram realizadas na vigência da Lei 9.532/97 (Antigo Regime), estando sujeitas às suas normas acerca do reconhecimento, da fundamentação e da amortização fiscal de ágio; e (ii) apenas uma operação ocorreu na vigência da Lei 12.973/14 e está sujeita às suas normas acerca da apuração, mensuração e dedução de ágio (aquisição da Promater).

45. Assim, conforme será descrito a seguir, com exceção de um único caso, as alegações feitas pelas Autoridades Fiscais e a validade dos procedimentos adotados pela Requerente com relação aos ágios ora questionados devem ser examinadas sob a égide da Lei 9.532/97 (a qual estava baseada no regime contábil tradicional).

46. Dessa maneira, para a presente análise, não devem ser consideradas as modificações às regras contábeis brasileiras trazidas pela Lei nº 11.638, de 28.12.2007 (“Lei 11.638/07”) e ao regime jurídico do ágio previstas pela Lei 12.973/14.

(...)

75. A comparação entre os artigos 193 e 178 da IN 1.700/17 demonstra que: (i) para as operações sujeitas ao Regime Contábil Tradicional (métodos e critérios vigentes em 31.12.2007 – artigo 193) (ora discutidas no presente processo administrativa), o contribuinte não tinha uma ordem específica para a alocação do ágio para fins fiscais, podendo utilizar quaisquer dos fundamentos previstos na legislação mediante demonstração econômica específica (exceto para intangíveis e outras razões econômicas); e (ii) somente para as operações sujeitas ao Novo Regime Contábil (alocação pelo PPA – artigo 178) é que passou a existir uma ordem específica para o reconhecimento do ágio a partir da identificação dos ativos e passivos adquiridos.

76. Ágio por rentabilidade futura como fundamentação econômica autônoma: o Regime Contábil Tradicional estabelecia que o ágio por rentabilidade futura era um fundamento econômico autônomo e independente – e não uma fundamentação econômica residual e secundária, como a Fiscalização pretende sustentar. Não existia obrigatoriedade de alocar o custo do investimento primeiramente aos ativos identificados:

(...)

77. Dessa forma, durante o RTT, não existia qualquer ordem específica para fundamentação econômica do ágio, de modo que as Autoridades Fiscais cometem equívoco ao sustentar que parcela dos ágios deveria ter sido obrigatoriamente fundamentada com base nos ativos das sociedades adquiridas e que o ágio por expectativa de rentabilidade futura seria residual.

78. A comprovação da fundamentação econômica do ágio por rentabilidade futura: no Regime Contábil Tradicional, o ágio por rentabilidade futura deveria ser comprovado por laudo específico, que serviria de prova da escrituração. O ágio por rentabilidade futura era uma fundamentação econômica independente, geralmente comprovada por meio de laudo elaborado pelo Método DCF. Na nova regulamentação, vigente apenas a partir de 2015 (e não aplicável ao presente caso, com exceção de uma única operação), o ágio por rentabilidade futura é residual, sem que exista obrigatoriedade de comprovação da sua fundamentação.

79. Portanto, as normas tributárias (regulamentadas pela IN 1.700/17) demonstram de forma clara a diferença entre os dois regimes de mensuração e alocação do ágio, fato que foi completamente ignorado pela Fiscalização no Auto de Infração.

80. Feitas essas considerações, é possível concluir que, antes da promulgação da Lei 12.973/14:

(A) para fins fiscais, não existia ordem de alocação específica do ágio gerado na aquisição de participações societárias avaliadas pelo MEP;

(B) o ágio por expectativa de rentabilidade futura era um fundamento econômico autônomo e independente (sendo que a natureza residual do goodwill apenas foi introduzida no ordenamento jurídico-tributário com o advento da Lei 12.973/14);

(C) durante o RTT, os procedimentos e critérios que deveriam ser observados para a alocação contábil e fiscal do ágio eram distintos; e

(D) não existiam critérios e métodos específicos que deveriam ser observados pela demonstração (i.e. laudo de avaliação) que deveria ser preparada pelo contribuinte para a fundamentação do ágio na expectativa de rentabilidade futura do investimento.

(E) não eram previstos requisitos temporais para a elaboração e o arquivamento do laudo de avaliação (o que apenas veio a surgir com a Lei 12.973/14), conforme será melhor descrito a seguir.

81. Sendo assim, os Autos de Infração cometem equívoco ao buscar aplicar retroativamente regras da Lei 12.973/14 (Novo Regime) para a análise da dedutibilidade de despesas de amortização de ágios que se encontram sujeitas às normas previstas pela Lei 9.532/07 (Antigo Regime) e ao regime contábil tradicional, devendo ser prontamente cancelados.

(...)

b) A inexistência de requisitos temporais para a demonstração do ágio por expectativa de rentabilidade futura

(...)

85. A legislação fiscal não exigia qualquer forma ou metodologia específica para o estudo que deveria ser arquivado pelo contribuinte para fins de fundamentação do ágio por rentabilidade futura. Na verdade, cabia ao contribuinte tão somente a elaboração de demonstração que comprove o registro do ágio com base na expectativa de rentabilidade futura do investimento adquirido, nos termos do art. 20, § 3º do DL 1.598/77. Portanto, ao contrário do que a Fiscalização pretende fazer crer, NÃO há nenhuma base legal para o questionamento do prazo para a elaboração do laudo de avaliação.

86. Apenas com a publicação da Lei 12.973/14 é que a legislação fiscal passou a impor requisitos à forma de apresentação da demonstração a que se refere o artigo 20, § 3º, do DL 1.598/77:

(...)

88. A esse respeito, vale mencionar que o CARF já se posicionou recentemente no Caso Credit Suisse (Acórdão nº 1201-002.247, de 12.6.2018) e no Caso Sanofi Medley (Acórdão nº 1201-003.693, de 12.3.2020) no sentido de que, além de as Autoridades Fiscais não terem competência para questionar metodologia, premissas ou conclusões de demonstrações elaboradas por empresa independente e especializada, também não se pode glosar despesas de amortização de ágio com base na alegação de intempestividade da demonstração:

(...)

c) A legitimidade do ágio sobre o patrimônio líquido negativo da sociedade adquirida

(...)

98. Como será evidenciado neste subtópico, o entendimento da Fiscalização carece de fundamentos contábeis e jurídicos, vez que:

(A) o reconhecimento de patrimônio líquido das sociedades adquiridas não foi resultado de discricionariedade, mas sim da estrita observância às normas e aos parâmetros contábeis aplicáveis; e

(B) no caso de aquisição de sociedade com patrimônio líquido negativo, o próprio atendimento às exigências feitas pela legislação tributária acerca do desdobramento do preço de aquisição resulta no reconhecimento de ágio sobre a parcela negativa do patrimônio líquido da sociedade adquirida.

(...)

101. Assim, as Autoridades Fiscais se equivocam ao afirmar que, “se a investida possui, quando da transação, passivo a descoberto, tal valor negativo deve ser reconhecido na investidora como “provisão para perdas”, e não como redução do ativo (cuja contrapartida seria o acréscimo do ágio por rentabilidade futura)” (fl. 4.892). Isso porque:

(i) O entendimento manifesto pelas Autoridades Fiscais está fundamentado numa leitura superficial da ICVM 247/96. A própria CVM, ao interpretar a norma mencionada pela Fiscalização, estabelece no Ofício CVM 01/2006 que o saldo inicial da equivalência patrimonial deve ser negativo, com o ágio representando a diferença entre o valor negativo e o custo de aquisição; e

(ii) O Ofício CVM 01/2006 também deixa claro que o ágio calculado sobre o valor do patrimônio líquido negativo deverá ser “registrado e amortizado de acordo com o seu fundamento econômico” e conclui que “essa prática permite um reconhecimento melhor dos resultados futuros da investida”, de forma que o resultado da equivalência patrimonial será contraposto à amortização do ágio correspondente.

(...)

104. Com base nesse raciocínio, se a própria regulamentação societária e contábil admite a existência de patrimônio líquido negativo (passivo a descoberto), esse montante também deveria ser considerado para fins de cálculo do ágio na aquisição do correspondente investimento, até mesmo por uma questão de coesão entre o valor do patrimônio líquido da sociedade adquirida e o valor do ágio gerado na operação.

(...)

d) A viabilidade jurídico-tributária da transferência de ágio e seu aproveitamento fiscal

(...)

128. Sendo assim, é forçoso concluir que o fato de determinadas aquisições de participação societária terem sido originalmente realizadas pela Amil e Cemed Care e, posteriormente, transferidas à Requerente, está devidamente amparado por motivações negociais e econômicas, tendo em vista que: (...)

129. A respaldar essas considerações, basta notar que:

(1) todas as aquisições questionadas pelos Autos de Infração que foram inicialmente feitas pela Amil e/ou Cemed Care ocorreram entre (a) a data de retirada da Requerente da estrutura da Amil e AmilPar (via redução do capital social da Amil) (24.4.2007) e (b) a data da nova aquisição de sua participação societária pela AmilPar (29.1.2010); e

(2) somente a partir da data da compra de suas ações pela AmilPar, esses investimentos foram transferidos à Requerente e, ao mesmo tempo, esta sociedade passou a ser responsável pela aquisição direta de todas as sociedades hospitalares cujo respectivo ágio se encontra sob discussão nestes autos.

130. Vale também notar que as operações societárias, tal como foram praticadas, não foram determinantes para o aproveitamento fiscal dos ágios ora discutidos. Ainda que esses movimentos societários não tivessem ocorrido, os ágios – legítimos em sua origem – ainda poderiam ter sido aproveitados pelas entidades do Grupo Amil.

(...)

148. Nesse sentido, a mera capitalização dos AFACs não pode deslocar a condição de real adquirente do investimento à Amil, muito menos configurar hipótese de “transferência de ágio”, visto que: (i) a Requerente que efetivamente adquiriu a participação societária da sociedade investida (sendo a adquirente original deste investimento) e incorporou esta entidade; e (ii) em nenhum momento a Amil foi titular do investimento e respectivo ágio.

149. Como consequência, a Requerente tem por nítido que as alegações das Autoridades Fiscais acerca da existência de “transferência do ágio” pela mera capitalização de AFACs na Requerente – em operações de aquisição originalmente e diretamente realizadas pela própria Requerente - não possuem qualquer fundamento.

e) A impossibilidade de caracterização da AMIL como “real adquirente”

(...)

(B.2) A impossibilidade de deslocar-se a condição de “real adquirente” à Amil

161. O único fundamento adotado pela Fiscalização para deslocar a condição de real adquirente para a Amil é que esta entidade supostamente teria fornecido parte ou totalidade dos recursos para a aquisição de determinados investimentos, em operações de AFAC e/ou aumento de capital. Dessa forma, as Autoridades Fiscais entendem que o sacrifício patrimonial para a aquisição foi realizado pela Amil (e não pela Requerente).

162. Ocorre que esse fato isolado jamais poderia ser apto a desconsiderar os efeitos tributários das transações legitimamente realizadas pelas Requerente, em operações revestidas de amplos e inquestionáveis propósitos negociais, visto que: (i) O aporte de capital (ou a realização de AFACs) corresponde à fonte primária e mais comum de financiamento de todas as pessoas jurídicas;

(ii) Após os AFACs ou a integralização de capital pela Amil, (a) os recursos passaram a pertencer – de forma definitiva - à esfera patrimonial da Requerente para todos os fins de Direito, de modo que a operação realizada com esses recursos foi feita em seu nome, seu interesse e com sacrifício econômico de sua parte, e não no nome ou interesse de seus

sócios (Amil); e (b) os recursos financeiros deixaram de pertencer à Amil (sócia), que passou a ser titular de novas ações representativas do capital da Requerente; e

(iii) Trata-se de forma regular de captação de recursos para as atividades operacionais, devidamente prevista e autorizada pela legislação civil e societária aplicável, que sob nenhuma circunstância faz deslocar a condição de real adquirente para o acionista.

(...)

(B.3) Argumento Subsidiário: ainda que a Requerente fossem uma empresa interposta na estrutura, o aproveitamento fiscal dos ágios deveria ser admitido 173. Ainda que se considere que a Requerente fosse uma “empresa-veículo” (o que, como demonstrado não é o caso destes autos e apenas se admite para fins de argumento), o direito ao aproveitamento fiscal dos ágios sob discussão deve ser reconhecido:

- Todos os requisitos legais vigentes à época para a amortização fiscal do ágio foram cumpridos: (1) foi adquirida participação societária com pagamento de ágio; (2) o investimento foi avaliado pelo MEP; (3) o ágio foi integralmente fundamentado na expectativa de rentabilidade futura das sociedades adquiridas; e (4) ocorreu a incorporação, cisão ou fusão (confusão patrimonial) entre as sociedades adquirente e adquirida;
- As legislações societária, civil e tributária autorizam expressamente que uma empresa seja constituída com o objetivo de deter participação em outras sociedades (sociedades holding), nos termos do art. 2º, § 3º da Lei nº 6.404, de 15.12.1976 (“Lei das S.A.”), art. 981 do Código Civil¹³ e o art. 31 da Lei nº 11.727, de 23.7.2008 (“Lei 11.727/08”);
- Em nenhum momento a legislação aplicável condiciona a possibilidade de registro e aproveitamento fiscal do ágio à substância ou natureza da sociedade adquirente; e
- O CARF já confirmou a possibilidade de aproveitamento fiscal de ágio mesmo nos casos em que exista a interposição das chamadas “empresas-veículo”. A título de exemplo, Acórdão nº 1201-002.773, de 20.3.2019 (“Caso Gol”), o CARF decidiu que “A utilização de empresa veículo na aquisição de participação societária não determina, isoladamente, o descumprimento dos requisitos legais para a amortização do ágio correspondente”.

Após ter desenvolvido as considerações supra, a Impugnante ESHO passou a analisar caso-a-caso a possibilidade de aproveitamento fiscal dos ágios gerados nas transações realizadas, questionados pela Fiscalização.

Além disso, rebateu:

(i) a aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150%, em relação às despesas de amortização dos ágios pagos nas aquisições do (a) HMK, MKDI1 e MKDI2 e (b) da Pedicaris e do ISSO. Arguiu que não ocorreu nenhuma conduta fraudulenta da sua parte nas situações em exame, tampouco abuso de direito ou simulação. Acrescentou que, em nenhum momento, pretendeu realizar atos societários para “driblar” as normas tributárias buscando a redução dos tributos devidos.

(ii) a aplicação da multa isolada de 50% sobre os recolhimentos mensais por estimativa que deixaram de ser efetuados pela pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual, de forma simultânea com a multa de ofício pela redução indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No tocante à exigência da CSLL, a Impugnante alegou o que segue:

VIII. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

441. Pela análise do Auto de Infração, percebe-se que as Autoridades Fiscais também pretendem exigir da Requerente débitos de CSL, acrescidos de multas e de juros calculados com base na taxa SELIC, tendo em vista que as supostas irregularidades cometidas na apuração do IRPJ refletiram na composição da base de cálculo dessa contribuição.

442. Considerando que são aplicáveis à CSL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, são válidos os argumentos de fato e de Direito apresentados anteriormente, que justificam a legalidade do procedimento adotado pela Requerente também para efeitos de recolhimento da CSL. Dessa forma, tendo demonstrado na presente Impugnação a improcedência da autuação de IRPJ, tornase, também, improcedente a exigência relativa à CSL.

Por fim, apresentou os seguintes pedidos:

IX. AS CONCLUSÕES E O PEDIDO

443. Esta Impugnação é tempestiva e deve ser integralmente apreciada e acolhida em suas razões de fato e de Direito, que demonstram a total improcedência desta infundada exigência fiscal.

444. Assim, considerando todo o exposto acima, a Requerente tem por comprovada a exatidão dos procedimentos adotados e a total improcedência dos Autos de Infração, bem como o equívoco cometido pelas Autoridades Fiscais ao interpretar os fatos e o Direito a eles aplicável neste caso.

445. Vale destacar que todos os argumentos descritos nesta Impugnação são aplicáveis à todas as operações sob discussão nestes autos, quando cabível, ainda que não tenham sido incluídos nos capítulos específicos sobre cada transação.

446. Sendo assim, a Requerente pleiteia o ACOLHIMENTO INTEGRAL DA PRESENTE IMPUGNAÇÃO e o imediato cancelamento dos Autos de Infração (principal, multas e juros), com o consequente arquivamento do processo administrativo, devendo-se recompor eventuais prejuízos fiscais e bases negativas da CSL compensados.

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

A respeito da impugnação apresentada pelo responsável solidário, o Sr. Ricardo Hajime Yoshio Watanabe contestou sua legitimidade para figurar no polo passivo da relação jurídicotributária descrita nos autos, informando que ocupava, a partir do período de 27/04/2017 (e não em 2016), o cargo de diretor financeiro da ESHO, conforme demonstram as Atas de Eleição e Reeleição da Diretoria da ESHO em anexo (doc. nº 1).

Acrescentou que o Termo de Sujeição Passiva Solidária seria nulo, em virtude da inexistência de descrição clara e precisa dos fatos que levaram à imputação de responsabilidade, e que em nenhum momento a Fiscalização teria indicado as condutas que poderiam constituir violação à legislação tributária, muito menos fraude. O simples fato de o Impugnante Pessoa Física ser diretor financeiro da ESHO, por si só, não seria suficiente para a imputação de responsabilidade solidária; se assim o fosse, os diretores financeiros de toda e qualquer pessoa jurídica seriam responsáveis por todas as suas obrigações tributárias, o que evidentemente não é o caso e tampouco a pretensão do legislador com o disposto no artigo 135, inciso III, do CTN.

Concluiu, portanto, que a Autoridade Fiscal pretendeu imputar responsabilidade solidária com base em mera presunção, pois o Impugnante não exercia qualquer influência ou gestão na ESHO à época dos fatos geradores que ocasionaram a exigência ora atacada, e nem mesmo integrava os quadros da companhia à época da prática dos fatos que ensejaram a aplicação da multa qualificada de 150%, o que impossibilitaria a aplicação do art. 135, III, do CTN.

Além disso, não haveria no Auto de Infração e respectivo Relatório Fiscal qualquer comprovação ou indício que possa caracterizar que o Requerente tenha agido com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatuto. Pelo contrário, todos os atos praticados sempre o foram dentro das suas atribuições e dentro dos poderes que lhe foram estabelecidos pelo contrato social ou estatuto. Também não se verifica qualquer ação com infração de lei, uma vez que todos os atos pertinentes foram executados conforme estabelece a legislação.

É o relatório

A 3ª Turma da DRJ03 julgou improcedentes as impugnações apresentadas pela atuada e pelo responsável solidário arrolado, prolatando as seguintes ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES ESTRUTURADAS EM SEQUÊNCIA. LUCRO REAL. EXCLUSÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO AVALIADO PELA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. PASSIVO A DESCOBERTO. ÁGIO LIMITADO AO IMPORTE EFETIVAMENTE PAGO NA AQUISIÇÃO DO INVESTIMENTO. PERDA DE EFICÁCIA DOS ATOS CORPORATIVOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS. ÁGIO ARTIFICIAL. MOTIVAÇÃO IMPRÓPRIA DO SOBREPREGO.

De acordo com os termos da legislação de regência, a dedutibilidade da despesa de ágio proveniente de aquisição de negócio empresarial mediante operações societárias demanda a plena observância dos seguintes requisitos essenciais: (i) a realização de operações entre partes não relacionadas e independentes; (ii) a prova do efetivo fluxo financeiro que evidencie o pagamento do custo aquisição celebrado entre as partes negociantes (incluindo-se o montante do ágio), bem assim a demonstração de que o adquirente, positivamente, suportou o ônus decorrente da transação; (iii) comprovação do respectivo fundamento econômico do ágio gerado na operação societária, respeitadas as hipóteses prescritas na legislação de regência.

Na hipótese de aquisição de empresa com patrimônio líquido negativo, também chamado de passivo a descoberto, o ágio amortizável para fins fiscais limita-se ao sacrifício financeiro efetivamente demonstrável no momento da aquisição do investimento corporativo.

Demonstrada a falta de consistência do pretense sobrepreço a partir do contraste das alegações de defesa com a prova apresentada para justificar motivação determinante de seu fundamento econômico, torna imperativa a decretação da ineficácia do acervo documental vinculado à aquisição societária para fins de dedutibilidade do ágio da base imponible de imposto sobre a renda de pessoa jurídica.

Evidenciado que o bojo das transações societárias deriva de procedimento inconsistente, configura-se a ocorrência de um ágio artificial destinado exclusivamente à redução imprópria da base imponible do imposto de renda, bem assim a obtenção vantagem tributária indevida proveniente da inobservância de critérios técnicos definidos pela legislação tributária de regência. Assim sendo, a ausência de respaldo em demonstração fidedigna da mensuração contábil do sobrepreço implica em assimetria informacional que não permite à Administração Tributária a validação da pertinência e autenticidade da fundamentação econômica justificada na narrativa apresentada pela defesa.

INVESTIDORA FORMAL. INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. FALTA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS PARA DEDUÇÃO DAS AMORTIZAÇÕES.

As contrapartidas da amortização do ágio não serão computadas na determinação do lucro real.

A possibilidade de dedução das amortizações em caso de incorporação é uma exceção à regra da indedutibilidade, e como tal, deve receber interpretação estrita, de modo que se aplique somente aos casos que o legislador pretendeu desonerar.

O uso pela real investidora de uma terceira empresa para figurar como investidora formal e ser incorporada pela investida não preenche os requisitos legais para dedução fiscal das amortizações. Se o legislador pretendesse desonerar também estes casos, teria simplesmente autorizado a dedução independentemente de qualquer incorporação, fusão ou cisão.

Entender de forma diversa seria admitir que, por meio de um artifício, a investida pudesse deduzir o ágio pago na sua aquisição, mesmo sem incorporar a investidora; e negar aplicação ao art. 25 do Decreto-Lei 1.598/77.

AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO EXTRATRIBUTÁRIA.

O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negociais, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2016, 2017, 2018
AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. INDEDUTIBILIDADE.

A neutralidade tributária da equivalência patrimonial se estende à CSLL, de forma que a amortização de ágio não pode ser deduzida na apuração dessa Contribuição. (Acórdão CSRF 9101-004.819, de 03/03/2020).

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2016, 2017, 2018

MULTA ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ E CSLL. CONCOMITÂNCIA COM A MULTA DE OFÍCIO POR FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO NA APURAÇÃO ANUAL.

A multa de ofício, exigida por falta de pagamento do IRPJ e da CSLL devidos na apuração anual, e a multa isolada, por falta de recolhimento das antecipações mensais, têm hipóteses de incidência distintas, podendo ser exigidas cumulativamente.

A autuada e o responsável solidário arrolado tiveram ciência da decisão acima citada e apresentaram recurso voluntário conforme o demonstrado no quadro abaixo:

RECORRENTE	CIÊNCIA DATA	REC. VOLUNT. DATA	FLS.
ESHO EMPRESA DE SERVICOS HOSPITALARES S.A.	09/03/2023	01/03/2023	6.056/6.148
RICARDO HAJIME YOSHIO WATANABE	24/03/2023	01/03/2023	6.442/6.465

As recorrentes trouxeram, em síntese, os seguintes argumentos:

ESHO EMPRESA DE SERVICOS HOSPITALARES S.A.

- Nulidade em razão de ausência de clareza e especificação acerca dos motivos das glosas.
- Nulidade em razão de ausência de recomposição da base de cálculo dos tributos.
- Nulidade em razão de ausência de consideração dos efeitos fiscais das despesas de amortização ou depreciação de ativos das sociedades adquiridas.
- Nulidade em razão de ausência de motivação e especificação acerca das alegações de “Empresa-Veículo”.
- Decadência.
- Impossibilidade de caracterização da recorrente como “empresa-veículo” e deslocamento da condição de real adquirente.
- Irrelevância da transferência de ágio.
- Distinção entre os critérios para a alocação contábil e fiscal do ágio na vigência da Lei 9.532/97.
- É legítimo o ágio sobre o patrimônio líquido negativo.
- Inexiste requisitos temporais para o laudo de avaliação antes da Lei 12.973/14.
- Traz defesa sobre as aquisições das empresas HMK, MKDI1, Perdicaris e ISSO.
- Contesta a qualificada da multa e o lançamento da multa isolada.

RICARDO HAJIME YOSHIO WATANABE

- Nulidade do “Termo de Sujeição Passiva”.
- Inexiste a sujeição passiva arrolada pela fiscalização.

VOTO

Conselheiro **Alexandre Iabrudi Catunda**, Relator

Da tempestividade e admissibilidade

Conforme apontado no Relatório a autuada e o responsável solidário arrolado apresentaram recurso voluntário ambos no dia 01/03/2023, antes de serem notificados do Acórdão nº 103-011.528, prolatado pela 3ª Turma da DRJ03, o que ocorreu somente nos dias 09/03/2023 e 24/03/2023, respectivamente.

Não obstante a isso, ambos protocolizaram, em 04/04/2023, dentro, portanto, do prazo de trinta dias estabelecido pelo art 33 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, o Decreto do Processo Administrativo Fiscal (PAF), com a redação vigente a época¹, petição em que reiteram os termos dos recursos voluntários já anteriormente apresentados.

Em que pese desnecessária, uma vez que o art. 218, §4º da Lei nº 13.105/2015 o Código do Processo Civil (CPC)², de aplicação subsidiária ao processo administrativo, por força do art 15³ do mesmo Código, determina que será considerado tempestivo o ato praticado antes do termo inicial do prazo, tal providência saneia qualquer dúvida a respeito da tempestividade dos recursos apresentados.

Sendo, assim e tendo em vista que ambos os recursos preencheram todos os demais requisitos de admissibilidade, deles tomo conhecimento.

Das infrações tratadas neste processo administrativo

O auto de infração foi lavrado em decorrência da glosa de amortização do ágio decorrente de diversas aquisições realizadas pela autuada, empresa pertencente ao grupo Amil.

O quadro colacionado abaixo constante do Relatório Fiscal traz um resumo das autuações decorrentes do mesmo procedimento fiscal:

INCORPORADAS	% MULTA
CLINIAHAUER	75%
HCB	75%
SÃO JOSÉ	75%
SANTA LÚCIA	75%
PRÓ-CARDÍACO	75%
SAMARITANO	75%
PASTEUR	75%
CLINVAC	75%
HMK/HMDI1/HMDI2	150%
PERDICARIS/ISO	150%
HMMT/HMSV	75%
HCC	75%
AMA	75%
PROMATER	75%

¹ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

² 218 – (...)

§4º Será considerado tempestivo o ato praticado antes do termo inicial do prazo

³ Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

De acordo com o Relatório Fiscal os lançamentos dessas infrações foram formalizados nos processos administrativos nº 17227-720.028/2022-29 e 17227-720.039/2022-17, sem, contudo, distinguir em qual dos processos administrativos estariam controladas as infrações apontadas acima:

LANÇAMENTO DE OFÍCIO

219. Consideradas as irregularidades no cumprimento das obrigações tributárias como descritas neste relatório, foram apurados os tributos devidos e formalizado o lançamento de ofício (processos nºs 17227-720.028/2022-29 e 17227-720.039/2022-17), como determinam o art. 142 Lei nº 5.172, de 1966, e o art. 898 do Decreto nº 9.580, de 2018.

No entanto, o Acórdão recorrido aponta esta distinção conforme o trecho colacionado abaixo:

Aos tributos incidentes sobre as amortizações fiscais indevidas de ágios por rentabilidade futura que teriam sido pagos nas aquisições do HMK/HMDI1/HMDI2 e da PERDICARIS/ISO foi aplicada multa de 150%. A qualificação da multa deveu-se à caracterização de fraude, tipificada no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, nos termos do art. 44, inciso I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

O lançamento tributário relativo a tais infrações (HMK/HMDI1/HMDI2 e PERDICARIS/ISSO) foi tratado neste processo (nº 17227.720039/2022-17), enquanto que aquele referente às infrações cometidas pelas amortizações fiscais indevidas de ágios pagos nas aquisições das demais empresas foi tratado no processo de nº 17227.720028/2022-29. Ambos estão sendo analisados na presente sessão de julgamento.

Portanto, apenas as infrações a que foram atribuídas a qualificação da multa de ofício foram tratadas neste processo, enquanto as demais foram formalizadas no processo 17227.720028/2022-29 e seguiram com rito próprio.

Assim, serão apreciadas neste feito somente as amortizações dos ágios referente às aquisições das empresas HMK/HMDI1/HMDI2 e PERDICARIS/ISSO, bem como o arrolamento do Sr. Ricardo Hajime Yoshio Watanabe na sujeição passiva dos créditos tributários lançados e controlados neste processo administrativo.

Às fls 6.688 consta requerimento da recorrente autuada para que o presente processo seja redistribuído para 1ª Turma da 2ª Câmara desta 1ª Seção, uma vez que o processo de nº 17227.720028/2022-29 já havia sido distribuído para aquela Turma antes da distribuição deste feito para este Relator *“com o fim de garantir que seja conferida resolução uniforme a matéria objeto de discussão nos autos dos Processos Administrativos nº 17227- 720.039/2022-17 e 17227-720.028/2022-29”*.

De pronto deve ser negado este requerimento. Isto porque, ainda que as infrações tenham sido lavradas em decorrência do mesmo procedimento fiscal e possuïrem a mesma

natureza de glosa da amortização do ágio, tratam de situações fáticas distintas. Destaca-se que as infrações que estão sendo discutidas no âmbito deste processo administrativo envolvem a qualificação da multa de ofício e a responsabilização solidária, além da glosa da amortização do ágio, o que demonstra, além da questão fática das operações societárias envolvidas, uma clara diferenciação das infrações listadas no outro processo administrativo.

De toda forma não haverá prejuízo à autuada em julgar separadamente os recursos voluntário presentes nos respectivos processos, uma vez que, em ambos os processos terá os recursos cabíveis e previstos no PAF.

Sendo, assim deve ser negado o requerimento para redistribuição deste feito à 1ª Turma da 2ª Câmara desta Seção para julgamento em conjunto com o processo nº 17227.720028/2022-29.

Dito isso, temos que a recorrente pugna pela nulidade do auto de infração em razão de *“ausência de recomposição na base de cálculo dos tributos”*.

De acordo com a recorrente, a autoridade fiscal que lavrou o auto de infração desconsiderou na constituição do crédito tributário *“o saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSL de anos anteriores da Recorrente, nem as suas despesas de custeio deduzidas com relação ao Programa de Alimentação do Trabalhador (“PAT”)*”

Tal questão também foi arguida em sua impugnação, sendo que o Acórdão recorrido afastou esta preliminar, conforme podemos observar pelo trecho abaixo destacado:

Sendo assim, não têm fundamento as arguições de nulidade baseadas em ausência de clareza e especificação dos motivos das glosas e da caracterização da ESHO como “empresa-veículo”. O mesmo se diga acerca das alegações de nulidade em face da ausência de recomposição da base de cálculo dos tributos ou da ausência de consideração dos efeitos fiscais das despesas de amortização ou depreciação de ativos das sociedades adquiridas.

Em que pese, estar de acordo com a decisão recorrida que o erro na apuração do valor lançado não estar entre os pressupostos de nulidade do auto de infração insculpidos no art 59 do PAF, entendo que tal argumento deve ser apreciado nas questões de mérito.

Sendo também essa a conclusão da mesma decisão recorrida quando afirma que *“Tais vícios, se constatados, poderiam, em tese, resultar no reconhecimento da improcedência total ou parcial do lançamento em relação aos interessados atingidos.”*

Embora tenha reconhecido tratar-se de questão de mérito, a primeira instância julgadora não apreciou esta matéria, tampouco encontrou nos autos elementos suficientes para identificar se a recorrente autuada teria saldo de prejuízos acumulados a serem abatidos no auto de infração.

Destaca-se que a recorrente possui parcial razão quando afirma que nem os prejuízos acumulados, nem a base de cálculo negativa da CSLL foram utilizados para abater a base de cálculo dos tributos lançados.

De acordo com a recorrente autuada “o saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSL existente nos períodos de 2017 e 2018 não foi compensado na apuração do crédito tributário sob discussão”

Da análise dos autos de infração em comento, observa-se que a autoridade fiscal utilizou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL nos anos de 2017 e 2018, no entanto, não houve compensação dos prejuízos acumulados de anos anteriores.

Abaixo estão colacionadas as partes dos autos de infração de IRPJ em que estão demonstradas as utilizações dos prejuízos acumulados:

SUJEITO PASSIVO			
CNPJ 29.435.005/0001-29		Período de Apuração do Tributo 01/01/2016 a 31/12/2016	
Nome Empresarial ESHO EMPRESA DE SERVICOS HOSPITALARES S.A.			
RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO			
Prejuízo das Atividades em Geral Declarado			95.902.387,92
INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS			
Multa	Infração	Valor Tributável	
150,00%	Operacional	10.228.594,32	(1)
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS			
Valor Tributável	Prejuízo do Período Compensado	Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	Valor Tributável após Compensação
(1) 10.228.594,32	10.228.594,32	0,00	0,00

SUJEITO PASSIVO			
CNPJ 29.435.005/0001-29		Período de Apuração do Tributo 01/01/2017 a 31/12/2017	
Nome Empresarial ESHO EMPRESA DE SERVICOS HOSPITALARES S.A.			
RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO			
(+) Lucro Real das Atividades em Geral antes da Compensação de Prejuízos		12.008.520,66	
(-) Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado		3.602.556,20	
(=) Lucro Real das Atividades em Geral após a Compensação de Prejuízos		8.405.964,46	
INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS			
Multa	Infração	Valor Tributável	
150,00%	Operacional	10.228.594,32	(1)
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS			
Valor Tributável	Prejuízo do Período Compensado	Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	Valor Tributável após Compensação
(1) 10.228.594,32	0,00	0,00	10.228.594,32

SUJEITO PASSIVO			
CNPJ		Período de Apuração do Tributo	
29.435.005/0001-29		01/01/2018 a 31/12/2018	
Nome Empresarial			
ESHO EMPRESA DE SERVICOS HOSPITALARES S.A.			
RESULTADO DAS ATIVIDADES EM GERAL DECLARADO			
Prejuízo das Atividades em Geral Declarado			50.281.970,72
INFRAÇÕES EM BASE DE CÁLCULO SUJEITAS A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS			
Multa	Infração	Valor Tributável	
150,00%	Operacional	10.228.594,32	(1)
COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS			
Valor Tributável	Prejuízo do Período Compensado	Prejuízo de Períodos Anteriores Compensado	Valor Tributável após Compensação
(1) 10.228.594,32	10.228.594,32	0,00	0,00

Da mesma maneira foi aproveitada a base de cálculo negativa da CSLL.

Como se pode observar, embora haja utilização dos prejuízos fiscais e da base de cálculo negativo no período a que se refere a autuação, não há aproveitamento dos valores relativos aos anos anteriores.

A recorrente não traz provas sobre a existência de saldos a compensar, no entanto, esta ausência de provas poderia ter sido arguida pela unidade julgadora de primeira instância. Acontece, porém, que a ausência de apreciação em primeira instância desta matéria prejudicou a recorrente em trazer novos elementos de prova para comprovar o alegado.

Da mesma forma quanto o abatimento do PAT no cálculo do IRPJ devido não há nos autos elementos de qual seria o valor a ser deduzido pela recorrente.

A sua dedução do lucro tributável tem sua previsão estabelecida no art 1º da Lei 6.321/76, observado os limites impostos pelo § 1º do mesmo artigo:

Art 1º As pessoas jurídicas poderão deduzir, do lucro tributável para fins do imposto sobre a renda o dobro das despesas comprovadamente realizadas no período base, em programas de alimentação do trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho na forma em que dispuser o Regulamento desta Lei. (Vide Decreto-Lei nº 2.397, de 1987) (Vide Lei nº 9.532, de 1997)

§ 1º A dedução a que se refere o caput deste artigo não poderá exceder em cada exercício financeiro, isoladamente, a 5% (cinco por cento) e cumulativamente com a dedução de que trata a Lei nº 6.297, de 15 de dezembro de 1975, a 10% (dez por cento) do lucro tributável. (redação vigente à época dos fatos)

Não foi identificado nos autos se há documentos comprobatórios sobre a possibilidade de a recorrente ter direito à referida dedução nos termos do texto legal acima colacionado.

Da mesma forma que o item anterior, a recorrente restou prejudicada pela ausência de apreciação deste ponto no julgamento de primeira instância.

Sendo assim, por todo o exposto voto pela conversão do presente julgamento em diligência, devolvendo os autos para a unidade de origem ou a que for regimentalmente competente, para:

- Identificar se há saldo de prejuízos e base de cálculo negativa de CSLL de anos anteriores aos anos autuados passíveis de compensação com o valor tributável lançado, observando, inclusive se já não foram utilizados no PA nº 17227.720028/2022-29.

- Em caso afirmativo refazer os cálculos dos novos valores dos créditos tributários lançados.

- Identificar se há saldo de PAT a ser deduzido nos termos do art 1º, §1º, da Lei 6.321/76.

- Em caso afirmativo verificar se antes da autuação houve a utilização dos valores nos exatos limites estabelecidos pela legislação citada no tópico anterior e calcular os novos valores a serem tributados.

Os resultados obtidos deverão ser registrados em relatório conclusivo, cujo conteúdo deverá ser dado ciência ao contribuinte, informando-lhe o direito de se manifestar no prazo de 30 (trinta) dias, caso seja de seu interesse.

Assinado Digitalmente

Alexandre Iabrudi Catunda