



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720130/2016-12
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.281 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 13 de setembro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SODEXO PASS DO BRASIL SERVIÇOS E COMERCIO S.A.

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

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

AQUISIÇÃO DE CARTEIRA DE CLIENTES. EFEITOS FISCAIS. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, concernente à glosa de amortização de ágio porque fundamentado em outras razões econômicas, sem a desqualificação da operação por meio de aquisição de participação societária, desqualificação esta que, presente no acórdão recorrido, enseja o acolhimento de argumento subsidiário em favor da realização do ativo sob outro fundamento legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Livia De Carli Germano (relatora), que votou pelo conhecimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Edeli Pereira Bessa. Votaram pelas conclusões do voto vencedor os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme

Adolfo dos Santos Mendes, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente o conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão 1301-003.285, que decidiu, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário da pessoa jurídica e considerar prejudicados os recursos dos coobrigados.

Acórdão recorrido 1301-003.285

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

AQUISIÇÃO DE CARTEIRA DE CLIENTES. NEGÓCIO DE FATO RECONHECIDO PELA FISCALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO.

No pressuposto utilizado pela autoridade fiscal autuante de que o negócio entabulado limitou-se a aquisição dos direitos inerentes a uma Carteira de Clientes, não configurando aquisição de participação societária nos termos da legislação tributária (Lei 9.532/97, arts. 7º e 8º), assim os artigos 324, 325 e 327 do RIR/99 permitem que o custo de aquisição seja amortizado, no prazo de cinco anos, vida útil do direito adquirido e garantido contratualmente.

O ativo adquirido é intangível amortizável, custo necessário, normal da atividade operacional, devendo ser levado ao resultado em confronto com a receita respectiva (princípio da confrontação das despesas com as receitas e com os períodos contábeis).

O que não se admite é entender que tal custo não venha a compor os resultados apurados pelo contribuinte, tachando-o de indedutível.

O valor efetivamente deduzido pelo contribuinte na apuração de seus resultados (amortização de ágio), quando deveria fazê-lo como custo da Carteira de Clientes, não representou vantagem ao contribuinte ou prejuízo ao Erário, pois a dedução ocorreu em cinco anos, o que se coaduna com a dedução de custos permitida pela aquisição de direito acerca de Carteira de Clientes que, também, no caso, é de cinco anos (vida útil do direito adquirido, garantido contratualmente pela cláusula de não-concorrência por cinco anos).

LANÇAMENTO REFLEXO: CONTRIBUIÇÃO SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Por decorrer dos mesmos fatos, aplica-se ao lançamento decorrente o decidido no lançamento principal.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário da pessoa jurídica e considerar prejudicados os recursos dos coobrigados. Vencido o Conselheiro Roberto Silva Junior que votou por dar provimento parcial ao recurso da pessoa jurídica somente para reduzir a multa de

ofício para 75% e cancelar o crédito tributário dos anos-calendário de 2010 e 2011 em razão da decadência, e por dar provimento ao recurso voluntário dos coobrigados para excluí-los do pólo passivo da obrigação tributária. O Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto acompanhou o voto do Relator por suas conclusões.

O acórdão recorrido foi encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional em 03/10/2018, conforme despacho de encaminhamento a fls. 2236. A ciência tácita da Procuradoria ocorreu em 02/11/2018, sendo o recurso especial interposto tempestivamente em 16/11/2018.

A Recorrente alega divergência com relação à dedutibilidade de amortização de ágio pago na aquisição de investida, sustentando que o que de fato ocorreu foi a aquisição de carteira de clientes. Traz como paradigma o seguinte precedente, decidido por voto de qualidade:

Acórdão paradigma 1402-001.029

GLOSA DE AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. AQUISIÇÃO DE CARTEIRA DE CLIENTES. Inadmissível a amortização de ágio gerado a partir de planejamento fiscal irregular que transformou a aquisição de uma carteira de clientes em uma empresa formalmente constituída para esse fim.

Em 29 de março de 2019, o Presente de da 3ª Câmara da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial, nos seguintes termos:

Há similitude entre as situações apreciadas no presente processo e no paradigma, na medida em que ambos apreciaram a dedutibilidade de ágio pago na aquisição de investimento em coligada, que veio a ser incorporada pelo investidor (sujeito passivo). Nos dois processos, a empresa incorporada (antes coligada) fora criada por meio de operações societárias encadeadas; em ambos, os colegiados consideraram as operações societárias simuladas e sem propósito negocial, realizadas apenas para geração de ágio a ser deduzido na apuração de IRPJ e CSLL. Também em ambos se concluiu que o negócio efetivo por trás das operações simuladas era a simples compra de carteira de clientes. Por fim, ambos manifestaram que, nos casos concretos, o valor correspondente ao ágio foi pago, mas que o fundamento econômico do ágio não poderia ser a rentabilidade futura de empresa investida, como pretendido pelos sujeitos passivos, mas sim, o previsto no inciso III do § 2º do art. 38 do RIR/99: "fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas". Aqui cessam as semelhanças entre os casos; a partir deste ponto, os acórdãos passam a divergir.

O acórdão recorrido considerou que a operação efetiva foi a compra, pelo sujeito passivo, de carteira de clientes; entendeu que, em função da existência de cláusula de não-concorrência de 5 (cinco) anos, a carteira de clientes seria um ativo intangível amortizável pelo prazo de 5 (cinco) anos, mesmo período em que o contribuinte deduziu amortização (embora a título de ágio). Pelos motivos expostos, concluiu que não teria havido prejuízo ao erário, não se caracterizando planejamento tributário, julgando a despesa dedutível.

Em sentido, oposto o paradigma considerou que o fundamento econômico do ágio só poderia ser o do inciso III do § 2º do art. 385 do RIR/99 - "fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas" – mas entendeu que este seria indedutível, por determinação expressa do inciso II do art. 386 do RIR/99, e manteve o lançamento neste aspecto.

Reputamos suficientemente comprovado o dissídio jurisprudencial. Assim sendo, propomos que seja DADO SEGUIMENTO ao Recurso Especial da Procuradoria, para reexame da única matéria de divergência invocada: dedutibilidade de amortização de

ágio pago na aquisição de investida, que vem a ser incorporada pelo contribuinte por meio de operações societárias simuladas, quando de fato ocorreu simples aquisição de carteira de clientes.

O contribuinte apresentou contrarrazões questionando a admissibilidade e o mérito do recurso.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento do disposto no artigo 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015, merecendo especial destaque a necessidade de se demonstrar a divergência jurisprudencial, *in verbis*:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, a divergência se referir a questões de direito, tratando-se da mesma legislação aplicada a um contexto fático semelhante. Assim, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência entre os julgados.

Por outro lado, quanto ao contexto fático, não é imperativo que os acórdãos paradigma e recorrido tratem exatamente dos mesmos fatos, mas apenas que o contexto tido como relevante pelo acórdão comparado seja de tal forma semelhante que lhe possa (hipoteticamente) ser aplicada a mesma legislação. Desse modo, um exercício válido para verificar se se está diante de genuína divergência jurisprudencial é verificar se a aplicação, ao caso dos autos, do racional constante do paradigma, seria capaz de levar à alteração da conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

No caso, o sujeito passivo sustenta em contrarrazões que o acórdão indicado como paradigma não versa sobre a mesma **questão jurídica** que prevaleceu no julgamento deste processo administrativo, bem como que não apresentaria um **conjunto fático e circunstancial** que possa ser considerado comparável ao caso dos autos.

Quanto à **questão jurídica**, afirma o sujeito passivo que, se a decisão apontada como paradigma fosse aplicada ao presente caso, ela teria na verdade o condão de confirmar parte do voto a favor da Recorrida, não havendo assim divergência de entendimento entre uma decisão e outra. Isso porque, sob o ponto de vista jurídico, os fundamentos adotados pela decisão recorrida para dar provimento ao recurso voluntário foram os artigos 324, 325 e 327 do Regulamento do Imposto de Renda então vigente (“RIR/99”), normas estas que autorizam a dedutibilidade de custos aplicados na aquisição de direitos que contribuam para a formação do resultado operacional em exercícios subsequentes, e que não foram sequer mencionadas pelo voto condutor do paradigma.

Aduz o sujeito passivo, portanto:

9. A *ratio decidendi* da decisão paradigma se pautou exclusivamente nas previsões contidas nos artigos 385 e 386 do RIR/99 e nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532, de 10.12.1997 (“Lei 9.532/97”). E, relativamente a esses dispositivos, as conclusões da r. decisão recorrida e do paradigma são rigorosamente as mesmas, inexistindo divergência de interpretação da legislação tributária.

10. Ambas as decisões concluíram ser inaplicável o regime da Lei 9.532/97. A diferença é que, enquanto a r. decisão recorrida trata da aplicação dos artigos 324, 325 e 327, a decisão paradigma não analisa tais regras, , conforme se depreende do trecho constante da página 6 do Recurso Especial sob análise: (...)

Necessário se faz, assim, analisar a *ratio decidendi* dos acórdãos recorrido e paradigma.

O voto condutor do acórdão recorrido delimita a questão de mérito a ser analisada, afirmando que “o ponto central do litígio consiste em saber qual a natureza da operação realizada pelo sujeito passivo que implicou pagamento do ágio cuja amortização da despesa restou glosada pelo Fisco, por indedutibilidade na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL e lançamento de ofício desses tributos com seus consectários legais”, bem como indicando que “a Fiscalização da RFB entendeu que a operação entabulada pelo sujeito passivo não configurou aquisição de participação societária, mas sim aquisição do direito de explorar Carteira de Clientes – “Negócio de Benefícios VR”.

Prosseguindo, o voto condutor do acórdão recorrido conclui que a aquisição do “Negócio de Benefícios Banco VR” não configurou “aquisição societária para efeito tributário”, eis que envolveu “empresas de passagem (empresas veículos), inativas, sem atividade operacional, implicando não subsunção dos fatos (aquisição do “Negócio VR”) aos artigos 7º e 8º da Lei 9.532/97.”

Não obstante, tal conclusão não foi suficiente para fazê-lo manter a autuação fiscal, eis que compreendeu como pertinente o argumento subsidiário aventado pelo sujeito passivo desde a impugnação, acerca da aplicabilidade do artigo 324 do RIR/99.

É dizer, o voto condutor do acórdão recorrido desconsiderou os efeitos tributários da aquisição societária que deu origem ao ágio. Todavia, analisando os efeitos tributários da operação que entendeu ter sido efetivamente realizada (aquisição do ativo intangível “carteira de clientes”), compreendeu que a dedutibilidade estaria autorizada nos termos dos artigos 324, 325, I, “c” e 327, I, do RIR/99. Isso em virtude de sua conclusão de que o ativo adquirido teria a

duração de 5 anos (tempo de vigência da cláusula de não-concorrência) sendo que, por ter o ágio sido deduzido nestes mesmos 5 anos, não haveria que se falar em planejamento tributário, já que as operações não representaram vantagem ou prejuízo ao Erário.

Destaco, neste sentido, trechos do voto do Relator do ac. recorrido, Conselheiro Nelso Kichel:

A Fiscalização e a decisão recorrida, acertadamente entenderam que os fatos não configuram, não se subsumem a uma aquisição de participação societária para efeito dos arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97, porém deixaram de enfrentar quais os efeitos tributários decorreriam da aquisição da Carteira de Clientes ou até mesmo aquisição de Fundo de Comércio.

(...)

No caso, não houve aquisição de estabelecimento comercial, ponto comercial (fundo de comércio), mas sim ativo isolado, direito de exploração de "Carteira de Clientes", bem imaterial, mediante cláusula de não-concorrência, por cinco anos, a partir do Fechamento (transferência do negócio) dos vendedores para o adquirente.

(...)

Isto posto, não vejo como não classificar a operação feita pela Recorrente como de pagamento de R\$ 1,03 bilhão pela aquisição do direito de exploração de Carteira de Clientes (bem ativo intangível), denominado "Negócio de Benefícios VR".

Superada a questão da natureza da operação efetivamente realizada que no caso está demonstrada, ou seja, configura uma aquisição de Carteira de Clientes ("Negócio de Benefícios VR"), há que se verificar o tratamento tributário aplicável à luz da legislação de regência.

Não admitida tal amortização pelo Fisco, nos moldes feitos pela Recorrente, e considerando que efetivamente houve aplicação de capital e que a operação foi rentável, nos anos seguintes à aquisição, apesar da aquisição estar restrita a bem intangível isolado (clientela, marca, tecnologia etc), pois não houve aquisição de estabelecimento comercial (fundo de comércio), entendo que o fato descrito pela Fiscalização subsume-se nos arts. 324, 325, I" c" e 327, I, do RIR/99, ou seja, é cabível o aproveitamento desse custo, despesa, sua dedução da receita operacional, buscando a neutralidade da tributação.

(...)

No caso, entendo que o direito adquirido de exploração da "Carteira de Clientes VR") é limitado no tempo.

Vale dizer, em face da cláusula de não-concorrência, a qual trata de direito garantido contratualmente, limitado no tempo, por 5 (cinco), a partir do Fechamento, em 03/03/2008. Vida útil de cinco anos.

(...)

Portanto, do ponto de vista contábil e fiscal, não há dúvida de que a vida útil de um direito adquirido contratualmente, reconhecido como ativo intangível em uma combinação de negócios é o período contratual em que o direito foi concedido, e que tal amortização deve ser reconhecida no resultado do respectivo exercício.

(...)

Assim, o ativo adquirido é intangível amortizável, pois é custo necessário, normal da atividade operacional, devendo ser levado ao resultado em confronto com a receita respectiva (princípio da confrontação das despesas com as receitas e com os períodos contábeis).

A Recorrente já deduziu esse custo de aquisição nos cinco anos subsequentes ao Fechamento da operação, por outro fundamento como ágio, rechaçado, como já demonstrado.

Com efeito, se a autoridade fiscal e a decisão recorrida concluíram que o ágio amortizado pelo Recorrente era indedutível, deixaram de analisar quais efeitos tributários decorreriam de sua classificação como uma aquisição de carteira de clientes, bem intangível.

O que não se admite é entender que tal custo não venha a compor os resultados apurados pela contribuinte, tachando-o de indedutível.

O valor efetivamente deduzido pela contribuinte não representou ganho ou prejuízo ao Erário, pois foi deduzido em cinco anos.

(...)

Em suma, o valor efetivamente deduzido pela contribuinte na apuração do IRPJ e da CSLL, nos anos-calendário 2010 (4º trimestre), 2011 e 2012, embora por outro fundamento (amortização de ágio), quando deveria fazê-lo como custo da Carteira de Clientes, não representou prejuízo ao Erário, pois foi deduzido em cinco anos, o que se coaduna com a dedução de custos pela aquisição do direito acerca de Carteira de Clientes que, também, no caso, é de cinco anos (vida útil do direito adquirido e garantido contratualmente, cláusula de não-concorrência por cinco anos).

Logo, inexistindo vantagem ou prejuízo ao Erário nas operações registradas pela Recorrente, entendo também que não há que se falar em planejamento tributário.

Assim, não configurada a infração imputada, restam prejudicadas as demais matérias como lançamento reflexo, multas de ofício aplicadas, sujeição passiva solidária e juros de mora.

Por sua vez, no caso analisado no precedente indicado como paradigma, o voto condutor do acórdão 1402-001.029 igualmente concluiu que a operação, tal como declarada pelo contribuinte (aquisição de participação societária), deveria ser requalificada para “aquisição de carteira de clientes” e que, isso, por si só, já levaria à indedutibilidade das despesas amortizadas.

Naquele caso, verifica-se que o contribuinte também alegou argumentos subsidiários a favor da dedutibilidade das despesas por ele apropriadas, mas sequer se sabe quais, eis que o voto condutor do paradigma compreendeu que a sua decisão pela impossibilidade de amortização do ágio seria suficiente, de modo que não estaria obrigado a se pronunciar sobre os demais argumentos trazidos pela defesa. *In verbis* (grifamos):

Em outras palavras, por meio desse trecho do acordo, constata-se o objeto do negócio firmado entre o Grupo HDI e o Grupo HSBC nada mais era do que a "carteira de clientes" relativa aos seguros de danos do Grupo HSBC, bem como o uso de seu suporte operacional (2000 agências em todo o país) pelo prazo de 10 anos para comercialização desses seguros. Todavia, como meio de concretizar esse acordo, esse BEM INTANGÍVEL fora "transformado" em uma pessoa jurídica.

(...)

A compra direta da "carteira de clientes" não proporcionaria a amortização do ágio pago. Para que isso fosse possível, nos termos da legislação aplicável, ERA NECESSÁRIO DAR A ESSE INVESTIMENTO A ROUPAGEM DE UMA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA QUE SERIA POSTERIORMENTE EXTINTA.

Portanto, o que se vê é que o conjunto dos atos praticados pelo contribuinte autuado em conluio com o Grupo HSBC apenas serviu para tentar justificar a utilização de um benefício fiscal que o contribuinte não teria direito se realizasse diretamente a operação pretendida.

(...)

Nesse contexto é que se verifica o verdadeiro objetivo do contribuinte, qual seja: tornar o ágio pago na aquisição da "carteira de clientes" em um ágio decorrente da aquisição de uma participação societária, transformando a despesa com a amortização do ágio em

uma despesa dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL o que não ocorreria se o contribuinte tivesse adquirido diretamente a "carteira de clientes".

Enfim. O ágio pago pelo contribuinte é decorrente da aquisição da "carteira de clientes" do Grupo HSBC, não de um investimento traduzido em uma empresa que de fato existia de verdade.

Deve-se ter em mente que, se a operação fosse direta, a despesa correspondente ao ágio não poderia ser considerada dedutível no momento da sua amortização contábil, tendo em vista que não existe nenhuma norma legal que autorize a dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nessa situação.

(...)

Outrossim, em razão da extensa e diversa argumentação trazida no recurso voluntário, esclareço que a autoridade julgadora não fica obrigada a manifestar-s sobre todas as alegações da defesa, nem a todos os fundamentos nela indicados, ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão.

Assim, o paradigma não se aprofunda sobre se a aquisição de carteira de clientes autoriza a apropriação de despesas amortizáveis para fins tributários, nem aborda, de fato, o conteúdo dos artigos 324, 325 ou 327 do RIR/99, mas afirma, isso sim, que não haveria base legal que permitisse a dedutibilidade da despesa correspondente à aquisição que ele entendeu como realizada.

Ou seja, enquanto o recorrido afirmou ser a aquisição de carteira de clientes dedutível com base em tais dispositivos legais, o paradigma afirmou que não haveria base legal para deduzir/amortizar despesas com aquisição e carteira de clientes.

Neste sentido, da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, compreendo que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência da alegada divergência jurisprudencial.

O sujeito passivo alega em suas contrarrazões que o racional do não conhecimento do recurso especial do contribuinte no acórdão 9101-003.836 seja cabível aqui. Não obstante, lá o recurso não foi conhecido porque o paradigma tratava de ágio de "empresa veículo", enquanto que o recorrido não questionava a existência do ágio, mas apenas o seu fundamento (que não seria a rentabilidade futura, mas o fundo de comércio). O não conhecimento, ali, ocorreu porque as discussões entre os precedentes comparados eram, sim, diferentes, mas as discussões dali em nada se assemelham às dos presentes autos.

O sujeito passivo também sustenta que o recurso especial não deve ser conhecido em virtude de os fatos analisados também serem substancialmente diferentes. Isso porque, alega, os elementos envolvidos na negociação do que se chamou de "carteira de clientes" em um e outro caso seriam diversos – o paradigma trataria de "*aquisição de ativo único, sem qualquer passivo, licenças, etc, aliado à exploração conjunta do negócio*" e o recorrido envolvendo "*aquisição de ativos e passivos, representada por um negócio como todo*".

Aqui, compreendo, também não lhe assiste razão. Não se exige que as circunstâncias fáticas analisadas pelo recorrido e paradigma sejam idênticas, já que o que importa analisar, para fins de admissibilidade recursal, são as **razões de decidir de um e outro precedente**.

O voto condutor do paradigma levou em consideração especificidades do negócio examinado naqueles autos – que envolveu não apenas a transferência da "carteira de clientes" mas também "a transferência de empregados, a sucessão em ações cíveis e a garantia da

transferência de contratos relevantes” – para afirmar que tal circunstância não seria suficiente para justificar a estrutura adotada pelo contribuinte (qual seja, a criação de uma nova pessoa jurídica), afirmando que tais elementos ou decorreriam da própria transferência da carteira de clientes ou poderiam ser previstos no respectivo contrato de transferência.

Já o caso dos autos envolveu, nas palavras do voto condutor, aquisição “do direito de exploração de Carteira de Clientes (*"Negócios de Benefícios VR"*), ativo imaterial (direito de tecnologia, marca, e clientela), ainda que tenha havido o aproveitamento de parte do pessoal...”, pontuando o Relator que a inexistência de ativos físicos descaracterizaria a aquisição como sendo a de “estabelecimento comercial” ou fundo de comercio.

As situações do recorrido e do paradigma são, portanto, comparáveis, eis que em ambos os casos o negócio envolveu exclusivamente a aquisição de intangíveis.

Em síntese, os precedentes trataram de **negociações essencialmente equivalentes**, sendo que as decisões dos votos condutores recorrido e paradigma **consideraram elementos de fato semelhantes como relevantes** para a tomada de suas conclusões, que no entanto resultaram divergentes. Trata-se de genuína hipótese de similitude fática e, por tal circunstância, compreendo que o recurso merece ser conhecido.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer do recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheira Edeli Pereira Bessa – Redatora Designada.

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento favorável ao conhecimento do recurso especial da PGFN. A maioria do Colegiado compreendeu que o dissídio jurisprudencial não restou demonstrado.

Como bem observado pela I. Relatora, o voto condutor do acórdão recorrido tem como premissa que *a Fiscalização da RFB entendeu que a operação entabulada pelo sujeito passivo não configurou aquisição de participação societária, mas sim aquisição do direito de explorar Carteira de Clientes – “Negócio de Benefícios VR”*. O Colegiado *a quo*, por sua vez, concordou com a premissa fiscal, mas cancelou a exigência por acolher o argumento subsidiário de defesa, em favor da aplicabilidade dos arts. 324, 325 e 327 do RIR/99.

Ocorre que, analisando o paradigma nº 1402-001.029, alcança-se conclusão distinta da I. Relatora, porque não se vislumbra nesta decisão apreciação de requalificação da operação de aquisição de participação societária para “aquisição de carteira de clientes”.

Esta Conselheira já teve a oportunidade de examinar referido paradigma na reunião de julgamento de agosto/2022, em razão de recurso especial que também o referiu nos autos do processo administrativo nº 16327.721089/2015-93. Ali, pareceu-lhe que as assertivas seguintes do voto condutor do paradigma permitiriam assemelhar aquele caso ao anterior e ao presente:

Portanto, o que se vê é que o conjunto dos atos praticados pelo contribuinte autuado em conluio com o Grupo HSBC apenas serviu para tentar justificar a utilização de um benefício fiscal que o contribuinte não teria direito se realizasse diretamente a operação pretendida.

[...]

Ora, o motivo é muito simples, para tentar utilizar o benefício previsto no art. 385 e 386 do RIR/99, qual seja: deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a despesa com a amortização do ágio decorrente do investimento que seria extinto (participação societária da HSBS SEGUROS DE AUTOMÓVEIS E BENS (BRASIL) S.A..

Caso o contribuinte tivesse realizado diretamente o negócio que realmente pretendia (aquisição da "carteira de clientes" do HSBC), não poderia obter o mencionado benefício fiscal. Se ele tivesse adquirido diretamente a "carteira de clientes" do HSBC: a um, tal investimento não se traduziria em uma participação societária; a dois, tal investimento não seria passível de ser extinto em virtude de incorporação, fusão ou cisão ("caput" do art. 386).

A conclusão acima parecia permitir a cogitação de o Colegiado que proferiu o paradigma não ter vislumbrado nenhuma possibilidade de eventual aquisição de "carteira de clientes" afetar o lucro tributável. Contudo, os demais elementos do paradigma evidenciam que a acusação fiscal lá deduzida em momento algum negou a existência de uma aquisição de participação societária, e que a decisão do paradigma, analisando a operação sob estes contornos, se limitou a afirmar a indedutibilidade das amortizações na forma do art. 386 do RIR/99, em razão do fundamento do ágio pago.

De fato, toda a análise do paradigma foi desenvolvida para concordar que a finalidade do negócio era *proporcionar à HDI SEGUROS S.A. a captação dos clientes que compunham a "base de clientes do HSBC"*, mas que assim se prestou, apenas, a criar um ágio artificial e indedutível. Embora refira artificialidade, o paradigma apenas conclui que o ágio constituído nesta operação, mediante aquisição de participação societária, é indedutível, e deixa de cogitar de outra repercussão na apuração do lucro tributável porque a autoridade lançadora não negara a aquisição de participação societária, como feito no recorrido.

Frise-se que o acórdão recorrido está pautado em acusação fiscal específica que desconstituiu a operação de aquisição de participação societária para negar a existência de ágio e os efeitos ao disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 9.532/97, integrados ao art. 386 do RIR/99. Assim se extrai de seu voto condutor:

DA NÃO AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. NÃO SUBSUNÇÃO DOS FATOS AOS ARTS. 7º E 8º DA LEI 9.532/97

Em 43 laudas, de início ao fim, a Fiscalização da RFB, no seu Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 1213/1255), parte integrante do lançamento fiscal, descreveu, narrou, sobejamente, os fatos apurados e concluiu que não se subsumem ao benefício fiscal de tratam os arts. 7º e 8º da Lei 9.532/97.

Entendo que, realmente, a aquisição pelo sujeito passivo do "Negócio de Benefícios Banco VR", por não configurar aquisição societária para efeito tributário, poderia ter sido efetuada, inclusive, de forma direta, sem a operação estruturada, combinação de negócios, reorganização societária, que fora levada a efeito.

Nessa combinação de negócios, operação estruturada, reorganização societária, objeto de análise nestes autos, é flagrante a constituição de duas empresas veículos: 1092007 PARTICIPAÇÕES e a 2092007 BENEFÍCIOS. A primeira, trata-se de empresa holding (sem atividade operacional); a segunda, que deveria ser operacional, na verdade, desde a data de instituição e até a data de extinção (incorporação pela SODEXO) nunca foi operacional. Ambas inativas, sem movimento (sem receita operacional), no período de 27/08/2007 a 03/03/2008.

Ao assim proceder, a autoridade lançadora deixa de adentrar à inobservância de outros requisitos para amortização fiscal do ágio, como por exemplo o seu fundamento em rentabilidade futura. Já no paradigma, os questionamentos fiscais são dirigidos, justamente, à natureza do ágio, para considerar sua amortização indedutível. É o que se vê no relatório do paradigma, que assim descreve a conclusão da acusação fiscal, depois de relatadas as investigações lá realizadas:

2.3. Quanto ao direito aplicado, relativamente ao critério de avaliação do investimento e apuração do ágio (infração nº 1), o autuante pondera que o cerne da questão é a verificação do momento em que a legislação determina que seja apurado qualquer tipo de ágio e dos pré-requisitos para a sua classificação em qualquer uma das três possibilidades relacionadas no artigo 385 do RIR, bem como dos pré-requisitos necessários para usufruir do benefício fiscal de amortização em caso de incorporação indicado no inciso III do artigo 386. Ressalta, então, que o critério legal de avaliação do investimento da HDI na HSBC a ser considerado é o "VALOR DE PATRIMONIO LÍQUIDO", previsto no artigo 284 do RIR/99, o qual transcreve.

2.3.1. Uma vez estabelecido que a avaliação do investimento deve ser feita pelo valor do patrimônio líquido, verifica, o autuante, que o momento de apuração de qualquer ágio é "por ocasião de aquisição da participação", indagando, ainda: quando foi esta ocasião em confronto com o procedimento adotado pela HDI? Afirma, assim que esta ocasião se deu em 30 de Novembro de 2005, quando da efetivação da transferência do controle acionário da HSBC para a HDI, conforme já apresentado no histórico item 2 do Termo. Efetivamente a HDI registrou nesta data, no diário geral, o valor patrimonial de R\$ 85 milhões e o ágio de R\$ 215 milhões separadamente fls. 292 a 294.

2.3.2. Com o objetivo de se saber o critério de avaliação de investimento que determinou, em 14/07/2005, o valor de R\$ 300 milhões como valor da transação e o fundamento econômico do ágio pago, a autoridade fiscal registra que foi o contribuinte intimado (item 2 da Intimação nº 01 fls. 02) a apresentar a demonstração prevista no § 3º do artigo 385 do RIR/99. Em resposta, a contribuinte apresentou o documento de fls. 295 a 333, da lavra da empresa KPMG Corporate Finance Ltda., datado em 04/04/2006, após, portanto, à data de aquisição de que trata o artigo 385 do RIR/99 (no caso, 30/11/2005), após ainda à data da incorporação (1º/04/2006). Expõe, ainda, o autuante que o demonstrativo previsto no §3º do artigo 385 do RIR/99 é pré-requisito indispensável para a contabilização do fundamento econômico do ágio o que leva a concluir que, por inexistência deste documento em 30 de Novembro de 2005 e conseqüentemente, por exclusão, uma vez que é pré-requisito indispensável para classificação nos incisos I ou II do § 2º do artigo 385, o investimento foi avaliado pelo inciso III do §2º deste mesmo artigo, qual seja, "fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas".

2.3.3. Reportando-se ao item "1" do documento elaborado pela KPMG, o autuante registra que o documento encomendado pela HDI conforme proposta da KPMG de 21 de Dezembro de 2005 - fls. 182 a 199 - e concluído em 04 de Abril de 2006, ou seja, 8 (oito) meses após o momento da contratação da aquisição da participação societária verificado em 14 de Julho de 2005 e até mesmo após a operação de incorporação efetivada em 01 de Abril de 2006 não tinha como objetivo a determinação do valor da HSBC para embasar a negociação com a HDI e muito menos determinar valor e fundamentação legal de ágio: sua principal finalidade foi a indicação de qual montante do ágio já anteriormente pago que poderia ser dedutível nos períodos de apuração subseqüentes, aliado a uma avaliação de conformidade do valor deste ágio com uma avaliação de eventuais resultados de rentabilidade futura.

2.3.4. Pondera, ainda, o autuante que, em uma transação desta natureza, o documento de avaliação econômico-financeira deveria ser o primeiro a ser elaborado e servir de subsídio e fundamentação econômica ao Contrato de Compra e Venda de Ações de 14 de Julho de 2005 e não como efetivamente ocorreu, ao ser elaborado após consumados os fatos, com pretenso efeito de convalidar atos já praticados sem fundamentação legal.

Reportando-se ao artigo 14 da Instrução CVM nº 247/96, verificou no livro Diário da HDI que no próprio registro contábil efetuado em 30 de Novembro de 2005 - linha 49 - não há qualquer indicação na conta 141112000 - Ágio - de fundamentação econômica do ágio, apenas consta no campo "Histórico" a expressão "Aquis. Emp. HSBC Auto e Ben" – vide fls. 293.

2.3.5. Ressalta o autuante que toda a engenharia societária montada pela HDI em combinação com a HSBC visou exclusivamente a criar artificialmente um benefício fiscal que se mostrou indevido, uma vez que, para concretizar seus objetivos de expansão no mercado nacional, bastaria à HDI formalizar o acordo operacional de exploração do canal bancário representado por mais de 2.000 (dois mil) pontos de venda no território nacional e toda a clientela do grupo HSBC como efetivamente fez.

2.3.6. Também entende ser relevante notar que se considera desnecessária a aquisição da HSBC pela HDI sob o ponto de vista de atuação no mercado nacional de seguros, uma vez que a HDI já estava operando neste mercado desde 1978 como empresa própria, já possuindo as devidas autorizações legais dos órgãos reguladores, estabelecimentos, clientela, sistemas operacionais e conhecimento do negócio, uma vez que faz parte de renomado grupo segurador internacional.

2.3.7. Pondera que a HDI poderia ainda, para fins de incrementar imediatamente sua participação no mercado nacional de seguros, adquirir diretamente da HSBC Seguros Brasil S.A a carteira de seguros transferida à HSBC Seguros de Automóveis e Bens S.A., companhia esta com efêmera vida operacional de alguns meses, comprovando-se ter sido criada exclusivamente para servir de veículo para esta operação.

2.3.8. Registrou também o autuante que o fundamento econômico verificado representou nada mais do que uma mera aquisição da carteira de seguros já contratados e, em cumprimento das disposições contratuais de Compra e Venda, transferidos entre as companhias HSBC em 31 de Outubro de 2005, sem qualquer conexão com rentabilidade futura, conforme mencionado nas publicadas Demonstrações Financeiras da HDI Seguros de Automóveis e Bens S.A., antiga HSBC Seguros de Automóveis e Bens (Brasil) S.A., relativas ao período de 19 de Janeiro de 2005, data de autorização de funcionamento, a 31 de Dezembro de 2005, em especial das notas explicativas nº 1 e 11. fls. 334: "A referida transferência das carteiras foi efetuada com base nos respectivos valores contábeis dos ativos e passivos transferidos no montante de R\$ 332.930 mil. Portanto, esta transferência não gerou nenhum resultado contábil e, além disso, não houve diferença entre o valor financeiro da operação e o saldo da provisão de prêmios não ganhos das apólices recebidas".

2.3.9. Conclui assim o autuante que no momento previsto para a escrituração do ágio e indicação de seu fundamento econômico artigo 385 do RIR/99 qual seja, a data da aquisição do controle acionário, iniciada em 14 de Julho de 2005 e efetivada em 30 de Novembro de 2005, a HDI não possuía qualquer demonstração exigida pela legislação de regência da matéria que lhe permitisse classificar o fundamento econômico do ágio pago com base em rentabilidade futura ou ainda com base em valor de mercado, conseqüentemente definimos o fundamento econômico deste ágio como sendo por "Outras razões econômicas", conforme previsto no inciso III do § 2º do artigo 385 do RIR/99, pelo que se desenquadra o procedimento adotado pela HDI com a conseqüente lavratura da presente autuação. Na apuração do lucro líquido e lucro real, bem como da base de cálculo da CSLL dos anos-calendário de 2006 a 2008, aponta infrações aos artigos 247, 248, 249, inciso II, 251, 273, 274, 384, 385 e 386 do RIR/99, art. 2º e §§, da Lei nº 7.689/1988; art. 28 da Lei nº 9.430/1996; art. 273 do RIR/99; e art. 37 da Lei nº 10.637/2002.

Nestes termos, o fundamento final da acusação fiscal analisada no paradigma é, precisamente, a correlação do ágio com “outras razões econômicas”, do que decorre a sua indedutibilidade, vez que o art. 386 do RIR/99 somente admite a dedução se o pagamento do ágio decorrer de expectativa de rentabilidade futura. Diante desta acusação, a concordância do outro Colegiado do CARF com esta conclusão não permite inferir que tal decisão,

implicitamente, negou qualquer outro efeito fiscal à operação realizada, como é o caso da realização do ativo na forma dos art. 324, 325 e 327 do RIR/99, admitida no recorrido.

Cabe observar que uma análise mais ampliada da operação examinada no paradigma nº 1402-001.029 até poderia induzir esta constatação, vez que dela resultou outra exigência, examinada no Acórdão nº 1301-002.610 – cujo recurso especial esteve em pauta na reunião de julgamento de agosto/2022 – e em tal julgado outro Colegiado do CARF decidiu pela possibilidade de amortização do ativo intangível representado pela carteira de clientes, na forma do art. 325, I “c” do RIR/99. Assim, tendo em conta esta segunda decisão, poder-se-ia cogitar que o paradigma nº 1402-001.029, ao validar as glosas de amortização fiscal do ágio promovidas naqueles autos, e manter o crédito tributário exigido, negou a possibilidade de amortização na forma do art. 325, I “c” do RIR/99, assim constituindo decisão divergente do recorrido, que afastou a exigência diante da cogitação de dedutibilidade das amortizações na forma dos arts. 324, 325 e 327 do RIR/99.

O exame do paradigma nº 1402-001.029, porém, evidencia que esta provocação não foi enfrentada pelo outro Colegiado do CARF. É possível que tal defesa até tenha sido lá produzida, à semelhança do verificado nos autos do processo que resultou no Acórdão nº 1301-002.610. Contudo, não houve embargos do sujeito passivo contra aquele paradigma e a única decisão nele existente é que o ágio pago em aquisição de participação societária por interesse em carteira de clientes evidencia sobrepreço pago com fundamento em outras razões econômicas, em interpretação da legislação tributária que não se presta a reformar a percepção do Colegiado *a quo* a partir de operação que foi desqualificada como aquisição de participação societária.

Há, portanto, substancial dessemelhança nos acórdãos comparados, e em ponto determinante para as soluções neles adotadas. Em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevralgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da
PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.