



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.722147/2015-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1401-003.401 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2019
Recorrente LABORATÓRIO QUÍMICO FARMACÊUTICO BERGAMO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

DESPESAS FINANCEIRAS - MÚTUO - MOMENTO DA OPERAÇÃO

A destinação dos recursos recebidos por empréstimo para investimento na aquisição de sociedade não exclui a necessidade da despesa financeira correspondente. Não há como desqualificar o mútuo, quando todas as regras que permitiam a sua dedução por ocasião da contratação do empréstimo foram seguidas.

ATIVOS INTANGÍVEIS. VIDA ÚTIL INDEFINIDA. MENSURAÇÃO. AMORTIZAÇÃO. GLOSA.

Os ativos intangíveis (ativos de vida longa) que possuem **vida indefinida** - vidas úteis potencialmente longas e indeterminadas - não são amortizados.

CONSULTORIA - DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS

Não demonstrado que os serviços contratados eram úteis e essenciais para a Contribuinte e sim para seus acionistas, como demonstrou a fiscalização, são indedutíveis as despesas com consultoria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento parcial ao recurso, por maioria de votos, (i) para afastar as glosas com despesas de juros sobre empréstimos, vencido neste ponto o conselheiro Claudio de Andrade Camerano; (ii) para manter a glosa de despesas com depreciação de intangíveis, vencidas neste ponto as conselheiras Letícia Domingues Costa Braga (relatora) e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin; (iii) para manter a glosa com despesas com consultoria, vencidos os conselheiros Daniel Ribeiro Silva e Eduardo Morgado Rodrigues. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Claudio de Andrade Camerano.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente.

(assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga - Relatora.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Eduardo Rodrigues Morgado, Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva, Abel Nunes de Oliveira Neto, Letícia Domingues Costa Braga, Cláudio de Andrade Camerano e Carlos André Soares Nogueira.

Relatório

Adoto como relatório, aquele da decisão de primeira instância, complementando a seguir:

O processo trata de exigência de crédito tributário de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) apurado segundo o regime de tributação pelo lucro real nos anos calendário 2011 a 2013, conforme Auto de Infração (AI) de fls. 593, lavrado em razão das infrações adiante indicadas, descritas em detalhes no TVF – Termo de Verificação Fiscal (fls. 566):

- "Custos, despesas operacionais e encargos - despesas não necessárias"; e
- "Amortização - valores não amortizáveis".

Exige-se também, como tributação reflexa, CSLL – contribuição social sobre o lucro líquido (fls. 612).

Foram recalculados os prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas de CSLL em razão das irregularidades identificadas pela fiscalização, acima relacionadas.

A exigência inclui multa de ofício no percentual de 75% prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996 e multa isolada de 50% por falta de recolhimento do IRPJ e da CSLL sobre as bases de cálculo mensais estimadas de abril de 2011 e março de 2012. Sobre a imposição da multa isolada, consta do TVF:

"Nos anos calendários 2011, 2012 e 2013 o Laboratório Bergamo optou pela apuração anual do IRPJ e CSLL. Dessa forma, possuía o dever de realizar antecipações mensais com base na receita bruta e acréscimos ou em balanço ou balancete de suspensão ou redução, de acordo com os artigos 222 a 230 Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999).

Como consequência das deduções indevidas das despesas demonstradas no capítulo 2, ocorreu a insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre as bases de cálculo estimadas apuradas com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução nos meses de abril/2011 e março/2012.

Portanto, para tais meses, serão efetuados os lançamentos das multas isoladas por falta/insuficiência de recolhimento de IRPJ e CSLL, independente de apuração de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL no ano, conforme previsto no artigo 44, II "b" da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

Os valores das multas isoladas decorrentes das despesas deduzidas indevidamente, no valor total de R\$ 3.871.238,49, encontram-se demonstradas, mensalmente, nos

demonstrativos anexados a este Termo de Verificação Fiscal. Nos meses de abril/2011 e março/2012 houve confissão de IRPJ e CSLL estimativas na PERDCOMP nº 25515.01727.020813.1.3.02-9205, conforme previsto § 6º do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996. Tendo em vista a não homologação da PERDCOMP, a empresa parcelou os débitos. Assim, para efeito de cálculo da multa, foi considerado os valores."

No tópico nº 5 do TVF, "Considerações finais", a Autoridade Fiscal registrou:

"Encerra-se nesta data a ação fiscal determinada por meio do Mandado de Procedimento Fiscal 08.1.13.00-2014-00005-9, tendo sido apuradas irregularidades que resultaram na lavratura do Auto de Infração – IRPJ e reflexos, referente à dedução indevida de despesas.

A presente fiscalização se ateve exclusivamente aos anos calendários de 2011, 2012 e 2013 aos fatos constantes no presente Termo de Verificação e termos lavrados no curso dos trabalhos.

O presente Termo é parte integrante e indissociável do Auto de Infração, processo digital nº 10882.722147/2015-14, lavrado em relação ao contribuinte acima identificado.

Fica ressalvado o direito de a Fazenda Nacional rever ou complementar os lançamentos ora efetuados no caso do surgimento de novos fatos ou elementos.

Para surtir os efeitos legais, lavra-se o presente Termo, assinado digitalmente pelo(s) Auditor(es)-Fiscal(is) da Receita Federal do Brasil, cuja ciência pelo sujeito passivo dar-se-á na forma do artigo 23, inciso I, do Decreto nº 70.235 de 06/03/1972."

Cientificada da exação em 13/07/2015 (fls. 636), a contribuinte autuada apresentou impugnação subscrita por seus advogados no dia 12 do mês seguinte (fls. 831), considerada tempestiva mediante despacho do órgão preparador (fls. 1.070).

Informou ser uma farmacêutica fundada em 1947 com tradição no ramo de medicamentos, atualmente controlada pelo Grupo Amgen, um conglomerado empresarial multinacional líder em biofarmacêuticos com atividades de investigação, desenvolvimento, produção e comercialização de medicamentos para uso humano com base nos avanços da biologia celular e molecular.

Segundo o contrato social, tem por objeto (i) produção, fabricação, embalagem, reembalagem, comercialização, distribuição, importação, exportação, armazenamento, expedição e transporte de drogas e insumos, medicamentos, medicamentos controlados, insumos hospitalares, farmacêuticos e correlatos; (ii) participação em outras sociedades, na qualidade de sócia quotista ou acionista, no Brasil ou no exterior (*holding*); e

(iii) prestação de serviços relacionados a produtos biotecnológicos e farmacêuticos de seus sócios e respectivas afiliadas.

Discorreu sobre as alterações societárias ocorridas, as atividades empresariais, contestou o mérito do lançamento e assim especificou o pedido:

"Diante do exposto, requer-se o seguinte:

a) Seja a presente recebida e imediatamente encaminhada para processamento e julgamento à Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

b) Seja a presente julgada totalmente procedente para cancelar inteiramente os Autos de infração lavrados (IRPJ e CSLL) em nome da verdade material e com base na ampla

documentação suporte do direito da Impugnante, afastando-se prontamente as glosas perpetradas, cancelando-se a multa aplicada e demais cominações legais e, finalmente, restituindo em sua integridade os montantes de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa como efeito da desconsideração das glosas levadas a efeito pela Fiscalização;

c) Sejam consideradas as devidas diferenças para fins de aplicação das regras de dedutibilidade previstas no que respeita à aplicação em relação ao lucro real e base de cálculo da CSLL; e

d) Protesta-se pela juntada posterior, em nome da verdade material, de documentos comprobatórios do direito aqui aduzido, os quais não puderam ser colacionados à presente."

A contribuinte trouxe aos autos após a impugnação os documentos de fls. 1.081/1.108, conforme requerimento datado de 17/02/2016 (fls. 1.073).

As folhas dos autos estão indicadas segundo a numeração atribuída pelo sistema "e-processo".

Quando da decisão da instância primeira restou decidido conforme ementa abaixo pela improcedência da impugnação:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

DESPESA DESNECESSÁRIA. JUROS DECORRENTES DE EMPRÉSTIMO PARA "AQUISIÇÃO DE SI MESMO".

Constituem despesa desnecessária para fins de apuração do lucro real os juros decorrentes de empréstimo tomado para "aquisição de si mesmo".

DESPESA DESNECESSÁRIA. SERVIÇO DE ASSESSORIA A SÓCIOS DA PESSOA JURÍDICA.

Dispêndios da pessoa jurídica relativos a serviços de assessoria prestados aos seus sócios constituem despesas desnecessárias na apuração do lucro real.

INTANGÍVEIS. AMORTIZAÇÃO.

É vedada a amortização de intangíveis como despesa na apuração da base de cálculo do IRPJ pelo regime de tributação do lucro real.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento do auto de infração conexo, decorrente ou reflexo, no que couber, uma vez que ambos os lançamentos, matriz e reflexo, estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Apresentou a contribuinte o competente recurso onde apresentou suas razões conforme delimitado abaixo:

01) Preliminar (matéria incontroversa e preclusão lógica) - Citação vasta de doutrina sobre a preclusão lógica

01.1) Inaplicabilidade do art. 386 do RIR/99; não se trata de ágio;

01.2) A infração somente está baseada no art. 325 do RIR;

02) Dedutibilidade de despesas;

- Mútuo rotativo para aquisição de si mesmo: que apesar dessa argumentação do acórdão e também da referência no julgado sobre planejamento fiscal, não há qualquer argumentação desse tipo no TVF;

- dedutibilidade dos serviços prestados pois essenciais e devidamente comprovados;

- dedutibilidade dos ativos intangíveis.

Este é o relatório

Voto Vencido

Conselheira Relatora - Letícia Domingues Costa Braga

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos legais e, portanto dele conheço.

Pois bem, com relação às preliminares arguidas, importante ressaltar que essas foram colocadas apenas para auxiliar as argumentações da defesa. Sendo certo que não há qualquer arguição a ser decidida por esse colegiado a não ser as que eventualmente embasaram a tese da defesa, o que se confunde com o próprio mérito da autuação.

Assim, sendo passo as razões de mérito do recurso

QUANTO AO ESTORNO DOS JUROS

Pois é, bem restou decidido na decisão primeira sobre esse tópico, o seguinte:

Segundo o relato da autoridade fiscal contido no item 2.1 do TVF sob o título "Juros sobre o Empréstimo", parte dos recursos utilizados na aquisição do Laboratório Bergamo teve origem no empréstimo de R\$ 230 milhões da Amgen Global Finance B.V à Amgen Brasil. Os juros contratuais passaram a ser contabilizados e deduzidos pelo Laboratório Bergamo após a incorporação da Amgen Brasil, o que caracterizaria custo financeiro de empréstimo utilizado para "aquisição de si mesmo". Os recursos não teriam sido efetivamente aplicados na atividade produtiva, sendo destinados aos sócios anteriores da autuada, Basílio S Sobrinho e Suzana M A Sandoval. A quitação ocorreu em 20/12/2012.

A despesa com os juros, totalizando R\$ 41.947.928,64 nos anos-calendário 2011 e 2012, foi considerada desnecessária, sem observância dos requisitos previstos no art. 299 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/1999) e no art. 24 da Lei 12.249/2010.

Do valor de R\$ 41.947.928,64, foram subtraídos R\$ 12.690.939,54 já adicionados pela contribuinte na determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL sob a denominação "Provisão Ajuste Thincap (juros empréstimo)".

Informou a autoridade fiscal:

"... informe-se que o motivo para considerar a despesa tributariamente indedutível é a sua não necessidade quando analisada do ponto de vista do Laboratório Bergamo. Em nenhum momento foi questionada a legalidade dos juros sobre o empréstimo fora do contexto tributário." (Destaque acrescido)

Para a impugnante, os recursos provenientes do empréstimo teriam sido aplicados na fonte produtora das receitas da sua atividade e, portanto, a despesa de juros atenderia ao requisito de necessidade para fins de dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Tanto a Amgen Brasil como ela (impugnante) teriam como objeto social a participação em outras sociedades (*holding*), o que já afastaria a "descabida" alegação fiscal de falta de aplicação dos recursos na atividade produtora de receita, tendo em vista a manutenção da atividade de holding após a incorporação, de tal modo que a justificativa para a dedução se mantém após evento societário. Existindo direito à dedução pela Amgen Brasil, em tal direito teria se sub-rogado em razão da incorporação, conforme jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) citada.

A destinação do recurso para ativo imobilizado, intangível ou investimento não alteraria a natureza da aplicação em fonte produtiva de receita. A aplicação de recursos captados no exterior para expansão de atividades no País, agregando novos produtos e tecnologias, gerando empregos e receitas no mercado nacional, deveria ser acolhida como "altamente" benéfica à fonte produtiva de receita.

Não seria aplicável ao caso o art. 374, parágrafo único, do RIR/99, "eis que trata de juros pagos a controladas ou coligadas."

Resumiu:

"No próprio mútuo rotativo pactuado observa-se de maneira evidente que seu propósito é atender os fins legais referentes à atividade constante do objeto social da Amgen Brasil, a qual foi incorporada pela impugnante. Tanto Amgen Brasil como a Impugnante têm por objeto social a participação em outras empresas, o que permite a utilização dos recursos para esse fim precípua, assegurando-se a dedutibilidade das despesas com juros"

A destinação dos recursos recebidos por empréstimo para investimento na aquisição de sociedade não exclui a necessidade da despesa financeira correspondente. Nesse aspecto específico, tem razão a Impugnante.

Entretanto, a aplicação do recurso originário do mútuo para "aquisição de si mesmo", como bem definiu a Autoridade Fiscal, caracteriza a desnecessidade da despesa com juros para fins tributários na apuração do lucro real. Com efeito, constata-se no caso concreto a identificação de planejamento tributário mediante alterações societárias que possibilitaram o trânsito indevido de um encargo financeiro da Amgen Brasil Biofarmacêutica Ltda, nesta dedutível, para a Autuada (ora Impugnante). A posterior incorporação da investidora (Amgen Brasil Biofarmacêutica Ltda) pela investida (a Autuada) veio a confirmar a destinação do recurso do empréstimo para "aquisição de si mesmo".

Pois bem, a justificativa para a manutenção da autuação teria sido que os valores foram pagos para a aquisição de si mesmo. Contudo, na data do empréstimo, essa realidade não era identificável.

O contrato de mútuo foi firmado em 28/03/2011 e a incorporação se deu em 01/08/2011.

Ademais, cumpre ressaltar que não há nos presentes autos qualquer questionamento acerca da efetiva existência da operação, não tendo sido alegada a prática de fraude ou simulação. A multa de ofício também não foi qualificada, tendo sido aplicada o percentual de 75%. Esta observação é importante para identificação precisa do que esta sendo

julgado, ou seja, **não estamos diante de situação especial ou de exceção**, (que seria o caso se houvesse a alegação de simulação).

Acontece que em momento algum a autoridade autuante justificou a glosa das despesas financeiras incorridas pela Recorrente sob o fundamento de que tais despesas de que a Amagem Brasil seria "empresa veículo.

Assim, não há como desqualificar o mútuo, até porque foram seguidas todas as regras que permitiam a sua dedução por ocasião da contratação do empréstimo.

Considerada a acusação original, feita no auto de infração, as seguintes questões, sucessivas, se colocam nestes autos: (i) quando se deve aferir a necessidade, usualidade e normalidade das despesas com juros e encargos de empréstimos: no momento em que a dívida é contraída ou durante toda a duração da dívida? (ii) caso a resposta seja “no momento em que a dívida é contraída”: a) as despesas eram necessárias para a tomadora no caso concreto? e b) Tal direito a deduzir as despesas se transfere caso a dívida seja transferida a outra pessoa jurídica em virtude de Transformação (incorporação) ?

A primeira questão é quanto ao momento em que se avalia se as despesas com juros e encargos são necessárias, usuais e normais à pessoa jurídica mutuária: se no momento da captação do empréstimo ou durante toda a duração do contrato. A legislação não traz disposição expressa sobre este assunto. De fato, o artigo 364 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto 3.000/1999) traz algumas regras sobre o momento da dedução de juros mas se trata de hipóteses específicas que não se aplicam ao caso em questão (quais sejam: juros pagos antecipadamente, financiamento tomado por empresa em fase pré-operacional e juros devidos a controladas e coligadas no exterior).

Mas um exame mais detalhado da questão revela que o momento de analisar se a despesa com juros preenche os requisitos para a sua dedutibilidade é, em regra, aquele da contratação do empréstimo.

Assim, os juros e encargos são consequência do empréstimo tomado e, se o empréstimo, quando contraído, era necessário, os juros o serão até que a dívida seja finalmente paga.

As despesas eram necessárias para a tomadora original?

Definido o momento da análise, é necessário agora verificar se, no caso concreto, o empréstimo era necessário para a tomadora original.

Em regra, a necessidade de empréstimos tomados não pode ser aferida senão por razões empresariais, estando a princípio fora do campo de avaliação das autoridades fiscais, salvo nas hipóteses legalmente previstas (em que, basicamente, se presume a desnecessidade) ou no caso de repasse conforme acima tratado.

O caso em questão não envolve qualquer de tais hipóteses de exceção.

Temos, assim, que, no momento da contratação do empréstimo, os requisitos para a dedutibilidade da despesa com os respectivos encargos estavam presentes para a contratante original, Amagem Brasil.

O direito de deduzir as despesas com juros e encargos de empréstimos se transfere na incorporação?

Novamente, a legislação tributária não contém qualquer disposição expressa sobre o assunto. Todavia, a análise dos dispositivos legais que regulam a incorporação revela que a resposta é positiva.

De fato, tanto o Código Tributário Nacional quanto o Código Civil e a Lei das Sociedades por Ações contêm dispositivos estabelecendo que a incorporadora sucede a incorporada (ou, no caso, o patrimônio cindido) em todos os respectivos direitos e deveres, conforme abaixo:

CTN

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Código Civil

Art. 1.116. Na incorporação, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos.

Lei das S.A.

Art. 227. A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações. (...)

A princípio, portanto, a incorporadora sucede a incorporada (ou, no caso, o patrimônio cindido incorporado) no direito de deduzir os juros relativos a empréstimos tomados por esta.

Pelo acima exposto, seriam dedutíveis os juros porque no momento da operação, não se confundia a tomadora do empréstimo com a sua finalidade, não tendo qualquer pertinência falar sobre empréstimo para adquirir a si mesmo.

Ademais, todas as regras foram obedecidas tendo em vista que os valores que excediam a possibilidade do pagamento de juros em virtude da norma de sub-capitalização foram estornados, não tendo a legislação tributária abrangência suficiente para alcançar tal pretensão a não ser que fosse desconfigurada a operação e considerada a Amagen Brasil como uma empresa fictícia, ou veículo com o único fim de aproveitar a dedutibilidade do mútuo realizado por sua controlada no exterior.

Ainda com relação ao *Thin Capitalization* o que se buscava evitar com as alterações introduzidas pela Lei nº 12.249/2010 é que as pessoas vinculadas, físicas ou jurídicas, residentes e domiciliadas no exterior financiassem as pessoas jurídicas ligadas situadas no Brasil, ao invés de realizar aumentos ao capital social dessas pessoas jurídicas. Isso porque esse tipo de financiamento acarretaria um benefício fiscal para o grupo empresarial que seria suportado pelo erário público nacional, pois essas despesas financeiras seriam dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Porém, observamos que, conforme descrito no TVF que a recorrente observou as regras de subcapitalização e adicionou os valores dos juros, conforme descrito no próprio TVF:

A empresa alegou no item v de sua resposta que as regras de *thin capitalization* (subcapitalização) e de preço de transferência foram observadas e que parte dos juros foi oferecida à tributação do IRPJ e CSLL. No Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR do ano calendário 2012, apresentado pela empresa em resposta ao item 5 do Termo de Constatação e Intimação Fiscal, vê-se que a empresa adicionou às bases de cálculo do IRPJ e CSLL o valor de R\$ 12.690.939,54 com o rubrica “Provisão Ajuste *Thincap* (juros empréstimo)”.

Portanto, restando devidamente obedecida a regra de subcapitalização e não tendo a fiscalização desconfigurado a operação realizada, pois em nenhum momento fez alegações de que a empresa "compradora" era "inexistente", ou ainda fez qualquer menção sobre fraude, abuso ou simulação, não vejo como não permitir a dedutibilidade dos valores pagos a título de juros.

Assim, tendo em vista que a autoridade fiscalizadora não demonstrou qualquer simulação, entendo pela possibilidade de dedução dos juros.

DESPESAS NÃO NECESSÁRIAS - CONSULTORIA

Pois bem, com relação à possibilidade de despesas de consultoria, faz-se necessário verificar quais são as despesas possíveis de dedução.

Os conceitos de despesas necessárias, usuais ou normais estão contidos no artigo 299, do RIR/99, conforme abaixo:

Art.299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §1º).

§2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, §2º).

Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 32/1981, previu que “o gasto é necessário quando essencial a qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos”.

Dessa forma, são requisitos básicos para os gastos com despesas serem dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL:

- (i) a comprovação do pagamento ou, na ausência deste, a despesa deve ser ao menos incorrida/reconhecida (regime de competência);
- (ii) os gastos devem ser úteis ou necessários para a manutenção da empresa e relacionados ao seu objeto social.

Esses são os requisitos básicos para a dedutibilidade das despesas pelo contribuinte e é com base nessas premissas que deve ser feita a análise das despesas da recorrente.

Apesar de o tipo de serviço realizado "due diligence" ser comum e usual para o negócio de qualquer empresa, não restou cabalmente demonstrado que elas eram relacionadas ao objeto social da recorrente, pelo contrário, restou demonstrado que tais assessorias somente serviram para que os acionistas mensurassem seu negócio para a possível alienação.

Assim, apesar de demonstrado que as despesas foram efetivamente incorridas, falhou o contribuinte em demonstrar a sua necessidade para a manutenção da empresa. Por esse motivo, a decisão da DRJ deve ser mantida por seus próprios fundamentos conforme abaixo:

No item 2.2 do TVF ("Despesas com Consultoria"), há notícia de três lançamentos referentes a despesas de consultoria jurídica na conta contábil "41053 - SERVIÇOS PROFISSIONAIS" no valor total de R\$ 11.750.000,00, no dia 20/04/2011.

A Autuada foi intimada a apresentar os contratos de prestação de serviços e comprovantes de pagamento relativos a Nilton Serson Advogados Associados (Nilton Advogados), Serfinan Negócios e Particip. Ltda (Serfinan) e EF Consultoria e Serviços de Gestão Ltda (EF Consultoria), bem como especificar como as despesas foram indicadas na DIPJ (ficha e linha).

A intimação foi parcialmente atendida mediante a apresentação de comprovantes de pagamentos e documentos fiscais emitidos pelos três prestadores. No entanto, a documentação não especificava claramente os serviços prestados, o que motivou a realização de diligências para obtenção da documentação não fornecida pela fiscalizada.

A empresa EF Consultoria e Serviços de Gestão Ltda. não foi localizada. As outras duas – Nilton Serson Advogados Associados e Serfinan Negócios e Particip. Ltda – entregaram os contratos de prestação de serviço, que tinham por objeto o assessoramento dos antigos sócios da fiscalizada – Basílio Scavariello Sobrinho e Suzana Maria Aparecida Sandoval – na venda das suas participações societárias.

Diante desses fatos, concluiu a autoridade fiscal:

"Assim, verificou-se que essas despesas com consultoria, deduzidas no mês de abril do ano calendário 2011 pelo Laboratório Bergamo, no valor total de R\$ 11.750.000,00, foram feitas, do ponto de vista tributário, em desacordo com os requisitos de necessidade previstos no artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda. O valor compôs o total informado pela empresa em sua DIPJ como Prestação de Serviço por Pessoa Jurídica.

Conforme exposto no parágrafo 27, não foi possível localizar a empresa EF Consultoria e Serviços de Gestão Ltda para obtenção do contrato de prestação de serviços. Além disso, conforme exposto no parágrafo 26, a Bergamo se recusou a apresentar o referido documento. Por isso, o valor de R\$ 3.412.500,00 pago à EF Consultoria foi considerado desnecessário à atividade da Bergamo e compôs o total descrito no parágrafo anterior." (Destaque acrescido)

Segundo a impugnante, em nenhum momento a Fiscalização teria contestado a efetividade das despesas incorridas pela Impugnante, limitando-se à alegação de que somente visavam aos interesses dos seus sócios. Haveria interesses "conexos dos sócios" em todo assunto relativo à prosperidade dos negócios, dizer-se que serviços de assessoria para verificação econômico-financeira e jurídica voltados para basear a tomada de decisões seria de interesse exclusivo dos sócios significaria "extrapolar e inverter a lógica de mercado".

Serfinan Negócios e Particip. Ltda e EF Consultoria e Serviços de Gestão Ltda. teriam realizado análise econômico-financeira do seu patrimônio, bem como da sua posição no mercado farmacêutico com projeções de fluxos de caixa quanto aos seus produtos, para informações necessárias à administração e aos *stake holders*. EF Consultoria e Serviços de Gestão Ltda. teria atuado por meio de subcontratação de Serfinan Negócios e Participações Ltda.

Nilton Serson Advogados Associados teria prestado serviço de "complementação" jurídica à análise econômico-financeira, com verificação de passivos trabalhista, bancário, fiscal, de fornecedores e relativo aos principais ativos.

Portanto, a despesa seria necessária e estaria documentalmente comprovada, inclusive os pagamentos correspondentes.

Examinada a documentação referente a este tópico, bem se vê que a proposta de trabalho da Serfinan (fls. 1.003) trata de assessoria aos dois sócios da Autuada no "processo de venda total ou parcial e/ou associação tendo por objeto participações de quotas de capital no Laboratório Químico Farmacêutico Bergamo Ltda", serviço para cuja execução foi contratada a EF Consultoria, pela mesma Serfinan, para "assessorá-la na elaboração dos estudos e documentos necessários para execução de seu contrato com o Laboratório Bergamo", conforme contrato entre ambas firmado (fls. 1.007).

O mesmo se observa em relação ao serviço de Nilton Serson Advogados Associados, conforme proposta de honorários dirigida aos dois sócios da Autuada para "assessorá-los na venda das vossas participações societárias do Laboratório Bérnago". A proposta consta do arquivo não paginável "Diligências Prestadores de Serviços" constante dos autos, conforme termo de anexação próprio (fls. 493).

Os dispêndios da pessoa jurídica relativos a serviços comprovadamente prestados aos seus sócios não são dedutíveis como despesa na apuração do lucro real.

Assim, como não restou demonstrado que os serviços contratados tinha como beneficiário a própria empresa, e sim seus sócios, indedutíveis as despesas de consultoria.

DEPRECIÇÃO DE INTANGÍVEIS

A depreciação de intangíveis glosada pela fiscalização está composta dos seguintes itens:

01) "Intangíveis Bérnago" – trata de amortizações dos ativos intangíveis "Marca Bérnago" (R\$ 12.100.000,00), "Relacionamento com clientes" (R\$ 24.300.000,00), "Direitos exclusivos de distribuição" (R\$ 28.800.000,00) e "Direitos competitivos de distribuição" (R\$ 2.500.000,00), totalizando R\$ 67.700.000,00, valorados em laudo expedido por consultoria especializada – PWC – por ocasião da aquisição das cotas da autuada pela Amgen Brasil. A autuada passou a amortizar os intangíveis após a incorporação da Amgen Brasil.

02) A amortização do ativo intangível "PED (Amgen) Distribuidora. no valor total de R\$ 25.046.819,35.

Apesar de estarem em tópico separados a possibilidade de amortização dos intangíveis acima, a autoridade fiscal utilizou o mesmo critério para desqualificá-los, portanto, serão tratados em conjunto.

A primeira assertiva sobre a possibilidade de amortização dos intangíveis acima é que a empresa forneceu todos os laudos possíveis para que esses fossem depreciados estipulando valores e prazos.

O art. 325 do RIR regulamenta essa possibilidade de amortização nos seguintes termos:

Art. 325. Poderão ser amortizados:

I - o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58):

a) patentes de invenção, fórmulas e processos de fabricação, direitos autorais, licenças, autorizações ou concessões;

c) custo de aquisição, prorrogação ou modificação de contratos e direitos de qualquer natureza, inclusive de exploração de fundos de comércio; (...)

Para que essa depreciação fosse possível, seria necessário:

(i) que o valor do intangível fosse mensurado e;

(ii) que houvesse prazo determinado para tal depreciação.

Pois bem, ocorre que foram devidamente apresentados os laudos e o desprezo a esses somente poderia ocorrer em duas hipóteses:

(i) falta de habilidade para a comprovação, o que implicaria contestação técnica quanto ao conteúdo, atividade essa que foge à alçada dessa julgadora; ou

(ii) falta de idoneidade para comprovação, implicando na ocorrência de fraude e imputação de multa qualificada, o que não ocorreu.

O CPC 4 (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) ainda auxilia na interpretação no dispositivo acima nos seguintes termos:

Aquisição separada

25. Normalmente, o preço que a entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível reflete sua expectativa sobre a probabilidade de os benefícios econômicos futuros esperados, incorporados no ativo, serem gerados a seu favor. Em outras palavras, a entidade espera que haverá benefícios econômicos a seu favor, mesmo que haja incerteza em relação à época e ao valor desses benefícios econômicos. (...)

26. Além disso, o custo de ativo intangível adquirido em separado pode normalmente ser mensurado com confiabilidade, sobretudo quando o valor é pago em dinheiro ou com outros ativos monetários.

Com relação ao prazo, a norma acima também faz a seguinte referência:

A vida útil de ativo intangível resultante de direitos contratuais ou outros direitos legais não deve exceder a vigência desses direitos, podendo ser menor dependendo do período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo. Caso os direitos contratuais ou outros direitos legais sejam outorgados por um prazo limitado renovável, a vida útil do ativo intangível só deve incluir o prazo de renovação, se existirem evidências que suportem a renovação pela entidade sem custo significativo. (...)

Sobre a amortização dos intangíveis, o CPC 4 (item 99) deixa claro que esta deve ser normalmente reconhecida no resultado. Quanto ao reconhecimento do gasto, o item 68 do CPC 4 também evidencia que os gastos com um ativo intangível devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.

A meu ver, o douto Fiscal não demonstrou a impropriedade do laudo de avaliação, tampouco combateu os métodos utilizados, valores e prazos. A fiscalização apenas sustentou que não havia vida útil capaz de permitir a dedutibilidade do intangível, contudo, falta-lhe habilidade técnica para tanto.

Assim, considero possível a depreciação dos intangíveis, dando provimento ao recurso da contribuinte nesse ponto.

Com relação à CSLL, tendo em vista que o Auto de Infração é do tipo conexo, decorrente ou reflexo, aplica-se ao seu julgamento a decisão relativa ao auto de infração matriz (IRPJ), no que couber.

Conclusão

Pelo acima exposto, conduzo meu voto o sentido de dar provimento parcial ao recurso para possibilitar a dedução dos juros do mútuo, bem como a dedutibilidade dos intangíveis e mantenho a glosa dos serviços prestados.

(assinado digitalmente)

Letícia Domingues Costa Braga

Fl. 13 do Acórdão n.º 1401-003.401 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.722147/2015-14

Voto Vencedor

Claudio de Andrade Camerano - Redator Designado

De se destacar que o presente **voto vencedor** refere-se apenas à glosa de despesa com amortização de intangíveis (**Termo de Verificação Fiscal, item 2.3. Intangíveis Bergamo e item 2.4. Intangíveis PED (Amgen) Distribuidora**). Nestes itens, por maioria de votos, foi negado provimento ao Recurso Voluntário, vencida a Relatora.

Assim, de se acatar o que foi decidido pela Relatora e ratificado por esta Turma Ordinária, relativamente às demais infrações (**Termo de Verificação Fiscal, item 2.1. Juros sobre o Empréstimo, item 2.2. Despesas com Consultoria e item 3. Multa Isolada, esta relativa ao mês de abril de 2011**).

Oportuno lembrar a situação que motivou a glosa da amortização com intangíveis, trazendo excertos do **Termo de Verificação Fiscal** (destaques do original):

2.3 Intangíveis Bergamo

31. A aquisição das cotas do Laboratório Bergamo pela Amgen Brasil foi amparada pelo Laudo de Avaliação emitido pela PWC. O Laudo foi apresentado pela Bergamo em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal. Com base nesse Laudo e após a incorporação da Amgen Brasil pelo Laboratório Bergamo, esta última passou a amortizar ativos intangíveis avaliados e descritos no referido Laudo no total de R\$ 67.700.000,00.

32. Conforme previsão contida no inciso I do artigo 325 do Regulamento do Imposto de Renda, a seguir transcrito, só poderá ser amortizado ativo intangível com vida útil pré-determinada e confiavelmente mensurável.

“Art. 325. Poderão ser amortizados:

I - o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício **tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado**, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58):

(...)”

33. Ao analisar o Laudo de Avaliação emitido pela PWC, verificou-se que os ativos intangíveis não obedeceram aos requisitos de temporalidade previsto no artigo 325 do Regulamento do Imposto de Renda. Devido a isso, não poderia o Laboratório Bergamo abater tributariamente as cotas de amortização desses intangíveis.

34. Adicionalmente, o inciso II do artigo 386, combinado com o § 2º, inciso III, do artigo 385 do Regulamento do Imposto de Renda, abaixo transcritos, preveem que o valor do ágio incorporado cujo fundamento econômico seja fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas, deverá ser registrado em conta **não sujeita a amortização**.

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

(...)

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

(...)

III - fundo de comércio, **intangíveis** e outras razões econômicas.

(...)

Art. 386. A pessoa jurídica que **absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação**, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no artigo anterior (Lei nº 9.532, de 1997, art. 7º, e Lei nº 9.718, de 1998, art. 10):

(...)

II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata o inciso III do § 2º do artigo anterior, em contrapartida a conta de ativo permanente, **não sujeita a amortização;**”

35. As justificativas para considerar indevidas as amortizações dos intangíveis foram consignadas no item 3 do Termo de Constatação e Intimação Fiscal enviado ao Laboratório Bergamo conforme a seguir:

*“3. Com relação aos intangíveis no valor total de R\$ 67.700.000,00, apurados na aquisição das participações societárias do Laboratório Bergamo pela Amgen Brasil Biofarmacêutica Ltda, conforme Laudo de Avaliação emitido pela PwC, **CONSTATAMOS** que sua amortização pelo Laboratório Bergamo (após incorporar a Amgen Brasil Biofarmacêutica Ltda) não poderia ser realizada, conforme a seguir:*

3.1. Os ativos intangíveis identificados pela PwC, Marca Bergamo (R\$ 12.100.000,00), Relacionamento com clientes (R\$ 24.300.000,00), Direitos exclusivos de distribuição (R\$28.800.000,00) e Direitos competitivos de distribuição (R\$ 2.500.000,00), pelas suas naturezas, decorrem do próprio goodwill do negócio do Laboratório e se caracterizam por atributos para os quais não há vida útil pré-determinada, ou confiavelmente mensurável, portanto, sua amortização não obedece ao disposto no inciso I do artigo 325 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000 de 26 de março de 1999);

3.2. Com relação à Marca Bergamo, foi atribuído o prazo de 108 meses de amortização. Não é possível atribuir de forma precisa prazo de existência a este intangível. O próprio relatório da PwC afirma que se trata de uma marca bem conhecida no mercado dada sua história. Afirma, também, que a Administração acredita que a marca vai continuar a ser utilizada nas operações atuais e futuras da Amgen no mercado brasileiro;

3.3. Foi atribuído ao intangível Relacionamento com clientes o prazo de 132 meses de amortização. No relatório da PwC afirma-se que a Bergamo tem relações bem estabelecidas com seus clientes privados, resultando em compras repetidas e lealdade do cliente. Não é possível atribuir de forma precisa prazo de existência a este intangível, uma vez que ele é resultado de parcerias comerciais estabelecidas com diversos clientes através de compras repetidas e lealdade comercial;

3.4. Os direitos de distribuição (exclusivos e competitivos) avaliados pela PwC consistem de licenças obtidas junto à ANVISA para distribuição de determinados medicamentos no território nacional. Tais licenças são concedidas pelo prazo de cinco anos, renováveis, consecutivamente, por períodos de mesmo prazo. Para os direitos exclusivos, atribuiu-se o prazo de

108 meses de amortização, já para os direitos competitivos atribuiu-se o prazo de 9 meses. Não é possível atribuir prazo de existência a estes intangíveis, dado que as licenças são passíveis de renovação. Mesmo para os direitos exclusivos não é possível atribuir prazo de existência, pois, mesmo quando a Bergamo perde a exclusividade de distribuição de determinado medicamento, novos medicamentos obtêm exclusividade;

3.5. Adicionalmente, o inciso II do artigo 386 do mesmo Regulamento, prevê que o valor do ágio cujo fundamento econômico seja fundo de comércio, intangíveis ou outras razões econômicas, deverá ser registrado em conta não sujeita a amortização;

3.6. Verificou-se que os intangíveis amortizados foram abatidos tributariamente na DIPJ de 02/08/2011 a 01/11/2011 no valor de R\$ 5.884.006,74 e na DIPJ de 02/11/2011 a 31/12/2011 no valor de R\$ 1.681.144,78.”

36. A empresa apresentou resposta ao que foi constatado. Para sustentar a dedutibilidade das despesas de amortização, a Bergamo apenas alegou que: “Conforme já demonstrado durante o procedimento fiscal, a amortização realizada está suportada em Laudo de Avaliação elaborado pela PWC, motivo pelo qual é considerada dedutível para fins de IRPJ/CSLL”.

37. Diante do exposto, verificou-se que as despesas com amortização dos intangíveis, deduzidas nos anos calendários 2011, 2012 e 2013 pelo Laboratório Bergamo foram feitas, do ponto de vista tributário, em desacordo com os requisitos previstos no inciso II do artigo 386 do Regulamento do Imposto de Renda, dada a vedação de amortização do ágio incorporado quando parcela do fundamento econômico foi desdobrado em intangíveis. Mesmo que fosse possível a amortização desses intangíveis, o artigo 325 do mesmo Regulamento vedaria sua prática, já que, conforme se demonstrou, suas vidas úteis não são pré-determinadas e confiavelmente mensuráveis.

38. Os valores mensais das despesas com as amortizações desses intangíveis foram obtidos, para o ano calendário 2011, dos arquivos contábeis apresentados pela empresa em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 02. Já para os anos calendários 2012 e 2013, os valores foram retirados dos arquivos contábeis transmitidos pela empresa ao ambiente SPED CONTÁBIL. As despesas com as amortizações foram contabilizadas a débito da conta contábil 41016 - DESPESAS DE DEPRECIAÇÃO e a crédito da conta contábil 19901 - AMORTIZAÇÃO MARCAS E DIREITOS. No ano calendário 2013 os números das contas foram alterados, respectivamente, para 402010100014 e 102041000001, mantendo a mesma nomenclatura.

39. O Laboratório Bergamo contabilizou mensalmente, em único lançamento, a amortização desses intangíveis em conjunto com a amortização dos intangíveis da PED Distribuidora, a serem abordados no capítulo 2.4. O valor total amortizado nos anos calendários 2011, 2012 e 2013 foi de R\$ 32.732.247,60 e que correspondeu à amortização dos intangíveis da Bergamo e da PED Distribuidora. O valor compôs o total informado pela empresa em suas DIPJs como Encargos de Depreciação.

2.4. Intangíveis PED (Amgen) Distribuidora

40. Conforme informado nos parágrafos 8, 9 e 10, o Grupo Amgen, por meio da Amgen Brasil, adquiriu da Hipermarcas S/A, os direitos de importação e de distribuição no Brasil dos medicamentos comercializados sob as marcas

Mimpara, Vectibix e Nplate. A aquisição se deu por meio da constituição da empresa PED Distribuidora que posteriormente teve seu nome alterado para Amgen Distribuidora. A PED foi constituída com capital social simbólico de R\$ 100,00.

41. Após a incorporação da Amgen Brasil pelo Laboratório Bergamo, esse último passou a ser proprietário da Amgen Distribuidora. Entretanto, conforme consta na Ata de Reunião dos Sócios do Laboratório, datada de 01/11/2011, naquele dia foi aprovada a incorporação da Amgen Distribuidora pelo Laboratório com consequente extinção da Distribuidora.

42. Após a incorporação da Amgen Distribuidora, o Laboratório Bergamo passou a amortizar o ativo intangível, no valor total de R\$ 25.046.819,35, originado na operação de aquisição da PED (Amgen) Distribuidora pela Amgen Brasil. Entretanto, verificou-se serem indevidas essas amortizações. As justificativas para considerar indevidas as amortizações foram consignadas no item 4 do Termo de Constatação e Intimação Fiscal enviado ao Laboratório Bergamo conforme a seguir:

4. Verificou-se que o intangível no valor total de R\$ 25.046.819,35 foi originado na aquisição da PED Distribuidora de Produtos Farmacêuticos Ltda pela Amgen Brasil Biofarmacêutica Ltda. Posteriormente, com a incorporação da Amgen Brasil pelo Laboratório Bergamo, o intangível começou a ser amortizado pela Bergamo pelo prazo de 54 meses. Entretanto, **CONSTATAMOS** que a amortização do intangível pelo Laboratório Bergamo não poderia ser realizada, conforme a seguir:

4.1. A pessoa jurídica Ped Distribuidora foi constituída para subsistir unicamente no plano formal. Serviu exclusivamente como instrumento jurídico de mediação, consentido entre as partes como a melhor alternativa para se processar a transferência do objeto efetivamente negociado. Os objetos efetivamente transacionados foram os direitos de distribuição exclusiva dos produtos da Amgen com registros protocolados pela Mantecorp;

4.2. A Ped Distribuidora foi constituída com capital social simbólico de R\$ 100,00 (cem reais) e logo depois alienada à Amgen por algo em torno de R\$ 33 milhões. Ao mesmo tempo, o Balanço Patrimonial referendado pela auditoria APSIS não registrou entre suas contas qualquer valor de ativos, seja tangível, seja intangível. Conclui-se que a Ped distribuidora, enquanto personalidade, não passou de ficção jurídica;

4.3. Por outro lado, analogamente ao que já foi abordado no item 3.4, os direitos de comercializar os produtos adquiridos são obtidos através de licenças concedidas pela ANVISA. Tais licenças são concedidas pelo prazo de cinco anos, renováveis, consecutivamente, por prazos de igual período. Assim sendo, tais direitos contemplam atributos para os quais não há vida útil definida ou pré-determinada. Portanto, em conformidade com os ditames do inciso I do artigo 325 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000 de 26 de março de 1999), para efeitos fiscais, não há previsão legal que justifique as deduções com despesas de amortizações sobre os custos de aquisição dos ativos intangíveis aqui considerados;

4.4. Verificou-se que o intangível amortizado foi abatido tributariamente na DIPJ de 02/11/2011 a 31/12/2011 no valor de R\$ 2.782.979,93.

43. A empresa não apresentou argumentos ao que foi constatado. Adicionalmente, em resposta ao item 1 do Termo de Intimação Fiscal nº 04, o Laboratório Bergamo apresentou o Memorando Interno, traduzido para o português, que descreveu a metodologia utilizada na avaliação e determinação do intangível. Interessante notar que, no 3º parágrafo da página 11 da resposta

apresentada, o próprio Laudo informa da impossibilidade de amortização dos intangíveis, conforme a seguir.

“Consideramos o cálculo de um benefício fiscal ajustado, mas **de acordo com as regras fiscais brasileiras a amortização de ativos intangíveis não pode ser utilizada para fins fiscais.**” (Grifo nosso)

44. Diante do exposto, verificou-se que as despesas com amortização dos intangíveis, deduzidas nos anos calendários 2011, 2012 e 2013 pelo Laboratório Bergamo, foram feitas, do ponto de vista tributário, em desacordo com os requisitos temporais previstos no artigo 325 do Regulamento do Imposto de Renda. Esse fato, inclusive, foi constatado no próprio Laudo apresentado pela empresa, conforme exposto no parágrafo anterior. Conforme se demonstrou, as vidas úteis dos intangíveis não são pré-determinadas e confiavelmente mensuráveis.

45. Por outro lado, ao se analisar o caso no contexto do ágio incorporado com parcela do fundamento econômico desdobrado em intangíveis, observa-se que o caso estaria em desacordo com os requisitos previstos no inciso II do artigo 386 do Regulamento do Imposto de Renda, dada a vedação de amortização de intangíveis. Além disso, a vedação do ágio também se daria pela inexistência de fato da PED (Amgen) Distribuidora, já que, conforme se constatou, a Distribuidora existiu apenas no plano formal.

46. Conforme relatado no parágrafo 39, o valor amortizado referente a esse intangível compôs o total de R\$ 32.732.247,60 que correspondeu à amortização dos intangíveis da Bergamo e da PED Distribuidora. O valor compôs o total informado pela empresa em suas DIPJs como Encargos de Depreciação.

Conforme relatoriado, entende a autoridade autuante (**itens 2.3 e 2.4**) que os valores registrados e referentes à *Marca Bergamo, Relacionamentos com clientes, Direitos exclusivos de distribuição, Direitos competitivos de distribuição* (no item 2.3) e *Intangíveis PED (Amgen) Distribuidora* (item 2.4), não poderiam ser contabilizados como ativos **intangíveis**, uma vez que tais ativos não possuem vida útil definida ou não permitem uma mensuração confiável, que tais ativos seriam, na verdade, componentes do próprio **goodwill** do negócio da Recorrente e, como tais, não amortizáveis.

Nas palavras do autuante (destaque do original):

32. Conforme previsão contida no inciso I do artigo 325 do Regulamento do Imposto de Renda, a seguir transcrito, só poderá ser amortizado ativo intangível com vida útil pré-determinada e confiavelmente mensurável.

“Art. 325. Poderão ser amortizados:

I - o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício **tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado**, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58):

(...)”

33. Ao analisar o Laudo de Avaliação emitido pela PWC, verificou-se que os ativos intangíveis não obedeceram aos requisitos de temporalidade previsto no artigo 325 do Regulamento do Imposto de Renda. Devido a isso, não poderia o Laboratório Bergamo abater tributariamente as cotas de amortização desses intangíveis.

O litígio posto nos convida a enveredarmos pelos caminhos da (nova) contabilidade, que, notoriamente, tem sido objeto de significativas alterações, por força da

adoção dos padrões internacionais de contabilidade (**IFRS – International Financial Reporting Standards**).

Relativamente à matéria que consta nos autos - ativos **intangíveis** – imperioso que se saiba como reconhecer e mensurar um ativo deste porte e os eventuais reflexos na pertinente legislação tributária.

Um dos momentos cruciais da contabilidade reside no registro inicial da aquisição de um ativo (de qualquer ativo), pois um registro inadequado pode trazer sérias consequências, societárias ou tributárias.

Reconhecimento e Mensuração de Ativos

Neste sentido, as definições expostas na obra **Contabilidade Financeira – Introdução aos Conceitos, Métodos e Aplicações**, edição 2016, tradução da 14ª edição norte americana:

Definição e reconhecimento de um ativo

■ Definição de ativo. Um ativo é um provável benefício econômico futuro que uma empresa controla por conta de um evento ou transação passada.

■ Reconhecimento de um ativo. Os três critérios para reconhecimento de um ativo são:

1. A empresa possui ou controla o direito de usar o item.
2. O direito de usar o item é gerado como resultado de uma transação ou troca passada.
3. O benefício futuro tem um atributo relevante de mensuração que pode ser quantificado com suficiente confiabilidade. (grifo do Relator)

No caso em questão nos autos, devemos ter em mente os conceitos subjacentes à mensuração de ativos da natureza de **ativos intangíveis**, então comumente reconhecidos como **ativos de vida longa**.

Ativos de vida longa podem ter vidas úteis definidas ou indefinidas, sendo extremamente importante compreender esta distinção, em face das repercussões contábeis e tributárias que surgirão na adoção de um ou outro reconhecimento de temporalidade.

Da obra **Manual de Contabilidade Societária - FIPECAFI**, edição 2010, vários autores, extraímos algumas citações ao Pronunciamento Técnico Contábil **CPC 04**, que tratou das normas contábeis de ativos **intangíveis**:

O CPC 04 define ativo intangível como um ativo não monetário identificável sem substância física.

[...]

O CPC 04 exige que a entidade reconheça um item como ativo intangível após ter demonstrado que esse item atendeu à definição e aos critérios de reconhecimento. Considerados esses pontos iniciais, um intangível só deve ser reconhecido se: (i) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e (ii) o custo do ativo possa ser mensurado com segurança.

[...]

Mensuração subsequente e vida útil

Tecnicamente, duas abordagens de mensuração subsequente são utilizadas para os intangíveis. Se há vida útil conhecida, confiavelmente determinada, utiliza-se a abordagem da amortização (*amortization approach*); se não há vida útil conhecida, ou sua delimitação é impossível de se obter de modo confiável, utiliza-se a abordagem dos testes de recuperação (*impairment approach*). O ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.

Em seu item 89, o **CPC 04** deixa bem clara a postura a ser adotada:

“89. A contabilização de ativo intangível baseia-se na sua vida útil. Um ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado (ver itens 97 a 106), enquanto a de um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado (ver itens 107 a 110).” (grifos do Relator)

Em outra obra contábil, de Marcelo Cavalcanti Almeida e Rafael Jachelli Almeida, **Regulamentação Fiscal das Normas Contábeis do IFRS e CPC**, o mesmo entendimento:

A entidade deve analisar se a vida útil de ativo intangível é definida ou indefinida e, no primeiro caso, estabelecer, para fins de cálculo da amortização, o tempo de duração ou o volume de produção ou unidades semelhantes (método das unidades produzidas) que forma essa vida útil. A Entidade deve designar vida útil indefinida a um ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores significativos, não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos para a Entidade. (grifos do Relator)

Percebe-se a importância do quesito da temporalidade na definição de um ativo intangível, pois se caracterizada a inviabilidade (entenda **falta de confiabilidade**) em sua mensuração, tal ativo não pode ser objeto de amortização, que é a situação que enfrentamos nos autos.

Conforme relatoriado, a Fiscalização entendeu que a Recorrente cometeu equívocos em vários itens contabilizados como ativos intangíveis e que foram passíveis de amortização.

De se ver.

Marca Bergamo

Item contabilizado como um ativo intangível e com vida útil definida, segundo e assim identificado por empresa de consultoria (PwC), registro questionado pela Fiscalização tendo em vista que não se teria como atribuir com **confiabilidade** uma vida útil para tal item, o qual, na realidade seria um componente do “próprio goodwill do negócio da atividade do Laboratório.”

Assim também entendo, estando correta a Fiscalização em seu questionamento acerca da imprecisão do registro contábil feito pela Recorrente.

Oportuno reproduzir adequado comentário do Fisco, em relação ao relatório produzido pela PwC:

3.2. Com relação à Marca Bergamo, foi atribuído o prazo de 108 meses de amortização. Não é possível atribuir de forma precisa prazo de existência a este intangível. O próprio relatório da PwC afirma que se trata de uma marca bem conhecida no mercado dada sua história. Afirma, também, que a

Administração acredita que a marca vai continuar a ser utilizada nas operações atuais e futuras da Amgen no mercado brasileiro; (destaque do Relator)

No Recurso Voluntário apresentado, **item II.2.3.2 – Aquisição de Ativos Intangíveis do Bergamo**, a Recorrente alega que teria seguido o laudo emitido pela empresa que contratou, o qual registra “...em detalhes a vida útil de cada intangível.”

Faz várias citações ao CPC 04, para concluir que:

Em resumo, da interpretação que pode ser atribuída ao CPC 4, em relação aos ativos intangíveis adquiridos da **Recorrente**, à sociedade, conforme amplo detalhamento posto no laudo da PWC, decorre que são atendidos os requisitos de ativo intangível no caso concreto.

Inicialmente, que fique bem claro que não está aqui se discutindo o método de aferição utilizado no referido laudo, nem combatendo as suas conclusões daí surgidas, assim como entendo que a autoridade fiscal não necessitaria demonstrar a “*impropriedade do laudo de avaliação*”, como afirmou a nobre Relatora em seu voto.

E isto por uma razão muito simples.

A resistência da Fiscalização não deixa margem de dúvidas, quanto ao seu entendimento acerca do registro inadequado da **Marca Bergamo**: “Não é possível atribuir de forma precisa prazo de existência a este intangível”

O fato de o laudo prever que a duração deste item seria de 108 meses é absolutamente irrelevante, porque a Fiscalização parte da premissa (correta) de que este tipo de ativo intangível não tem vida útil definida e, portanto, não pode dar azo à amortização contábil, uma vez que estar-se-ia diante de um ativo de **vida útil indefinida**, não havendo a mínima segurança quanto à uma adequada mensuração do valor a ser atribuído a ativo desta natureza.

E, também, como destacado em obra já citada, de Marcelo Cavalcanti Almeida, para intangíveis desta natureza “ não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos para a Entidade.”

A Recorrente lembra e transcreve uma parte do CPC 04 (inclusive já citei anteriormente neste Voto):

Um ativo intangível deve ser reconhecido apenas se:

(a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e

(b) o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade. (Negrito da Recorrente)

Lembre-mos do terceiro item de reconhecimento de um ativo, anteriormente citado: O benefício futuro tem um atributo relevante de mensuração que pode ser quantificado com suficiente confiabilidade.

Em obra (Contabilidade Financeira) já citada neste Voto, e relativamente a este item de reconhecimento de um ativo, transcrevo:

O terceiro critério diz respeito ao reconhecimento: um item que atende à definição de um ativo precisa ser mensurável com razoável confiabilidade.

Confiabilidade de um valor informado significa que o valor corresponde ao que ele se propõe representar e é razoavelmente livre de erro ou viés, no sentido de que múltiplos agentes mensuradores independentes concordariam com tal valor.

De se mostrar um exemplo bem interessante e que podemos perfeitamente adaptar seu conteúdo às **marcas** comerciais, extraído da obra **Iniciação à Contabilidade em IFRS e CPC**, de Marcelo Cavalcanti Almeida:

Suponha a situação em que uma entidade compra de terceiros uma fórmula patenteada de um remédio para cura de certa doença. Essa PATENTE gera receita para a entidade através da venda dos remédios para terceiros. Essa patente é equivalente a uma máquina em uma empresa industrial, ou seja, é utilizada na manutenção dos negócios da entidade. No entanto, ao contrário de uma máquina, essa patente NÃO TEM SUBSTÂNCIA FÍSICA. Essa patente representa um ativo intangível.

E acrescento, não se tem como definir a sua vida útil, mas trata-se de um ativo intangível, assim como as marcas comerciais ou industriais, e **ativos intangíveis com vida útil indefinida** não podem ser amortizados, sendo objeto de **impairment test**.

O lançamento fiscal, portanto, não merece reparos.

Dos demais ativos intangíveis

Além do item Marca Bergamo, outros itens contabilizados como ativos intangíveis e passíveis de amortização, segundo a recorrente, também tiveram a sua amortização glosada pela Fiscalização:

Relacionamento com Clientes (item 2.3)

Direitos Exclusivos de Distribuição (item 2.3)

Direitos Competitivos de Distribuição (item 2.3)

Intangíveis PED (Amgen) Distribuidora (item 2.4)

Reitere-se, não se está aqui tratando de analisar eventuais inconsistências no laudo, apesar de eventuais comentários feitos no TVF, ou, de forma mais clara: não se discute se determinado item tem uma vida útil maior ou menor do que o que constou no laudo, não, o que já enfatizamos e que foi assim consignado no TVF é que os itens em questão não tem vida definida e portanto não são amortizáveis.

No item Relacionamento com Clientes, o que consta no TVF:

Não é possível atribuir de forma precisa prazo de existência a este intangível...

No item Direitos Exclusivos e Competitivos de Distribuição, o que consta no TVF:

Não é possível atribuir prazo de existência a estes intangíveis, dado que a licenças são passíveis de renovação. Mesmo para os direitos exclusivos não é possível atribuir prazo de existência.....

No item Intangíveis PED (Amgen) Distribuidora, o que consta no TVF:

[...] analogamente ao que já foi abordado no item 3.4, os direitos de comercializar os produtos adquiridos são obtidos através de licenças concedidas pela ANVISA. **Tais licenças são concedidas pelo prazo de cinco anos, renováveis, consecutivamente, por prazos de igual período. Assim sendo, tais direitos contemplam atributos para os quais não há vida útil definida ou pré-determinada.** Portanto, em conformidade com os ditames do inciso I do artigo 325 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000 de 26 de

março de 1999), para efeitos fiscais, não há previsão legal que justifique as deduções com despesas de amortizações sobre os custos de aquisição dos ativos intangíveis aqui considerados;

Da mesma forma que vimos anteriormente com relação ao intangível Marca Bergamo, os comentários, citações doutrinárias e conclusões ali expostas se estendem a estes ativos intangíveis: **estes também não possuem vida útil definida.**

Reiterando e resumindo tudo que se expôs, cito texto extraído de obra (Contabilidade Financeira) já citada neste Voto:

O custo de um ativo de vida longa com **vida indefinida** não é reconhecido como despesa a cada período.

O ativo permanece no balanço patrimonial pelo seu custo de aquisição. Ativos com **vida indefinida** têm vidas úteis que não são necessariamente limitadas por fatores legais, regulatórios, contratuais ou econômicos. Exemplos de ativos de vida indefinida incluem nomes, marcas comerciais, certas licenças renováveis e *goodwill*. Alguns ativos tangíveis, incluindo terrenos e obras de arte, são também tratados como tendo vida indefinida porque suas vidas são potencialmente longas e indeterminadas.

Relativamente à questões suscitadas no Recurso Voluntário nos itens II.1 ao II.1.3, a Recorrente comenta texto descrito no **Termo de Verificação Fiscal**, notadamente no **item 2.4. Intangíveis PED (Amgen) Distribuidora**, onde entendeu que teria havido uma *preclusão lógica*, pois a autoridade fiscal teria feito considerações neste item acerca de eventuais violações também ao art.386, além do dispositivo legal debatido, no caso o art.325 do RIR, de 1999. Contribuiu para tal conclusão, o fato de a decisão de piso reconhecer, em resposta à Impugnação, que:

Vê-se, da leitura da argumentação de defesa, que a Impugnante entendeu corretamente não se tratar de amortização de ágio ("não se trata de ágio no caso em testilha") mas de enquadramento da infração no art. 325 do RIR/99, que assim prescreve:

[...]

De fato, todo o raciocínio conduzido no TVF aponta para o art.325, inciso I, cumprindo esclarecer, entretanto, que as considerações feitas pela autoridade autuante ao art.386 do RIR, de 1999, nos itens 45 e 46, foram no sentido de se ver a infração sob um outro ângulo, inclusive tal dispositivo encontra-se também citado no Auto de Infração.

A decisão de piso corretamente afirmou:

A referência aos art. 385 e 386 do RIR/99 ocorreu como reforço do impedimento legal à amortização de intangíveis no caso concreto, ao considerar a vedação do art. 386, II à amortização de ágio fundamentado em intangíveis (art. 385, §2º, III), mesmo que se tratasse dessa hipótese (ágio).

De forma que entendo não ter havido a então *preclusão lógica* suscitada pela Recorrente, tendo ficado bastante claro no TVF a essência da citação aos dois dispositivos legais mencionados, os quais figuram, ambos, no Auto de Infração.

Conclusão

É o voto, por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano