



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10880.033607/93-16  
Recurso nº : 115.999  
Matéria : IRPJ - EX: 1992  
Recorrente : PRODUTOS ROCHE QUÍMICOS E FARMACÊUTICOS S/A  
Recorrida : DRJ EM SÃO PAULO - SP  
Sessão de : 03 de junho de 1998  
Acórdão nº : 103-19.436

IRPJ - CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS - MULTAS CONTRATUAIS - DEDUTIBILIDADE - É procedente a glosa, para efeitos fiscais, de dispêndio apropriado como despesa operacional contabilizado sob o histórico de multa por rescisão contratual mas que, na verdade, se referiu a uma denominada "compensação extraordinária", se a tanto a companhia não estava obrigada contratualmente, seja a título de multa, seja a título da alegada "compensação" (Artigo 191 e 387, inciso I, do RIR/80).

MULTA DE LANÇAMENTO *EX OFFICIO* - A lei posterior que fixa penalidade pecuniária mais benéfica aplica-se aos casos pendentes de julgamento, face ao disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional. A multa de lançamento *ex officio* aplicada sobre a exigência remanescente, calculada ao percentual de 100% (cem por cento), com fulcro no artigo 4º, inciso I, da Lei nº. 8.218, de 29 de agosto de 1991, reduz-se ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento), definido no artigo 44, inciso I, da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PRODUTOS ROCHE QUÍMICOS E FARMACÊUTICOS S/A.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de lançamento *ex officio* de 100% (cem por cento) para 75% (setenta e cinco por cento), vencido o Conselheiro Edson Vianna de Brito (Relator) que o provia integralmente, designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Cândido Rodrigues Neuber, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER  
Presidente e Relator - Designado



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

FORMALIZADO EM: **14 JUN 1999**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Márcio Machado Caldeira, Antenor de Barros Leite Filho, Sandra Maria Dias Nunes, Silvio Gomes Cardozo, Neicyr de Almeida e Victor Luís de Salles Freire.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long tail, positioned to the right of the text.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

Recurso nº : 115.999  
Recorrente : PRODUTOS ROCHE QUÍMICOS E FARMACÊUTICOS S/A

## RELATÓRIO

PRODUTOS ROCHE QUÍMICOS E FARMACÊUTICOS S/A., empresa já qualificada na peça vestibular destes autos, recorre da decisão proferida pelo Delegado da Receita Federal de Julgamento em São Paulo-SP (fls. 95/108), que, manteve lançamento consubstanciado no Auto de Infração de fls. 28/33.

2. No Termo de Verificação Fiscal de fls. 28, as infrações foram assim descritas pelo fiscal autuante:

\* 1 - São Paulo Golf Club: em 06/12/91, foi registrado como despesa o pagamento efetuado a essa entidade, no valor de Cr\$ 1.765.000,00, a título de co-patrocínio nas festividades do 90º aniversário desse Club. Essa contribuição está desacompanhada de provas da contraprestação dos serviços ou no interesse da atividade da empresa e, assim, deve ser considerada indedutível e acrescida ao lucro real do ano/base de 1991. Capitulação legal: artigo 191 §§ 1º e 2º, combinado com o artigo 387, ambos do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 80.450/80 e legislação superveniente (RIR/80).

2 - Multas não Dedutíveis: consoante o anexo extrato dessa conta, seu saldo era de Cr\$ 550.389,72, em 31/12/91, sendo indicado como indedutível, apenas, a parcela de 264.570,00, faltando ser incluída no lucro real a quantia de Cr\$ 285.819,72. Previsão legal: artigo 225 § 4º e artigo 387, ambos do citado RIR/80.

3 - Multas Diversas: em 31/12/91, a empresa provisionou como despesa a quantia de Cr\$ 855.040.000,00 para atender encargo de multa por rescisão de contrato de fornecimento mantido com a Extrasul-Extratos Animais e Vegetais Ltda. Em janeiro e fevereiro de 1992, computou mais as parcelas de Cr\$ 200.520.000,00 e Cr\$ 145.586.240,00, registradas sob o título: 3111-50/Outras Despesas Operacionais/Correção Monetária. No documento da citada rescisão firmado em 12/02/92 consta que o valor ajustado refere-se a "compensação extraordinária" e não a multa que estivesse prevista no aludido contrato. Na falta de esclarecimentos mais convincentes, tem-



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

se que o combinado e pago, totalizando a quantia de Cr\$ 1.201.146.240,00, constitui-se em liberalidade do comprador, e assim, a soma apropriada como despesa em cada ano-base deve ser considerada como indedutível e adicionada ao lucro real. Através deste expediente glosamos apenas a parcela de Cr\$ 855.040.000,00, imputada no ano-base de 1991. As parcelas relativas ao ano-base de 1992, no total de Cr\$ 346.106.240,00 serão objeto de exigência em outro procedimento a ser determinado. Capitulação legal: artigo 191 §§ 1º e 2º e artigo 387 do já mencionado RIR/80. "

3. Cientificada da exigência em 30 de junho de 1993, conforme assinatura aposta às fls. 32, a contribuinte apresentou a peça impugnatória de fls. 37/89, protocolada em 30 de julho de 1993, cujos argumentos, sintetizados na decisão prolatada pela autoridade julgadora, abaixo reproduzimos:

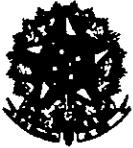
" ressalta que é pessoa jurídica de direito privado, estabelecida de acordo com as normas contidas na Lei nº 6.404/76 sob a forma de Sociedade Anônima de capital fechado.

- transcreve o art. 3º do se Estatuto Social a saber:

"A Sociedade tem por objeto fabricar, comercializar, comprar, vender, importar e exportar produtos químicos orgânicos e inorgânicos, produtos farmacêuticos, principalmente os de "Roche" e especialidades farmacêuticas, produtos biológicos, antibióticos, vitaminas e sub-produtos de vitaminas e hormônios, produtos nutritivos em geral, produtos para diagnósticos e aparelhos para diagnósticos, artigos de perfumaria, toalete e cosméticos, bem como a prestação de assistência técnica e serviços técnicos a clientes, além de quaisquer outras operações, desde que se relacionem com o seu objeto..."

- diz, às fls. 39, que é imprescindível destacar que os administradores da impugnante não possuem poderes nem orientação dos acionistas para praticarem atos de mera liberalidade.

- a impugnante possuía com a empresa Extrasul Extratos Animais e Vegetais Ltda. um contrato de fornecimento de "Heparina Crua", firmado em 24 de abril de 1990 (fls. 51/54). É necessário destacar que a impugnante e a Extrasul são pessoas jurídicas independentes, não possuindo qualquer vínculo societário" ( fls.39).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

- conforme especificado na Cláusula Primeira do referido contrato, o fornecimento de Heparina Crua era utilizado pela impugnante na fabricação do produto chamado "Heparina Sódica", sendo relevante ressaltar que a "Heparina Crua" fornecida era originada da "mucosa bovina".

- que a produção de "Heparina Sódica" destinava-se em grande parte à exportação para Suíça, França e Argentina na proporção de 80% e o restante para a fabricação do produto Liquemine (20%) para venda no mercado interno.

- esclarece que, nos últimos meses do ano de 1990, foi constatada na Europa a existência de um vírus (BSE - Bovine Spongiform Encephalopathy) no gado que ocasionava uma doença denominada "Loucura Bovina", de modo que passou-se a rejeitar "Heparina Sódica" produzida com base na "Mucosa Bovina" e a utilizar-se a "Heparina Sódica" produzida com base na "Mucosa Suína".

- deste modo, atendendo à determinação da Matriz (fls.58/68) a impugnante procedeu à elaboração de estudos e definição de cronogramas visando a interrupção da produção de "Heparina Sódica", uma vez que as exportações foram prejudicadas, bem como a produção interna do medicamento Liquemine.

- como conseqüências imediatas do fato anteriormente narrado, a impugnante concluiu pela necessidade do encerramento das atividades de sua unidade do Jaraguá que destinava-se exclusivamente à fabricação de Heparina e, portanto, obrigada a resilir o contrato de fornecimento de "heparina Crua" com a Extrasul.

- diz que a Extrasul foi então comunicada dos problemas técnicos existentes e da decisão da impugnante de rescindir o contrato antecipadamente, conforme previsto na Cláusula Quarta, item 1, do Contrato de Fornecimento de "Heparina Crua".

- feito isto, foram iniciadas as negociações para que a Extrasul recebesse a "Multa" a que tinha direito, de acordo com o previsto na Cláusula Terceira, item 3, do mesmo contrato, conforme transcrito abaixo:

"Cláusula Terceira - Das penalidades

(...) 3. incidirá a "Vendedora" em multa rescisória, em valor equivalente a vinte por cento(20%) sobre o total global do produto a ser entregue, em caso de descontinuidade das entregas, conforme previsto no Anexo II, incidindo, também, a "Vendedora", nesta hipótese, em perdas



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

e danos, fixados em trinta por cento(30%), sobre o valor do contrato, referente ao prazo restante a cumprir”.

- que a referida “multa” nada mais é do que a “multa percentual” decorrente do exercício da faculdade de arrependimento, exercida pela impugnante e que pode ser entendida como uma “compensação pecuniária atribuída à parte que se viu privada de vantagem do contrato porque a outra parte se arrependeu de o ter celebrado. É devida como compensação do exercício da faculdade de arrependimento. Garante o poder de rescindir, de sorte que o contratante arrependido mais não tem a fazer do que pagar a multa, desvinculando-se por seu mero arbítrio”(cita Orlando Gomes - Livro Contrato).

- demonstra às fls. 41 o cálculo da multa penitencial de 30% sobre a média de consumo do período de maio/90 a janeiro/91, atualizada para 31/12/91 pela UFIR de 597,06. Esclarece que a média de consumo é o total de fornecimento recebido, dividido pelo número de meses de recebimento e multiplicado pela quantidade de meses restante do contrato ( Cr\$ 3.128.320,20/14 x 27), apurando a multa de Cr\$ 1.080.652.739,57.

- ressalta que o Sr. Agente Fiscal se equivocou ao afirmar que “na falta de esclarecimentos mais convincentes, tem-se que o combinado e pago, totalizando a quantia de Cr\$ 855.040.000,00 constitui-se em mera liberalidade do comprador...”, haja vista que o pagamento da multa foi efetuado em estrita observância às condições pactuadas (grifamos)...(fls.41/42).

- diz às fls. 42 que, conforme estabelecido pela cláusula terceira - item 3, foi expressamente pré fixada a multa de caráter penal compensatório no valor equivalente a 30% (trinta por cento) sobre o valor do contrato, referente ao prazo restante a cumprir, na hipótese de a Extrasul infringir o contrato. (grifamos)

- acrescenta que por força do princípio da bilateralidade que rege os contratos, em geral, ainda que o referido dispositivo não fizesse expressa menção à impugnante (grifamos), somente poder-se-ia concluir pela sua aplicabilidade em caso de rescisão provocada pelo inadimplemento das obrigações assumidas pela compradora. O fato de a impugnante, decorrido apenas 25% do prazo total, ter promovido a rescisão contratual caracteriza o descumprimento da Cláusula Quarta e transcreve:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

"Cláusula Quarta - Duração

O presente contrato terá a duração de 36 (trinta e seis) meses, prorrogáveis, a contar da data de sua assinatura, podendo ser rescindido, a qualquer tempo, por qualquer das partes, mediante notificação epistolar, comprovadamente entregue, com antecedência mínima de 180 (cento e oitenta) dias. (fls.42)"

- não há que se falar em "liberalidade" eis que se assim não fosse feito, a Extrasul certamente evocaria a tutela do Poder Judiciário para pleitear o ressarcimento das perdas e danos sofridos, consistentes nos danos emergentes (aquisição de máquinas, equipamentos, matéria-prima, contratação e treinamento de mão-de-obra especializada), bem como nos lucros cessantes (expectativa de faturamento até o término do contrato).

- cita o documento de fls. 83 a 85, de 26/01/91, no qual a Extrasul dimensiona os gastos feitos para o atendimento da demanda contratada (U\$ 800.000 mais U\$ 250.000 de custos financeiros).

- que evidenciou-se, naquela oportunidade, que, até o término do prazo contratual - inicialmente estabelecido (abril/93), o fornecimento total estimado de Heparina Crua representaria U\$ 3.370.299, pelo que a multa prevista pela Cláusula Terceira - item 3 do Contrato de Fornecimento importaria em U\$ 1.011.090 (dólares) equivalentes na época a Cr\$ 1.080.652.739,57.

- com base em tais constatações e após exaustivas negociações, através das quais ficou evidenciada a boa fé da impugnante, as partes chegaram ao seguinte acordo: a impugnante pagaria à Extrasul, tão somente, a importância de U\$ 800.000 (dólares), equivalentes Cr\$ 855.040.000,00, a qual representava 79,12% do valor total da multa devida (fls. 43).

- que o pagamento da multa penitencial em percentual reduzido, representando o legítimo exercício de um direito, somente poderá ser caracterizado como uma despesa necessária e por isso dedutível (fls.43).

- quando do pagamento da "multa penitencial" foi firmado o Termo de Rescisão Contratual (fls.86/87) em 14 de fevereiro de 1992 com vistas a "compensação extraordinária" a que fazia jus a Extrasul conforme valor acordado e, em 18 de fevereiro de 1992 efetuou-se o pagamento de acordo com o citado termo de rescisão conforme recibo (fls.88) de Cr\$ 1.201.146.240,00, o qual corresponde ao valor originalmente acordado atualizado pela TRD (Taxa Referencial Diária).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

- que em 31/12/91 a impugnante efetuou a contabilização da Multa Penitencial na rubrica 4222-08-01 - Multas Dedutíveis com vistas a tender o disposto na Lei nº 6.404/76 e nos Princípios Fundamentais de Contabilidade (transcreve o art. 187 e seu parágrafo 1º).

- que por força do Regime de Competência viu-se na obrigação de reconhecer uma despesa cujo direito já era líquido e certo, estando, portanto, já incorrida a despesa ( fls. 45).

- discorre sobre a dedutibilidade das despesas a qual está condicionada a sua operacionalidade conforme o art. 191 do RIR/80.

- afirma a impugnante que atendeu às normas e técnicas contábeis e aos dispositivos societários e fiscais para efetuar o registro da Multa Penitencial.

- cita e expõe parte dos Pareceres Normativos que tratam da dedutibilidade do valor das multas pagas (PN CST nº 50/76; nº 66/76; nº 61/79) - fls. 46/48).

- que fica, deste modo, provado que a impugnante, ao efetuar o pagamento da Multa Penitencial, nada mais fez do que cumprir uma obrigação decorrente do exercício de sua atividade, não praticando nenhum ato de mera liberalidade e que, ao efetuar, o registro contábil da multa em 31/12/91, nada mais fez do que obedecer ao Regime de Competência que é consagrado pelas normas contábeis e fiscais, considerando dedutível a despesa por esta atender aos requisitos de operacionalidade exigidos pela legislação fiscal.

- pede o acolhimento da impugnação, bem como o julgamento do Auto de Infração como improcedente e insubsistente. "

4. Na Informação Fiscal de fls. 91, a fiscalização assim se manifestou a respeito dos argumentos contidos na peça impugnatória:

"3. Na peça impugnatória do IRPJ ( doc. fls. 37/49), o contribuinte discute apenas a glosa da despesa relativa à "Multas Diversas", visto ter aceito expressamente as apontadas nos itens 1 e 2 da citada verificação de fls. 28, consoante sua declaração no item 2 da petição constante de fls. 10 do apenso e DARF de fls. 89 destes autos.

4. Assim, o litígio limita-se aos seguintes pontos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

- a) Glosa da despesa com a rescisão do contrato da "Extrasul"; e
- b) Contribuição Social sobre as parcelas glosadas.

5. Em relação à glosa da parcela registrada em 31/12/91, como despesa de "Multas Diversas", no valor de Cr\$ 855.040.000,00 e relativa a rescisão do contrato de fornecimento que mantinha com a "Extrasul", salientamos que:

5.1 O documento da rescisão ( fls. 16/17) mostra claro no seu item 2 que o acordo foi a título de "Compensação Extraordinária" e não em cumprimento ao que estava pactuado na cláusula 3º, do contrato de fornecimento datado de 24/04/90 ( doc. fls. 18/21);

5.2. As considerações e documentos oferecidos agora pela defesa, querendo que o "acordo" seja considerado como "multa penitencial", não podem ser acolhidos pelo simples fato que esses elementos confirmam que o ajustado está totalmente desvinculado da cláusula penal inicialmente prevista no contrato de fornecimento, como se pode depreender do disposto no item 3 do documento de fls. 17. As alternativas do contribuinte seriam: a) arcar com a multa no valor indicado pelos cálculos como previsto no contrato; e b) repactuar expressamente a multa para um valor fixo e independente do andamento do fornecimento. Ocorre que nenhuma destas situações ocorreram, fatos que confirmam o entendimento do fisco. Para realçar ainda mais foi aceita por US\$ 500,000.00, enquanto o termo oficial da rescisão registra valor equivalente a US\$ 800,000.00, não tendo a defesa feito qualquer esclarecimento deste não ser coincidente com os cálculos da chamada multa penitencial.

6. Quanto à exigência da Contribuição Social sobre os valores glosados, é de se considerar o lapso do lançamento frente à regulamentação da legislação de regência que não manda incluir estas glosas na base de cálculo do tributo.

5. A decisão de fls. 95/108, pela qual a autoridade de primeira instância julgou procedente a ação fiscal, está assim ementada:

\* Indedutível a provisão para encargo de multa por rescisão de contrato - quando não prevista ( a multa ) no contrato - paga a título de



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

"compensação extraordinária", caracterizando-se liberalidade da empresa.

**AÇÃO FISCAL PROCEDENTE.**

6. As razões que motivaram a manutenção do lançamento pela autoridade julgadora de primeira instância foram as seguintes:

" Para efeitos de dedutibilidade, analisaremos o processo sob dois aspectos principais: quanto à liberalidade e quanto ao registro contábil (provisão).

**1) QUANTO À LIBERALIDADE**

contrato de fornecimento de "Heparina Crua" entre a Produtos Roche Químicos e Farmacêuticos S/A e a Extrasul Animais e Vegetais Ltda. (fls. 51/56) datado de 24/04/90, foi registrado no 7º Cartório de Registro de Títulos e Documentos de São Paulo em 07/01/92.

Destacamos do referido contrato os seguintes itens:

Cláusula Primeira: Objeto do Contrato

1)...

2) A "compradora" (Produtos Roche) se compromete em visitar, juntamente com a "vendedora" (Extrasul) ou sua coligada, os frigoríficos onde estiver operando, objetivando a transferência da mucosa e tripo bovinas e mucosa suína (grifamos), para as mesmas, dentro de um prazo máximo de 90 (noventa) dias. (fls.51).

Cláusula Terceira: Das Penalidades

"1) Incidirá em multa genérica qualquer uma das partes que infringir qualquer disposição deste contrato, tendo por base trinta por cento (30%) do valor das entregas efetivadas nos últimos 2 (dois) meses da data da infração.

2) Incidirá a "vendedora" em multa "pro rata tempore", até o décimo (10º) dia de atraso, no caso de qualquer entrega realizada fora dos



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

prazos fixados no Anexo II, em valor equivalente a vinte por cento (20%) sobre o total da nota fiscal de venda do produto.

3) Incidirá a "vendedora" em multa rescisória, em valor equivalente a vinte por cento (20%) sobre o total global do produto a ser entregue, em caso de descontinuidade das entregas, conforme previsto no Anexo II, incidindo, também, a "vendedora", nesta hipótese, em perdas e danos, fixados em trinta por cento (30%), sobre o valor do contrato, referente ao prazo restante a cumprir.

4) As multas previstas neste contrato não serão aplicadas, nos casos dos incisos 1/3, se as infrações forem decorrentes por acaso de força maior e fortuitos, comprovados, entre os quais se inclui a ocorrência de greve em qualquer dos setores fabris da vendedora e suas coligadas ou interrupção do fornecimento dos materiais necessários à obtenção do produto."

**Cláusula Quarta: Duração:**

"1) O presente contrato terá a duração de 36 (trinta e seis) meses, prorrogáveis, a contar da data de sua assinatura, podendo ser rescindindo, a qualquer tempo, por qualquer das partes, mediante notificação epistolar, comprovadamente entregue, com antecedência mínima de 180 (cento e oitenta) dias."

Pelo termo de rescisão contratual, de 14/02/92 ( fls.86/87), a vendedora tomou ciência da decisão da compradora de não mais dela adquirir a heparina crua, em 28/01/91.

É de se estranhar, primeira, que já havia previsão no contrato com relação à mucosa suína ( cláusula 1ª - item 2 - fls. 51). Pela impugnação pudemos concluir que a origem da multa glosada foi justamente a substituição da mucosa bovina pela suína, mas esta matéria-prima já estava prevista em cláusula contratual.

O contrato prevê que em virtude da necessidade da compradora fabricar o produto chamado "Heparina Sódica", a partir do intermediário de produção chamado "Heparina Crua", a vendedora compromete-se ao fornecimento do produto "Heparina Crua", nas quantidades, qualidade, preço e demais condições descritas no



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

contrato (cláusula 1ª - item 1 - fls. 51). O contrato não diz que a heparina crua a ser fornecida pela

Extrasul seja exclusivamente de mucosa bovina. Aliás, conforme já mencionamos, o item 2 dessa mesma cláusula cita a mucosa suína.

Embora a impugnante queira caracterizar a multa autuada como prevista no contrato, verificamos pela cláusula terceira (penalidades) que tal não acontece: se devida fosse a multa, caberia a do item 1 (multa genérica para qualquer das partes que infringir qualquer disposição do contrato) na base de 30% do valor das entregas efetivadas nos últimos 2 (dois) meses da data da infração. Os itens 2 e 3 tratam especificamente de multa devida pela vendedora (Extrasul).

A nosso ver, s.m.j., o assunto em questão enquadra-se no item 4 da cláusula terceira, que dispõe que as multas previstas no contrato não serão aplicadas, nos casos dos incisos 1/3, se as infrações forem decorrentes de casos de força maior e fortuitos, comprovados, entre os quais se inclui a ocorrência de greve ou interrupção do fornecimento dos materiais necessários à obtenção do produto.

Se a greve foi considerada força maior, bem como a interrupção de fornecimento de materiais, então a rejeição da heparina sódica produzida com base na Mucosa Bovina, por ter sido constatada a existência no gado da doença Loucura Bovina (fls. 39), sem dúvida, é motivo de força maior.

Destacamos do documento de fls. 84 o seguinte: em 28/11/91 foi acordado entre as partes, a rescisão do contrato celebrado em 24/04/90, mediante indenização à extrasul de US\$ 500.000 (dólares), conjuntamente com a celebração de novo contrato referente a fornecimento de heparina sódica injetável, por um período inicial de três (3) anos, a partir de 01/09/90, à razão de 1.000 Kg/ano, equivalente à aproximadamente US\$ 7.500.000 (dólares).

Temos às fls. 85 que "a compensação de US\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil dólares americanos), mencionada na rescisão de 14/11/91 com Sr. Wipf e que formalmente confirmamos mediante esta, é plenamente justificada pelos fatos acima mencionados". O termo compensação descarta a hipótese do valor corresponder à multa contratual.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

No termo de rescisão contratual de 14/02/92 (fls. 86/87) consta que a compradora (Produtos Roche), pela resolução imediata do instrumento, na forma e prazos considerados supra e convencionados naquele instrumento original, compensará extraordinariamente a vendedora no valor nesta data de Cr\$ 1.174.000.000,00 quantia que é imediatamente aceita pela vendedora e que será corrigida pela TRD até a data do efetivo pagamento. (grifamos)

Em 18/02/92 foi paga à Extrasul a quantia de Cr\$ 1.201.146.240,00, conforme recibo de fls. 88.

Verificamos que a quantia foi identificada pelas partes como uma compensação extraordinária e não como multa prevista em contrato, caracterizando sem dúvida liberalidade da pagadora (a impugnante).

A respeito de liberalidade transcrevemos aqui a seguinte ementa emanada pelo Primeiro Conselho de Contribuintes:

PERDÃO DE DÍVIDA - As despesas operacionais são aquelas necessárias, usuais ou normais, não se guardando nesse conceito qualquer liberalidade, como o perdão de dívidas (Ac. 1º CC 103-8.218/88 - DOU 18/05/89).

Quanto aos pareceres normativos, que a interessada fez constar às fls. 46 a 48, sobre a dedutibilidade do valor das multas pagas, devemos destacar o seguinte:

1) no PN CST nº 50/76 - Ementa: É dedutível, como despesa operacional da pessoa jurídica, o valor da multa contratual, paga ou incorrida...(assinalamos).

Vemos que a multa será dedutível se prevista em contrato, que não é o caso analisado neste processo.

2) no PN CST nº 66/76 - Ementa: São dedutíveis do lucro operacional as perdas em benefício do vendedor, quando originárias do inadimplemento de obrigações assumidas pelo comprador em contrato de compra e venda mercantil.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

A parte inicial do parecer, não transcrita pela impugnante, diz o seguinte (fls. 47):

"Indaga-se se as arras perdidas e a pena convencional decorrente de contrato de compra e venda mercantil, que é objeto de ulterior rescisão, podem ser deduzidas pela pessoa jurídica para efeito de apuração do lucro sujeito à tributação do imposto de renda.

No item 3 do mesmo Parecer destacamos: - cabe salientar que o contrato de compra e venda, seja de índole civil ou comercial, pode ser livremente alterado pelas partes contratantes, ou mesmo rescindido... No item 4, "ora no caso da multa convencional, trata-se de gasto originalmente decorrente do inadimplemento de obrigação contratual, salvo modificação expressa dispendo em contrário, conservará a sua natureza de penalidade financeira".

No item 6 "Em face do exposto, reduzidos ambos os dispêndios sob análise a desembolsos derivados de cláusulas contratuais penais, é de concluir-se pela admissibilidade de sua subtração ao lucro operacional da pessoa jurídica..."(grifamos)

Também neste parecer está explícito que a multa será dedutível se o desembolso for derivado de cláusula contratual.

A esse respeito consulte-se o livro Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e Prática - Ed. Atlas - 17ª edição - 1992 - Hiromi Higuchi e Fábio H. Higuchi, no assunto despesas ou perdas dedutíveis e não dedutíveis, no item "Multas Contratuais".

Tal obra, ao tratar dos pagamentos por mera liberalidade, diz que estes não entram no conceito de despesas necessárias à atividade da empresa como definido no art. 191 do RIR/80, não são dedutíveis na apuração do lucro real, salvo as expressamente admitidas pela legislação fiscal, como é o caso das doações e contribuições do art. 242.

O livro cita o PN nº 29/74 que definiu que a quantia paga, por liberalidade da empresa, a dependentes de ex-empregado falecido não é dedutível pela empresa, nem integra o rendimento dos beneficiários. O pagamento decorre de liberalidade da empresa porque nem a lei nem o contrato o obrigam a efetuá-lo (grifamos).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

A impugnante também pretende-se amparar no PN CST 61/79 (fls.47/48) cuja ementa é a seguinte:

"Multas por infrações fiscais. Compreensão do parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598/77. A indedutibilidade como regra. Exceções: multas compensatórias e multas por infrações de que não resulta falta ou insuficiência de pagamento de tributos. Multas por infrações a leis não tributárias.

Item 6 - multas por infração de lei não tributária

6.1 - O parágrafo 4º do artigo 16 do Decreto-lei nº 1.598/77 diz respeito especificamente às multas impostas pela legislação tributária - a ele são estranhas as multas decorrentes de infração a normas de natureza não tributária, tais como as leis administrativas (Trânsito, Sunab etc), penais, trabalhistas etc.

Consideramos que o PN CST 61/79 não ampara a dedutibilidade preteada pela requerente, uma vez que se refere a multas por infrações a leis não tributárias. Pela análise feita das cláusulas contratuais de fls. 51 a 54 a autuada não cometeu qualquer "infração", com fundamento no item 4 da cláusula terceira ( fls. 53).

O artigo 128 do Código Comercial Brasileiro prevê que havendo no contrato pena convencional, se um dos contraentes se arrepender, a parte prejudicada poderá exigir a pena.

## 2) QUANTO AO REGISTRO CONTÁBIL

Outro aspecto de importância refere-se à análise do registro contábil efetuado pela impugnante.

Esta afirma às fls. 45 que, por força do Regime de Competência, viu-se quando do encerramento das demonstrações financeiras do ano de 1991 e, conseqüentemente apuração do Lucro Real, na obrigação de reconhecer uma despesa cujo direito já era líquido e certo, isto é, a impugnante diz que já possuía a obrigação de pagar a multa penitencial a que tinha direito a Extrasul, estando, portanto, já incorrida a despesa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

A obra Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, do FIECAFI/USP (Atlas, 1990), ao abordar as provisões, expõe que há inúmeros passivos que também devem ser registrados, apesar de não terem data fixada de pagamento ou mesmo não conterem expressão exata dos seus valores. Isto porque no exigível devem estar contabilizadas todas as obrigações, encargos e riscos, conhecidos e calculáveis. As provisões são normalmente encargos e riscos já conhecidos, e seus valores são calculáveis, mesmo por estimativas.

As provisões elencadas nessa obra são as seguintes:

- Dividendos propostos
- Gratificações e participações a empregados/administradores
- Participações de Partes Beneficiárias
- Férias
- 13º salário
- Comissões
- Riscos fiscais e outros passivos contingentes.

Ao tratar desta última provisão, temos que "Em contabilidade, uma contingência é uma situação de risco já existente e que envolve um grau de incerteza quanto à efetiva ocorrência e que em função de um evento futuro, poderá resultar em ganho ou perda para a empresa..."

"Por outro lado, para que a contingência passiva julgada provável em exercício futuro seja registrada contabilmente através da formação da provisão para riscos fiscais e outros passivos contingentes, deverá ser possível estimar o seu valor..."

Alguns exemplos de contingências são:

a) Multas previsíveis por quebra de contratos

.....

g) Ações judiciais em andamento contra a companhia

h) reclamações trabalhistas"



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

“O lançamento contábil será a débito de despesa do exercício no qual se registrou a receita ... ou, quando isso não for possível, no exercício em que a empresa se apercebeu da existência da contingência.”

Citamos aqui as seguintes ementas emanadas pelo Primeiro Conselho de Contribuintes:

1) Multas incorridas - Não são dedutíveis as despesas contabilizadas como multas incorridas, quando não comprovada sua existência e natureza. As multas compensatórias ou decorrentes de infrações de que não resultarem falta ou insuficiência de recolhimento de tributos, a que se refere este parágrafo, só são dedutíveis quando efetivamente pagas (Ac. 1º CC 105-1.747/86 - DO 13/04/88).

2) Dedução condicionada ao pagamento - quando dedutíveis, os valores das multas somente poderão ser apropriados como custo ou despesa operacional após seu pagamento. Em caso contrário, implicaria em provisão não autorizada pela legislação fiscal (Ac. 1º CC 101-76.379/86 - DO 01/02/88). grifamos

O artigo 220 do RIR/80 estabelece que “na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas neste Regulamento”.

O MAJUR/1992 (pg. 20) ao tratar da linha 12/20 - Despesas com a constituição de Provisões - diz que no item 39 deve ser indicado o valor das contrapartidas das provisões constituídas e, no item 40, o montante daquelas não dedutíveis... No exercício de 1992, para efeito do lucro real, eram dedutíveis as despesas com a constituição de provisões para:

- a) créditos de liquidação duvidosa (art. 221 - RIR/80);
- b) ajuste do ativo circulante e realizável a longo prazo ao preço de mercado, se este for menor (art. 222 - RIR/80);
- c) pagamento de remuneração correspondente a férias de empregador, inclusive encargos sociais (art. 223 - RIR/80 e PN/CST 07/80);
- d) pagamento de gratificações a empregados (art. 224 RIR/80);



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

e) pagamento de licença prêmio concedida a empregados (Portaria MF nº 434/87);

f) perdas prováveis na realização de investimentos (art. 321 - RIR/80) - despesa não operacional ( indicar no item 13/18).

Conforme bem constou do termo de verificação de fls. 28, no item 3 - Multas Diversas - em 31/12/91, a empresa provisionou como despesa a quantia de Cr\$ 855.040.000,00, para atender encargo de multa por rescisão de contrato de fornecimento mantido com a Extrasul-Extratros Animais e Vegetais Ltda. (grifamos).

Portanto, além do aspecto de não dedutibilidade devido à liberalidade que envolve o pagamento do referido valor, a provisão efetuada em 31/12/91 é indedutível por não estar expressamente prevista no RIR/80 ( art. 220).

Cabe aqui mencionar que na Seção II - Custos, Despesas Operacionais e Encargos, o artigo 191 do RIR/80 trata das despesas necessárias, nas disposições gerais da subseção I, sendo que o art. 220 trata da dedutibilidade das provisões e está inserido na subseção VI. "

7. Cientificada do teor da Decisão, a contribuinte apresentou, em 21 de junho de 1996, o recurso de fls. 113/118, nos seguintes termos:

"II - DA INOCORRÊNCIA DE FORÇA MAIOR OU CASO FORTUITO

II.1 - Não procede a alegação do órgão julgador no sentido de que a Recorrente poderia ter evocado, em seu favor, a disposição contratual que determinava a não incidência das multas para as hipóteses de inadimplemento em virtude de força maior ou caso fortuito.

II.2 - Em realidade, o motivo que determinou a rescisão do contrato, por iniciativa da Recorrente, conforme já noticiado quando da impugnação, não pode ser interpretado como força maior ou, tampouco, caso fortuito.

II.3 - Com efeito, a descontinuidade da produção de "Heparina Sódica" decorreu de uma decisão da Matriz da Recorrente, a nível mundial,



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

face à suspeita da existência de uma doença denominada "Loucura Bovina", que estaria atacando o rebanho bovino do qual era obtida a matéria-prima ("mucosa") para a produção da "Heparina Crua".

II.4 - Note-se que na época em que a decisão foi tomada, a referida doença ainda não havia sido oficialmente confirmada, de modo que nem todos os fabricantes deixaram de utilizar a "mucosa bovina" em seus produtos.

II.5 - Aliás, diga-se de passagem, pelo que se tem conhecimento, a esmagadora maioria dos fabricantes de "Heparina Crua" continuou a utilizar aquela matéria-prima, inclusive a fornecedora da Recorrente - Extrasul Extratos Animais e Vegetais Ltda., a qual jamais utilizou a "mucosa bovina", não obstante sua utilização fosse prevista pelo contrato de fornecimento.

II.6 - Desta forma, somente pode-se concluir que a rescisão, antecipada e unilateral, do contrato jamais poderia ter seu fundamento enquadrado como força maior ou caso fortuito.

(...)

### III - DA INAPLICABILIDADE DA MULTA GENÉRICA

III.1 - A cláusula terceira do contrato de fornecimento previa 03 (três) multas distintas para o caso de inadimplemento, a saber:

. a primeira, denominada genérica, fixada em 30% (trinta por cento) sobre o valor dos 02 (dois) últimos faturamentos ou meses, anteriores à data da infração. Sua incidência ocorreria em caso de inadimplemento das disposições contratuais por qualquer uma das partes;

. a segunda, fixada em 20% (vinte por cento) sobre o valor da Nota Fiscal, seria aplicada em caso de atraso na entrega da "Heparina Crua" por parte da fornecedora, observado o atraso máximo de 10 (dez) dias; e, por fim,

. a terceira, fixada em 20% (vinte por cento) sobre o total global do produto a ser entregue e, ainda, 30% (trinta por cento) sobre o valor total do contrato, referente ao prazo restante a cumprir, seria aplicada



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

em caso de descumprimento total do contrato, tendo esta caráter penal compensatório.

III.2 - Não há, pois, que se falar na aplicação da multa genérica ao caso sob exame, posto que, hermeneuticamente interpretado o contrato, verifica-se, por exclusão, que esta somente se aplicaria em qualquer outra hipótese que não a de rescisão provocada pelo inadimplemento total das obrigações assumidas por uma das partes.

III.3 - Destarte, uma vez verificada a rescisão contratual, provocada pelo inadimplemento total por parte da Recorrente, nada mais correto do que o pagamento da mesma multa a que estaria sujeita a fornecedora em hipótese semelhante.

#### IV - DA PREVISÃO EXPRESSA DA MULTA

IV.1 - Talvez por puro desconhecimento dos institutos de direito material, equivocou-se o órgão julgador ao alegar que não existia no contrato previsão expressa da multa paga pela Recorrente. Estar expressa não significa, necessariamente, estar escrita. Explica-se:

IV.2 - Exemplificativamente, tem-se que ao ser estabelecida a incidência de multa, fixada em 30% (trinta por cento) sobre o valor dos 02 (dois) últimos faturamentos ou meses, para os casos genéricos de inadimplemento - excluído aqui o inadimplemento total, não seria necessária que se enumerasse uma a uma as possíveis hipóteses de sua incidência, até mesmo porque, diga-se de passagem, tal tarefa seria impossível.

IV.3 - Outrossim, contrariamente ao alegado pelo órgão julgador, o contrato previa, expressamente, não 01 (uma) mas sim 03 (três) diferentes multas ou, melhor dizendo, 03 (três) diferentes espécies de multa, vide item "III.1" supra. Cada uma delas deveria ser aplicada segundo a causa ou a natureza do inadimplemento.

IV.4 - (...) não obstante ao fato de que a terceira multa - vide item "III.1" supra, tenha sido prevista para a hipótese de descontinuidade das entregas (inadimplemento total) por parte da fornecedora, pelo princípio da bilateralidade que rege as obrigações contratuais, conforme já afirmado na impugnação, a Recorrente também a ela se



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

submeteria, com exclusão, por óbvio, da primeira parte relativa ao valor "global do produto a ser entregue".

IV.5 - Vale a pena ressaltar, uma vez mais, que a própria fornecedora - Extrasul Extratos Animais e Vegetais Ltda., através de correspondência datada de 26 de dezembro de 1991 ( vide doc. 19 da impugnação), informou à Recorrente que, caso a rescisão viesse a ser ultimada, sofreria prejuízos da ordem de US\$ 1,150,000.00. ais prejuízos teria origem nos investimentos adicionais - US\$ 800,000,00, e, ainda, nos custos financeiros - US\$ 250,000.00, realizados e incorridos para o atendimento da demanda decorrente do fornecimento da "Heparina Crua" contratada.

(...)

V - DO CORRETO PROVISIONAMENTO

V.1 - No tocante ao aspecto do provisionamento da multa, incorrida no exercício de 1991 e paga no exercício de 1992, dois são os pontos a serem analisados, quais seja: (a) a dedutibilidade da despesa; e, (b) o regime de competência.

V.2 - Quanto ao primeiro ponto, dedutibilidade da receita, tem-se que toda a despesa operacional, assim entendida aquela despesa paga ou incorrida para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa - conforme definição contida no parágrafo único do artigo 191 do Regulamento do Imposto de Renda, é dedutível. E a multa contratual, ora analisada, sem sombra de dúvidas, aqui se insere, conforme depreende-se dos Pareceres Normativos - CST de nºs 50/76 e 66/76, transcritos quando da impugnação.

V.3 - Por outro lado, ao contabilizar sob a rubrica "4222-08-01 - MULTAS DEDUTÍVEIS", em 21 de dezembro de 1991, o valor da multa a ser paga no início do exercício seguinte, a Recorrente nada mais fez do que observar o regime de competência. Este, o regime de competência, tem seu fundamento no princípio fundamental da contabilidade que estabelece o confronto das despesas com as receitas e os períodos contábeis.

V.4 - Conforme já afirmado quando da impugnação, tratando-se de obrigação líquida e certa, a Recorrente não poderia mas sim deveria reconhecer como despesas, para fins de apuração do lucro real, o valor da multa devida.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

V.5 - Em síntese, partindo do reconhecimento da multa como sendo uma despesa operacional, portanto, dedutível e, ainda, tendo em vista o regime de competência, somente se pode concluir que a Recorrente efetuou, corretamente, no exercício de 1991, o provisionamento da multa que seria paga no exercício seguinte (1992). "

8. Às fls. 121 encontramos Contra-razões apresentadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, propugnando pela manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

VOTO VENCIDO

Conselheiro EDSON VIANNA DE BRITO, Relator

O recurso foi interposto com fundamento no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 5 de março de 1972, observado o prazo ali previsto. Assim, presentes os requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Nesta fase recursal, o litígio está restrito à glosa da quantia de Cr\$ 855.040.000,00, relativa à multa por rescisão de contrato de fornecimento mantido com a empresa Extrasul-Extratos Animais e Vegetais Ltda.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal (fls.28), a glosa teve por fundamento a norma contida no art. 191 do RIR/80, que está assim redigido:

"Art. 191 - São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora ( Lei nº 4.506/64, art. 47).

§ 1º - São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa ( Lei nº 4.506/64, art. 47, § 1º).

§ 2º - As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa ( Lei nº 4.506/64, art. 47, § 2º).

Interpretando esse dispositivo legal a Coordenação do Sistema de Tributação manifestou o seguinte entendimento, consubstanciado no Parecer Normativo CST nº 32, de 17/08/91:

"4. Segundo o conceito legal transcrito, 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.

5. Por outro lado, despesa normal é aquela que se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária. O



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

requisito de usualidade deve ser interpretado na acepção de habitual na espécie de negócio. "

Feitas estas considerações, passemos ao exame dos documentos anexados aos autos.

Segundo a fiscalização a razão fundamental para a glosa daquele valor foi o fato de a mesma haver sido paga por mera liberalidade da ora recorrente. A autoridade julgadora de primeira instância assim também entendeu (fls.107).

Do exame de tais documentos não vejo como este pagamento possa ter sido realizado por liberalidade da contribuinte.

A contribuinte mantinha um contrato de fornecimento de "Heparina Crua" com a empresa Extrasul Extratos Animais e Vegetais Ltda., com prazo de duração de 36 meses, cuja rescisão poderia ser efetuada a qualquer tempo, desde que observados determinados requisitos ali previstos (fls.51/56). Referido contrato havia sido celebrado em 24 de abril de 1990, tendo sido registrado no 7º Cartório de Registro de Títulos e Documentos de São Paulo-SP, em 7 de janeiro de 1992. Às fls. 69/81 constam diversas cópias de notas fiscais emitidas pela Extrasul no período de maio de 1990 a janeiro de 1991. Além do vínculo comercial não há nos autos qualquer outro documento que demonstre haver ligação - coligação, controle, interligação - entre elas.

Este produto - Heparina Crua - era utilizado pela recorrente na fabricação de Heparina Sódica, para exportação ( fls. 51) e do produto Liquemine (fls.39), para venda no mercado interno.

Às fls. 58/68 encontramos traduções relativas às correspondências mantidas entre a recorrente e sua matriz, no exterior, das quais se extrai o entendimento de que naquele ano - 1991, já havia uma certa preocupação em substituir produtos de base bovina para produtos de base suína. Destes documentos extrai-se os seguintes trechos:

- fls. 65 "A comissão reconheceu a falta de uma alternativa clara neste caso, mas decidiu que a decisão mais indicada nas atuais circunstâncias era recomendar a mudança, em nível internacional, para um Liquemin (R), totalmente de origem suína."

- fls. 68 " (...) discutiram a atual situação referente à fonte de matéria-prima do LIQUEMIN. Presentemente, o produto fornecido à Alemanha é de origem



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

suína, enquanto o fornecido ao restante do mundo vem de fontes bovinas. Devido ao risco de maior disseminação de BSE em vacas, ha crescente preocupação na Suíça, nos meios médicos e em IKS, quanto ao uso de material de origem bovina. Dois importantes formadores de opinião recomendarão a introdução de heparina de origem suína, colocando assim em risco as vendas de LIQUEMIN a hospitais.(...)"

O que se extrai dos autos é que neste ano de 1991, a recorrente pelos motivos acima expostos, ou outros que sejam, havia decidido não mais adquirir na forma do aludido contrato de fornecimento, as quantidades de produtos ali definidas. Veja-se nesse sentido o Termo de Rescisão Contratual de fls. 86, onde se lê:

"CONSIDERANDO que em 28 de janeiro de 1991 a COMPRADORA convocou os representantes legalmente autorizados da VENDEDORA para uma reunião em sua sede, no primeira retro citado endereço, para dar-lhes ciência, como efetivamente lhes foi dada ciência naquela data, da decisão da COMPRADORA de não mais adquirir da VENDEDORA, na forma do aludido contrato de fornecimento, as quantidades do produto definido em sua cláusula primeira e anexos, a partir daquela data, ato que foi ratificado em correspondência do dia 06 de maio de 1991, de que a VENDEDORA acusa recebimento. "

Demonstrada a intenção da recorrente em rescindir o contrato de fornecimento, a questão que se apresenta é a relativa ao valor pago à Extrasul A TÍTULO DE COMPENSAÇÃO EXTRAORDINÁRIA. Corresponderia o pagamento daquele valor a um ato de mera liberalidade da ora recorrente?

De Plácido e Silva, em sua obra "Vocabulário Jurídico", Vol. III, p. 941, define o vocábulo "Liberalidade", como sendo:

"Do latim liberalitas, na técnica jurídica significa toda disposição ou ato a título gratuito, tais como a doação, o legado ou quaisquer outras instituições que venham a favorecer a outrem. Caracteriza-se por ser ato espontâneo, de mera bondade ou magnanimidade, em virtude do qual a pessoa é favorecida ou beneficiada economicamente. "

Não me parece, em face dos elementos contidos nos autos, que aquele pagamento tenha sido efetuado de forma espontânea, com o simples intuito de favorecer a empresa Extrasul, sem qualquer outra motivação econômica. Entendo, sim, que tal pagamento, nos termos e condições apresentados nestes autos, configura-se em despesa operacional, por apresentar as características de necessidade, usualidade e normalidade no contexto da atividade empresarial.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

O fato deste pagamento haver sido feito a título de "Compensação Extraordinária" e não como multa contratual não descaracteriza, a meu modo de ver, a natureza da despesa.

De Plácido e Silva, na obra citada, p. 1043, nos ensina que:

"MULTA COMPENSATÓRIA. Segundo o sentido do adjetivo, que qualifica a espécie, é a que se institui no contrato, representando a prévia determinação dos prejuízos, que possam advir pela inexecução do contrato, como indenização ou pagamento, que venha contrabalançar o montante dos mesmos prejuízos.

Estes prejuízos entendem-se as perdas e danos resultantes ou conseqüentes da falta de cumprimento do contrato.

Nela, assim, não está incluída a multa moratória, entendida como os juros que são devidos pela incursão em mora do contratante relapso, ou a que se convencionou, para ser devida pelo retardamento do contrato.

Consistindo a multa compensatória numa justa indenização pelo não cumprimento da obrigação, entende-se que o pedido deve recair ou nela ou na obrigação, não nas duas. Torna-se, pois, alternativa, cabendo a escolha ao credor.

A multa compensatória, que se distingue pelo caráter de indenização que traz consigo, é também conhecida pelas denominações de multa contratual, multa convencional, pena convencional ou cláusula penal.

As duas primeiras denominações podem ser tomadas em sentido mais amplo, pois que se referem também à multa moratória. São mais propriamente aplicadas como equivalentes à multa compensatória, as expressões pena convencional e cláusula penal. "

Ora, o valor pago a título de "Compensação Extraordinária" teve por objetivo simplesmente compensar o fornecedor pela inexecução do contrato, anteriormente firmado, de modo a minimizar os prejuízos - danos resultantes ou conseqüentes da falta de cumprimento de contrato.

Outro ponto a ser analisado diz respeito à contabilização desse valor segundo o regime de competência. Do Termo de Verificação Fiscal depreende-se que



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

a fiscalização procedeu a glosa tão-somente pelo fato de o pagamento correspondente ter sido uma mera liberalidade da empresa. Argumento esse que, como vimos, não é procedente. A fiscalização não contestou, portanto, se aquele valor contabilizado corresponderia a uma despesa incorrida ou se era representativo de uma provisão. Tanto é verdade esse fato que, na Informação Fiscal de fls. 91, o autuante assim se manifestou, em relação aos reflexos da glosa na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro:

"6. Quanto à exigência da Contribuição Social sobre os valores glosados, é de se considerar o lapso do lançamento frente à regulamentação da legislação de regência que não manda incluir estas glosas na base de cálculo do tributo. "

Em resumo, entendeu a fiscalização que o valor contabilizado deveria ser glosado, por não atender aos requisitos do art. 191 do RIR/80.

A autoridade julgadora, no entanto, ao manter o lançamento, acrescentou, como norma legal infringida, aquela consolidada no art. 220 do RIR/80, que está assim redigido:

"Art. 220 - Na determinação do lucro real somente serão dedutíveis as provisões expressamente autorizadas nesse Regulamento ( Decreto-lei nº 1.730/79, art. 3º). "

Somente por este fato, o lançamento deve ser afastado, uma vez que aquela autoridade julgadora não detém competência legal para aperfeiçoar o lançamento.

Ademais, se possível fosse o aperfeiçoamento do lançamento, parece-me equivocada a menção a este dispositivo (art. 220 do RIR/80), isto porque o registro contábil de uma provisão representa uma expectativa de perda futura, ou seja, procura-se estimar o montante de uma perda contingente, em obediência ao princípio do regime de competência.

De acordo com o pronunciamento efetuado pela Comissão de Normas Internacionais de Contabilidade ( Internacional Accounting Standards Committer-IASC) - Norma Internacional de Contabilidade NIC-10, o termo "contingências" restringe-se a condições ou situações existentes à data do balanço, cujo efeito financeiro será determinado por eventos futuros que possam ocorrer ou deixar de ocorrer. (grifamos).



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

Por sua vez, considera-se despesa incorrida aquelas que, embora nascida a obrigação correspondente, o momento ajustado para pagá-las, ou seu vencimento, ou outra circunstância qualquer, determinam que o respectivo pagamento venha a ocorrer em período subsequente.

No Parecer Normativo CST nº 58/77 encontramos o seguinte texto acerca deste assunto ( com as atualizações pertinentes - substituição das referências aos dispositivos do RIR/75 pelos dispositivos do RIR/80):

\*4.3. Finalmente, regime de competência costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa.

5. A primeira questão a examinar é a abrangência do que se entende por despesas pagas ou incorridas ( art. 191, § 1º, do RIR/80), em cotejo com o momento em que nasce a obrigação de pagar a despesa, relativo ao regime de competência referido no item anterior.

6. Temos por assente que a obrigação de pagar determinadas despesas (enquadrável como operacional) nasce quando, em face da relação jurídica que lhe deu causa, já se verificaram todos os pressupostos materiais que a tornam incondicional, vale dizer, exigível independentemente de qualquer prestação por parte do respectivo credor. Invariavelmente, tal despesa tem seu valor determinado ou facilmente quantificável. Este tipo de despesa guarda correspondência com o conceito de despesa consumida no mesmo exercício social, perfilhado por alguns compêndios de contabilidade.

7. Tais despesas, se pagas no próprio exercício em que nascerem as respectivas obrigações, são tranqüilamente computáveis nesse mesmo exercício, e somente nele. São as despesas pagas, a que se refere o citado § 1º do artigo 191 do RIR/80. Despesas incorridas, de acordo com o mesmo dispositivo legal, e obrigatoriamente computadas como pagas, são aquelas que, embora nascida a obrigação correspondente, o momento ajustado para pagá-las, ou seu vencimento, ou outra circunstância qualquer, determinam que o respectivo pagamento venha a ocorrer em exercício subsequente."



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

Na hipótese dos autos, a obrigação de pagar já estava perfeitamente definida. A obrigação era, portanto, líquida e certa, não dependendo de qualquer evento futuro, que pudesse afastá-la.

No que respeita à quantificação do valor pago (CR\$ 855.040.000,00 equivalente a US\$ 800.000,00), o fato de a empresa Extrasul haver mencionado em correspondência datada de 26/11/91 que o "valor de US\$ 500.000,00 como indenização à rescisão do contrato original foi aceito mediante a perspectiva de uma longa relação comercial, cujo início ficou definido como sendo o novo contrato" a ser firmado entre as partes, não afasta a liquidez da obrigação. Ressalte-se que, nessa mesma correspondência, a citada empresa fez alusão à importância de US\$ 1.500.000,00, a título de compensação pelos investimentos adicionais efetuados e pelos custos financeiros relativos à manutenção de estoques elevados para fiel cumprimento do contrato, objeto da rescisão.

Depreende-se do exposto, que o valor contabilizado resultou do acordo efetuado entre as partes. Não vejo como discordar da contribuinte, relativamente à liquidez e certeza da obrigação, quando esta afirmou (fls.43/44):

"(...) evidenciou-se, naquela oportunidade, que, até o término do prazo contratual - inicialmente estabelecido (abril/93), o fornecimento total estimado de Heparina Crua representaria US\$ 3.370.299,00 (...), pelo que a MULTA prevista pela Cláusula Terceira - item 3 do Contrato de Fornecimento importaria em US\$ 1.011.090,00(...) equivalentes a Cr\$ 1.080.652.739,57 (...).

18. Com base em tais constatações e após exaustivas negociações, através das quais ficou evidenciada a boa-fé da IMPUGNANTE, as partes chegaram ao seguinte acordo: a IMPUGNANTE pagaria à Extrasul, tão somente, a importância de US\$ 800.000,00, equivalentes a CR\$ 855.040.000,00, a qual representava 79,12% do valor total da MULTA devida. E assim foi feito.

(...)

20. Quando do pagamento da "Multa Penitencial" foi firmado o Termo da Rescisão Contratual (Doc. nº 20) em 14 de fevereiro de 1992 com vistas a "compensação extraordinária" a que fazia jus a Extrasul conforme valor acordado e, em 18 de fevereiro de 1992 efetuou-se o pagamento de acordo com o citado termo de rescisão conforme recibo no valor de Cr\$ 1.201.146.240,00 (...) o qual corresponde ao valor originalmente acordado atualizado pela TRD (Taxa Referencial Diária) (Doc. nº 21)."



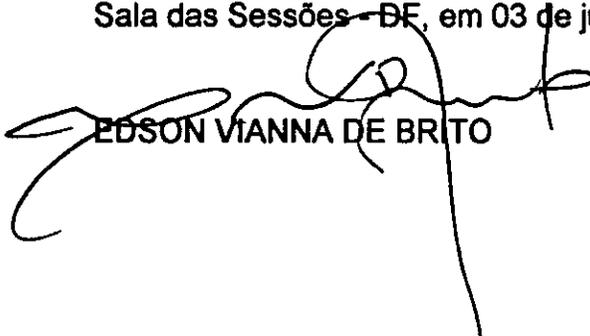
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

Os documentos anexados aos autos pela contribuinte me levam à convicção de que a obrigação era líquida e certa, perfeitamente quantificável, não dependente de qualquer evento futuro. O fato de o Termo de Rescisão Contratual (fls.86) ter sido assinado em 14 de fevereiro de 1992, não retira, no meu entender, a liquidez da obrigação.

Em face de todo o exposto e dos elementos constantes dos autos, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões - DF, em 03 de junho de 1998

  
EDSON VIANNA DE BRITO





MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

VOTO VENCEDOR

Conselheiro CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER - Relator – Designado.

Designado para redigir o voto vencedor adoto o relatório da lavra do ilustre Conselheiro Relator por sorteio, ora vencido, Dr. Edson Vianna de Brito, ao qual nada tenho a acrescentar.

Como foi relatado a matéria litigiosa remanescente, em grau de recurso, diz respeito apenas à glosa da quantia de Cr\$ 855.040.000,00, apropriada como despesa operacional a título de multa por rescisão de contrato de fornecimento mantido com a empresa EXTRASUL - Extratos Animais e Vegetais Ltda.

Inicialmente, rogo vênia ao ilustre Conselheiro Relator vencido por discordar do entendimento que formou no exame do presente caso, escusas que se justificam em função dos inúmeros bem abalizados votos que tem proferido nesta Câmara, razão do respeito e admiração que granjeou junto aos seus pares.

O dissenso instaurou-se em virtude de a maioria dos membros do Colegiado ter chegado a conclusão diversa da que chegou o ilustre Conselheiro Relator por sorteio, fruto da análise dos elementos de provas presentes nos autos e dos intensos debates havidos em plenário sobre a questão em tela.

A glosa da referida despesa foi motivada pelo fato de o Fisco ter constatado que os dispêndios não satisfizeram os requisitos de dedutibilidade como despesas operacionais à luz das disposições da legislação fiscal, quais sejam da necessidade, normalidade e usualidade dos dispêndios ao desenvolvimento das operações da empresa, definidos no artigo 191 do então vigente RIR/80. Este foi o enquadramento legal explicitado no "Termo de Verificação", fls. 45.

Conforme consignado no referido termo de verificação, como resultado da auditoria fiscal empreendida na empresa, o Fisco constatou que o valor glosado foi apropriado contabilmente como despesa operacional a título de "MULTA RESC. CONTRATO EXTRASUL DE 24.04.90", conforme cópias de ficha Razão às fls. 25 e 26, porém constou no "TERMO DE RESCISÃO CONTRATUAL", cópia de fls. 16 e 17, que a referida importância foi paga a título de "compensação extraordinária", sem nenhuma obrigação contratual, não se referindo na verdade a nenhuma das multas



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

previstas contratualmente, caracterizando o referido dispêndio como liberalidade da recorrente para com a sua fornecedora, a EXTRASUL.

Da análise dos elementos contidos nos autos o Colegiado formou convicção de que a razão esta com o Fisco, sob os seguintes fundamentos:

- os documentos de fls. 58 a 68, correspondências trocadas entre a Roche (Suíça) e a Roche (Brasil), traduzidos por tradutor juramentado, indicam que pelo menos desde a reunião de 13 a 15/02/90, realizada em São Paulo – SP, a autuada vinha promovendo avaliações internas no sentido de substituir o insumo utilizado na produção de Heparina Sódica de origem bovina pelo de origem suína, fls. 62, portanto era do seu conhecimento a necessidade próxima de troca de insumos, possível motivo pelo qual os contratos assinados com a sua fornecedora já previa o fornecimento de insumos quer de origem bovina quer de origem suína, bem como previa a não incidência de multa por rescisão contratual, segundo cláusula mais abaixo citada;

- o "Contrato de Fornecimento de 'Heparina crua' ", fls. 51 a 53, já previa o fornecimento pela EXTRASUL de Heparina de origem bovina e de origem suína, segundo disposto na cláusula primeira, item 2, fls. 51;

- o referido contrato não previu nenhuma "multa penitencial" ou qualquer outra e nem previu nenhum tipo de "compensação extraordinária" que pudesse obrigar a recorrente em favor de sua fornecedora, a EXTRASUL, pela substituição do insumo de origem bovina pelo de origem suína;

- a única multa a que se obrigava a recorrente era a "multa genérica", de 30% (trinta por cento), prevista na cláusula terceira, item 1, do referido contrato, fls. 52, que tinha por base de cálculo apenas o valor dos fornecimentos efetivados nos últimos 2 (dois) meses da data de qualquer infração. Fora isto, as demais penalidades previstas contratualmente eram destinadas apenas à sua fornecedora, de modo a evitar descontinuidade no fornecimento da matéria prima;

- segundo disposto no item 4 (quatro) da cláusula terceira, fls. 53, nenhuma multa seria devida por qualquer das partes na hipótese de ocorrência de casos fortuitos ou de força maior, sendo que o aparecimento da denominada "doença da vaca louca", que alegadamente teria levado o mercado a rejeitar a Heparina produzida a partir de insumo de origem bovina, se enquadraria nesta hipótese desobrigando a recorrente de qualquer multa ou "compensação extraordinária" em favor da EXTRASUL;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

- a cláusula quarta do referido contrato em seu item 1 (um), fls. 53, previu a possibilidade de sua rescisão, a qualquer tempo, mediante simples "notificação epistolar", com antecedência mínima de 180 (cento e oitenta) dias, sem qualquer penalidade ou compensação a qualquer das partes e, como visto mais acima nas correspondências trocadas entre a Roche (Suíça) e a Roche (Brasil), a recorrente já vinha se programando para suspender a produção com o insumo de origem bovina;

- a recorrente, ao longo da lide fiscal, realmente muito tentou mas não logrou esclarecer aspectos atinentes à dita "compensação extraordinária": no documento de fls. 83 a EXTRASUL alega "investimentos adicionais" no valor de US\$800.000,00, exatamente o valor que concordou em receber a título de "compensação extraordinária", item 18 do documento de fls. 43, levando-se em consideração que a recorrente estava transferindo à EXTRASUL e à outra empresa a produção de "Heparina Crua".

Assim, a conclusão que se extrai desses elementos é de que a recorrente não estava obrigada contratualmente a qualquer tipo de reparação pela rescisão contratual com a sua fornecedora, seja a título de multa, seja a título de "compensação extraordinária", considerando que a única justificativa apresentada pela recorrente para a apropriação da despesa glosada seria a obrigatoriedade contratual de ressarcir sua fornecedora sob a alegação de que se viu na contingência de trocar de insumos, obrigação inexistente à vista do referido contrato.

Vale repetir, como esse foi o único motivo alegado pela recorrente para justificar o pagamento à EXTRASUL da indigitada "compensação extraordinária" o foi mesmo por liberalidade, revelando-se procedente a glosa fiscal, visto que tal dispêndio não se subsumiu em nenhuma cláusula contratual quer quanto aos fatos, quer no que se refere ao seu valor e critério de quantificação.

Neste passo, é importante consignar que determinados dispêndios, embora os seus desembolsos pela companhia se apresentem lícitos do ponto de vista gerencial, ou da legislação comercial, nem sempre atendem as condições de dedutibilidade estabelecidas na legislação fiscal, especificamente, no particular, as disposições do artigo 191 do RIR/80, no sentido de que, para efeitos fiscais, a dedutibilidade de qualquer dispêndio a título de despesas operacionais devem, comprovadamente, satisfazer os pressupostos da necessidade, usualidade e normalidade ao desenvolvimento das atividades da empresa, não se revestindo de tais características os dispêndios efetuados sem que a eles a companhia estivesse obrigada contratualmente.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

Esse entendimento decorre da legislação tributária, especificamente do então vigente Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº. 85.450, de 04 de dezembro de 1980 (RIR/80) que em seu artigo 153 dispõe que a base de cálculo do imposto é o lucro real, o lucro presumido ou o lucro arbitrado, correspondente ao período-base de incidência, aplicando-se ao caso presente o regime do lucro real.

O artigo 154 do RIR/80 define que o lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações autorizadas por este Regulamento.

Por sua vez o artigo 155 do RIR/80 define o lucro líquido do exercício e que sua determinação será com observância dos preceitos da lei comercial, estabelecendo o seu artigo 156 que o lucro real deve ser determinado a partir das demonstrações financeiras, o que nos remete ao artigo 172 que estabelece a obrigatoriedade, para efeitos tributários, da apuração do lucro líquido com observância da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros e prejuízos acumulados, determinando em seu parágrafo único, expressamente, a observância das disposições da Lei nº. 6.404/76, na apuração do lucro líquido.

O artigo 173 do RIR/80 estabelece a obrigatoriedade da elaboração de uma demonstração financeira de cunho fiscal, a Demonstração do Lucro Real, a qual evidencia o lucro real, base de cálculo do imposto.

As adições, exclusões ou compensações computáveis na determinação do lucro real estão referidas nos artigos 387 e 388 do RIR/90, interessando à compreensão da glosa ora discutida as adições previstas no artigo 387 e seu inciso I do RIR/80, dispositivo que se insere no capítulo VII do Regulamento e trata especificamente dos ajustes do lucro líquido do exercício, e tem a seguinte dicção:

**"Art. 387 - Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do exercício (Decreto nº. 1.598/77, art. N6º., § 2º.):**

**I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Regulamento, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;"**



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

Anota-se que o artigo 387 do RIR/80 foi o segundo enquadramento legal utilizado pelo Fisco no presente caso, conforme se vê no item 3 (três) do "Termo de Verificação", fls. 28 *in fine*.

A observância dos ajustes do lucro líquido determinado pela legislação tributária foi previsto na legislação comercial, no § 2º. do artigo 177 da Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das S/A.), a saber:

"Art.177-.....

§ 2º. - A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, **as disposições da lei tributária**, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes **ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.**" (Destaquei).

Desse modo, de tudo o que foi dito até aqui, resultado do exame dos fatos descritos na acusação fiscal, das provas contidas nos autos e das razões de decidir da autoridade julgadora *a quo* em confronto com as alegações de defesa ofertadas no recurso voluntário, deduz-se que o lançamento tributário encontra guarida nos ditames da legislação tributária e comercial postos em relevo.

Concluo que a ilustre autoridade julgadora em primeira instância, em longo e bem fundamentado arrazoado, decidiu o litígio escorreitamente à vista das provas contidas nos autos e à luz da jurisprudência administrativa pertinente, no decisório citadas.

A divergência afluída no seio do Colegiado ocorreu também em relação ao entendimento explícito no voto vencido de possível inovação ou aperfeiçoamento do lançamento, o que seria defeso à autoridade julgadora monocrática, que teria mantido o lançamento tributário mediante acréscimo, às normas legais infringida, daquela consolidada no artigo 220 do RIR/80.

Essa questão, segundo entendo, comporta dois tipos de abordagem.

O primeiro, deve-se à constatação de que a glosa fiscal ocorreu não pelo fato de o dispêndio ter sido classificado contabilmente como "despesa incorrida"



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

ou como "provisão", mas sim pelo fato de não reunir condições de dedutibilidade face às disposições do artigo 191 do RIR/80.

A diferenciação entre despesa incorrida e provisão apontada no voto vencido embora correta e importante do ponto de vista teórico não tem relevância à solução do litígio. Se despesa incorrida, se provisão, não é matéria litigiosa, a recorrente nada reclamou sob tal ótica.

Mesmo que ainda pudesse ser perquirida a natureza do dispêndio, eis que apropriado contabilmente em dezembro de 1991, porém somente em 14/02/92, quando da assinatura da "rescisão", as partes teriam definido o valor da "compensação extraordinária" em 79,12% do valor da multa que alegadamente seria devida, documento de fls. 43, ao passo que, pelo documento de fls. 85, em 26/11/91 a EXTRASUL pretendia uma "compensação" de US\$1.500.000,00.

Estes aspectos são irrelevante pois, seja a título de despesa incorrida, seja a título de provisão, o efeito sobre o lucro líquido do exercício, e sua repercussão tributária em função da adição do valor ao lucro líquido para se definir o lucro real, é exatamente o mesmo, conforme estabelecido no inciso I do artigo 387 do RIR/80, *in verbis*:

**"Art. 387 - Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do exercício (Decreto nº. 1,598/77, art. N6º., § 2º.):**

**I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Regulamento, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;". (Destaquei).**

O outro enfoque está em que, na hipótese dos autos, a decisão singular em nada inovou ou aperfeiçoou no lançamento tributário.

A percepção de que a autoridade julgadora monocrática não pode inovar ou aperfeiçoar o lançamento na própria decisão é correta. Nos casos em que necessário a autoridade julgadora singular pode determinar na decisão a inovação ou aperfeiçoamento do lançamento o que deve ser cumprido pela autoridade fiscal lançadora, mediante a lavratura de auto de infração complementar, a teor do disposto no § 3º. do artigo 18, do Decreto nº. 70.235/72, com a redação dada pela Lei nº. 8.748/93, visto que a partir da criação das Delegacias da Receita Federal



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

especializadas no julgamento das lides fiscais as funções de autoridade lançadora e julgadora, antes concentradas nos Delegados da Receita Feral, foram desmembradas.

Haveria inovação ou aperfeiçoamento se a autoridade julgadora pudesse acolher, no todo ou em parte, as razões de defesa de modo a exonerar a exigência fiscal porém a mantivesse por outras razões de fato ou de direito, não constantes da autuação original.

Quando a autoridade julgadora mantém a exigência fiscal pelos fundamentos de fato e de direito com que formaliza e associa às suas razões de decidir outros dispositivos regulamentares pertinentes à hipótese tratada, ou quando enfrenta os argumentos de defesa aportados pela autuada, não ocorre inovação ou aperfeiçoamento.

É a hipótese dos autos.

No "Termo de Verificação", item 3, fls. 28, o atuante descreveu "... em 31/12/91, a empresa provisionou como despesa a quantia de ...", restando claro nos autos que todos os usuários do processo compreenderam bem a acusação fiscal, até porque instruída com cópias das peças contábeis onde escriturada a despesa glosada, tendo a autuada se defendido amplamente, no particular.

Por seu turno, a ilustre autoridade julgadora recorrida mencionou as disposições do artigo 220 do RIR/80 num contexto em que apreciava argumentos de defesa opostos pela contribuinte, especificamente a partir do item 22 da impugnação, fls. 44 e seguintes, como se vê a partir do item 2 da decisão, fls. 104 até fls.107, parecendo-me que, provocada pela parte, a autoridade julgadora não incorre em aperfeiçoamento ou inovação do lançamento ao rebater os argumentos de defesa ofertados.

O decisório recorrido deve ser revisto, parcialmente, apenas no tocante à cominação da penalidade pecuniária em virtude do advento de legislação mais benéfica ao sujeito passivo.

No caso presente foi aplicada a multa de lançamento *ex officio* calculada ao percentual de 100% (cem por cento), com fulcro no artigo 4º., inciso I, da Lei nº. 8.218, de 29 de agosto de 1991, vigente à época da autuação. Porém legislação superveniente fixou o percentual dessa multa em 75%, consoante definido no artigo 44. inciso I, da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10880.033607/93-16  
Acórdão nº. : 103-19.436

A lei posterior que fixa penalidade pecuniária mais benéfica aplica-se aos casos pendentes de julgamento, face ao disposto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, em virtude do que a penalidade pecuniária deve ser calculada ao percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

Por estas razões, e refletindo o anseio da maioria do Colegiado, oriento o meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de lançamento *ex officio* de 100% para 75% (setenta e cinco por cento).

Brasília - DF, 03 de junho de 1998.

  
CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER