

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° : 10825.000166/93-11

RECURSO N° : 113.709

MATÉRIA : IRPJ - EX. DE 1990

RECORRENTE : USINA SÃO LUIZ S/A

RECORRIDO : DRJ/RIBEIRÃO PRETO - SP

SESSÃO DE : 16 DE ABRIL DE 1997

ACÓRDÃO N°. : 107-04.043

IRPJ - CUSTOS DOS PRODUTOS VENDIDOS - PREÇO DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA PRIMA - NATUREZA JURÍDICA - PARTICIPAÇÃO DOS FORNECEDORES DE CANA DE AÇÚCAR - RESOLUÇÃO 06/82 DO IAA. O valor da participação dos fornecedores de cana paga pelos usineiros por força do artigo 2º da Resolução nº 06/82, do antigo IAA, incidente sobre a diferença de preços de vendas dos produtos existentes em estoques na data da autorização dos respectivos reajustes, não constitui preço de aquisição de matéria prima, vedada, pois, sua adição ao mesmo, e, por conseguinte, aos respectivos estoques finais de produtos acabados.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por USINA SÃO LUIZ S/A.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE

JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 17 JUN 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, PAULO ROBERTO CORTEZ, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES e RUBENS MACHADO DA SILVA (Suplente Convocado). Ausente, Justificadamente, o Conselheiro MAURÍLIO LEOPOLDO SCHMITT.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10825.000166/93-11

ACÓRDÃO Nº : 107-04.043

RECURSO Nº : 113.709

RECORRENTE : USINA SÃO LUIZ S/A

R E L A T Ó R I O

Recorre a pessoa jurídica nomeada à epígrafe, a este Colegiado, contra a decisão da Sra. Delegada da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto - SP, que manteve o lançamento de ofício consubstanciado no auto de infração de fls. 1e 2, onde consta que a pessoa jurídica majorou indevidamente os custos de produtos vendidos ao subavaliar o estoque final do período-base de 1989, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal de fls. 03/06, com infração ao disposto nos artigos 157, 171, 182, 183, 185, 186 e 387 do RIR/80.

Segundo consta do aludido Termo, a pessoa jurídica que tem por atividade a fabricação de açúcar e álcool, e é filiada à COPERSUCAR, se obriga a pagar aos fornecedores de cana a diferença de preços decorrente de reajustamentos de preços que incidam sobre seus estoques de álcool e açúcar de qualquer tipo, pendentes de comercialização na data da vigência de cada reajuste, computados também os açucares e álcoois em processo e as canas entregues e pesadas mas ainda não moídas. Esta obrigação decorre da Resolução do IAA nº 06/82.

Tais reajustamentos de preços ocorreram através de atos do IAA, a partir de 14.07.89 até 01.01.90, mensalmente, resultando um reajuste total de preços na safra 89/90 de NCZ\$ 62.527.226,21, o qual foi contabilizado somente no mês de dezembro/89, em conta transitória, como Variações de Custos Diretos da Produção Total da referida safra em contrapartida às contas de fornecedores de cana. Ao encerrar a referida conta transitória em contrapartida com as contas de Custo dos Produtos Vendidos e de Estoques de Produtos Acabados, a empresa procedeu de forma indevida o rateio entre as quantidades dos produtos da referida safra vendidos no ano e as quantidades de estoques finais dos produtos existentes em 31.12.89 em relação à produção total da safra. Assim sendo, a empresa apropriou, indevidamente, como custo dos produtos vendidos, parcelas dos reajustes do período, acarretando uma majoração dos custos dos produtos vendidos em face da subavaliação de seus estoques finais. Considerando-se que a participação dos fornecedores de cana é calculada em função dos estoques existentes na vigência de cada reajuste de preço, os complementos calculados pela empresa deveriam ter sido alocados diretamente ao valor dos estoques dos produtos acabados existentes nas datas de cada reajuste, elevando, destarte, o preço médio unitário do produto, e por conseguinte os reajustes se refletirão nos custos dos produtos somente depois de vendidos, após os reajustamentos de preços.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10825.000166/93-11
ACÓRDÃO Nº : 107-04.043

Diante dos fatos acima resumidos, a fiscalização apurou o valor que deveria ser agregado aos estoques finais e procedeu ao lançamento de ofício sobre a diferença de BTNF e do imposto, verificada entre um exercício e outro, face à antecipação de custos para o exercício fiscalizado.

O auto de infração foi instruído com os documentos de fls. 10 a 191.

Em suas razões de defesa, colacionadas às fls. 194/210, a impugnante discorre alentadamente sobre tratar-se de sistema juridicamente válido consistente na intervenção do setor no estabelecimento de reajustes de preços a serem repassados aos fornecedores de cana sob a forma de participação, que diz não se tratar de sobrepreço mas uma forma de rateio do benefício entre os agentes do setor, cuja base de cálculo é constituída pelos estoques existentes nas datas dos reajustes de preços. Assevera que o estoque é mero referencial à aplicação da legislação intervintiva, e que poderia ter sido adotado outro parâmetro, como o lucro ou o faturamento, caso em que o estoque se manteria sempre neutro, o qual é sempre avaliado pelo preço de aquisição e não de mercado como parece entender a Fiscalização, pelo que se impõe distinguir tal valoração para efeitos fiscais e como referencial frente à legislação intervintiva. Frisa que o aumento de preços é neutro em relação aos estoques porque o que importa são os custos efetivos da matéria prima lá existente e não seu valor de mercado. Por fim, tecê longo arrazoado no qual afirma que o critério adotado por ela atende aos pressupostos da legislação fiscal e da intervintiva, e, não obstante a participação dos fornecedores não se trate de sobrepreço, agiu de maneira conservadora, embora indevida, ao atribuir aos estoques parte do valor repassado aos mesmos, proporcionalmente, tendo observado o disposto no artigo 185 do RIR/80 para valoração dos estoques, que considera ser o indicado para atribuição de valor adicional ao estoque quando dos reajustes de preços, os quais significam apenas que o preço das matérias primas adquiridas sofreram aumento posterior à sua aquisição, com influência em cada tonelada de cana em estoque na data de reajustamento, e ao exigir-se dela que todo o valor da participação seja alocado como custo integral do estoque, a Fiscalização está impingindo-a a valorar seus estoques a preço de mercado, que é superior ao preço real de aquisição, o que não é legal, etc. Conclui, quanto ao mérito, afirmado que a participação dos fornecedores não é sobrepreço e não deve interferir no valor dos estoques, mas que se assim não for entendido o montante deve ser apropriado proporcionalmente aos estoques vendidos, e que a pretensão da Fiscalização implicaria obrigá-la a valorizar seus estoques a mercado, contrariando a legislação tributária. Insurge-se, também, contra a forma de apuração do crédito tributário, alegando que deveria ter sido apurado nos termos do artigo 171 do RIR/80, observando-se os efeitos da postergação, pelo que pede sejam retificados, inclusive quanto aos efeitos da correção monetária sobre o patrimônio líquido, para que se exija somente a mora, e reaberto prazo para nova defesa.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO N° : 10825.000166/93-11
ACÓRDÃO N° : 107-04.043

Ao decidir a lide a autoridade julgadora fundamentou-se nos seguintes argumentos (síntese):

1. que o artigo 2º da Resolução nº 6/82, do IAA, é claro ao tratar da diferença de preço a ser computada nos estoques a partir da data em que for autorizado o reajuste de preços, atribuído, portanto, aos produtos que estivessem estocados, não vendidos, como pretendeu o contribuinte ao atribuir parte desse aumento ao custo dos produtos anteriormente vendidos, os quais não estavam no estoque;

2. tanto se trata de diferença de preço os valores pagos aos fornecedores que o contribuinte assim reconheceu ao proceder à contabilização de todos os complementos de preços da safra 89/90 somente em dezembro de 1989, em conta transitória, como Variações de Custos Diretos da Produção total da referida safra, em contrapartida com as contas de Fornecedores de Cana, conforme cópia do razão contábil de fls. 105/117;

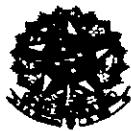
3. ao encerrar a referida conta transitória em contrapartida com as contas de custo dos produtos vendidos (fls. 118/151) e de Estoques de Produtos Acabados (fls. 152/187), a empresa rateou indevidamente, de forma proporcional, entre as quantidades dos produtos daquela safra, vendidas no ano, e as quantidades existentes no estoque final em 31.12.89, em relação à safra total 89/90, conforme demonstrativo de fl. 118, elaborado pela mesma;

4. tal procedimento acarretou aumento indevido do custo dos produtos vendidos, ocasionando subavaliação do estoque final em igual valor, conforme brilhante trabalho efetuado pelos fiscais autuantes constante dos autos;

5. inaceitáveis as alegação de que o conceito fiscal levaria a uma avaliação a preço de mercado, porque esta não enseja pagamento correspondente a diferença de valores, e no caso em tela o valor de aquisição corresponde ao preço da cana quando da compra ou entrega , acrescido da diferença estipulada pelo IAA, perfeitamente de acordo com o artigo 185 do RIR/80 (transcreve);

6. que foi observada, na apuração do imposto lançado a regra do artigo 171, parágrafo 1º, do RIR/80;

7. ressalta que o Fisco não está obrigado à recomposição do patrimônio líquido da empresa para considerar os efeitos da correção monetária face à subavaliação de estoques, sobretudo porque não foi contemplada a correção de balanço, sendo aquele



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO N° : 10825.000166/93-11
ACÓRDÃO N° : 107-04.043

procedimento inadmissível para compensar matéria tributária apurada em exercício anterior, conforme Ac. 101-84.440/91.

No recurso (fls. 236/252), a ser lido integralmente em plenário, a recorrente, em resumo, persevera nas razões impugnativas, discordando mais uma vez com o método de apuração do crédito tributário e sobre o que faz alusão ao PN CST nº 2/96 e tece demonstrativo elaborado com base em sua orientação, discordando, ainda, com a exigência da multa de lançamento de ofício por ter efetuado o recolhimento do imposto postergado espontaneamente. Conclui seu arrazoado repudiando a exigência de juros de mora com base na TRD do período anterior a 01.08.91.

Pelas contra-razões oferecidas às fls. 255/261, a PFN/Seccional de Bauru posicionou-se no sentido da manutenção integral do lançamento de ofício.

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10825.000166/93-11
ACÓRDÃO Nº : 107-04.043

V O T O

CONSELHEIRO JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR

Recurso tempestivo e assente em lei. Dele tomo conhecimento.

Vimos de ver, pois, do relatório, que a controvérsia trazida a desate situa-se, fundamentalmente, em torno de questão de natureza conceitual, sobre considerar como custo adicional de aquisição de matéria prima valores que foram repassados pela recorrente aos fornecedores de cana, a título de participação nas diferenças de preços de vendas dos produtos existentes na usina quando dos reajustes autorizados pelo poder público.

Abstraindo-se, inicialmente, do aspecto nuclear da controvérsia, entendo de bom alvitre, para melhor compreensão do presente voto, analisarmos a questão sob a ótica das normas gerais de direito tributário, no que tange aos pressupostos de validade jurídica necessários à prática do lançamento.

Tais pressupostos compreendem, como cediço: agente capaz, competente e livre para a prática do ato; a forma a ser observada para a sua prática, prevista normativamente; o motivo do ato; sua publicidade. Quanto ao agente, à forma e à publicidade do ato, não há qualquer reparo a fazer no lançamento vertente, pois, sem dúvida, foram observados fielmente pelo seu autor. Desperta particular interesse, contudo, o motivo de sua prática, eis que se trata de pressuposto fundamental, por estar intimamente ligado ao fato que ensejou o nascimento da obrigação tributária.

O motivo deve ser entendido como “o fato que autoriza ou exige a prática do ato” (de lançamento). Trata-se de fato jurídico e portanto pressupõe um fundamento legal que o normatiza, denominado pela doutrina de motivo legal, impondo-se, por conseguinte, a produção de eficácia também legal. É o elemento pelo qual se mede a conformação do ato à norma, de modo a se afirmar ou não a sua perfeita subsunção entre ela e o fato. É, ainda, o motivo do ato de lançar o tributo, a base existencial da descrição dos fatos fundada na norma que figura como hipótese de incidência tributária. O acontecimento do fato tipo no mundo fenomênico, ou seja, a sua concreção, contudo, deve estar bem delineado, exaustiva e individualmente e por completo, para que o lançamento possa se fundar no motivo legal verdadeiramente existente. Basta que o fato não se concretize em seu todo segundo a norma que o fulcrhou, e a incidência desta não ocorrerá, impedindo, consequentemente, o nascimento da obrigação tributária e desautorizando a prática do ato.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO N° : 10825.000166/93-11

ACÓRDÃO N° : 107-04.043

Da lição de Paulo de Barros Carvalho, sobre a Subsunção do Conceito do Fato ao Conceito da Norma e a Fenomenologia da Incidência (in Curso de Direito Tributário, Saraiva, 1991, p. 161), colhem-se ensinamentos que dizem respeito a aspectos juridicamente relevantes e necessários à perfeita subsunção dos fatos à norma tributária para que se repute nascida a obrigação impositiva com estrita observância do princípio da legalidade e da tipicidade cerrada, aspectos estes atrelados ao motivo do lançamento, ao afirmar que:

“ Seja qual for a natureza do preceito jurídico, sua atuação dinâmica é a mesma: opera-se a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos jurídicos prescritos na consequência. Mas esse quadramento do conceito do fato ao conceito da hipótese normativa tem de ser completo, para que se dê, verdadeiramente, a subsunção. É aquilo que se tem por tipicidade, que no Direito Tributário, assim como no Direito Penal, adquire transcendental importância. Para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese. Que apenas um não seja reconhecido, e a dinâmica que descrevemos ficará inteiramente comprometida.”

Também o Mestre Geraldo Ataliba, em sua conhecida obra “Aspectos da Hipótese de Incidência Tributária”, Ed. R.T., p. 64/67, discorrendo acerca do mesmo tema, assim o enfatizou:

“ Fato imponível é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que - por corresponder à rigorosa descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. - dá nascimento à obrigação tributária.

Cada fato imponível determina o nascimento de uma obrigação tributária.

.....

.....

Para que um fato (estado de fato, situação) seja reputado fato imponível, deve corresponder integralmente às características previstas abstrata e hipoteticamente na lei (h.i.).”

Portanto, para que a norma possa adquirir o atributo de incidência, justificando a prática do ato administrativo de lançamento tributário, mister se faz a ocorrência



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO N° : 10825.000166/93-11
ACÓRDÃO N° : 107-04.043

do suporte fático necessário e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, em toda a sua plenitude, de modo a coincidir, à justa, com todos os aspectos descritos, de forma abstrata, na hipótese normativa. Impõe-se, para tanto, a perfeita equivalência entre o preceptivo legal e o exato conceito do fato concretizado, de modo que, faltando à concreção do fato tipo qualquer elemento que o desarmonize em relação ao seu arquétipo normativo, restará impedida a incidência da norma e, em consequência, qualquer possibilidade de lançamento. Enfim, o ato será tido por desmotivado.

Para melhor entender estas considerações convém observar os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, que em seu estudo sobre a "Natureza Jurídica do Lançamento" (in RDT nº 6, p. 124/137), depois de transcrever a disposição do artigo 142 do CTN, passa a discorrer acerca do motivo e da finalidade desse ato, como elementos que completam sua existência. Quanto a isto, assim lecionou:

"O motivo está atrelado aos fundamentos que ensejaram a celebração do ato. Pode, na doutrina de Hely Lopes Meirelles, vir expresso em lei ou ficar ao critério do administrador. Tratar-se-á, então, de ato vinculado ou discricionário, segundo a hipótese. No primeiro caso, terá a autoridade que houver de celebrá-lo de justificar a existência do motivo, sem o que o ato será invalidado ou, pelo menos, invalidável, por ausência de motivação. Mas, deixado ao alvedrio do administrador, poderá ele praticá-lo sem motivação expressa. Caso venha a especificá-la, porém, ficará jungido aos motivos aduzidos."

E mais adiante, comentando a cláusula: "mediante a qual se declara o acontecimento do fato jurídico tributário", aduz:

"O ato jurídico administrativo de lançamento deve aludir a um fato concreto e, portanto, que ocorreu segundo certas condições de espaço e de tempo. Tal evento haverá de coincidir, à justa, com a descrição hipotética veiculada na hipótese normativa, o que representa o fenômeno da subsunção, isto é, o perfeito enquadramento do fato à previsão da hipótese tributária."

Na hipótese dos autos, o fato imponível ensejador da exigência subjudice, conforme será demonstrado adiante, não está apto a originar o lançamento de ofício nos termos postos, eis que, não se ajustando plena e satisfatoriamente ao tipo descrito abstratamente na lei, não constitui motivo suficiente a autorizar a sua prática.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO N° : 10825.000166/93-11

ACÓRDÃO N° : 107-04.043

Com efeito, vimos de ver que o lançamento teve por pressuposto de fato o aumento indevido de custos de produtos vendidos, por ter a pessoa jurídica subavaliado os estoques finais de seus produtos. Esta subavaliação, de seu turno, repercutiu, decorreu de procedimentos pelos quais foram computados, proporcionalmente, à produção total relativa à safra de 1989/1990, onde se inclui os estoques existentes em 31.12.89, os valores referentes à participação dos fornecedores de cana nos reajustes de preços de venda dos produtos existentes no estoque da usina nas datas da concessão dos reajustes. Entendeu, pois, a Fiscalização, que, ao proporcionalizar a participação dos fornecedores sobre toda a produção, os valores que deveriam ser agregados ao estoque final foram reduzidos, pulverizados, daí o aumento do custo dos produtos vendidos. E assim entendeu porque considerou que as mencionadas participações constituem acréscimos ao custo de aquisição das canas fornecidas aos usineiros, cujos preceptivos legais em que sustentou seu entendimento relacionam-se à formação do custo de aquisição de matérias primas (artigos 182, 184, 185 e 186 do RIR/80).

Como dito linhas atrás, tais fatos não se subsumem completamente à norma que os fulcrou. Por isso, o lançamento de ofício tornou-se desmotivado e insubstancial.

Com efeito, os valores repassados aos fornecedores de cana a título de participação não se confundem com preço de aquisição, eis que se trata, esta participação, de parte da vantagem obtida pelos usineiros proveniente dos reajustes de preços de vendas autorizados através de atos do antigo IAA, distribuída aos fornecedores por interveniência estatal, através do artigo 2º da Resolução nº 06/82, desse mesmo órgão, em relação aos produtos que se encontrassem em estoque na data da vigência do respectivo ato, ou seja, da receita de venda desses produtos, no que correspondesse aos reajustes de preços autorizados, participavam os fornecedores de cana de açúcar.

O artigo 2º desta Resolução assim dispôs:

“Art. 2º - Os fornecedores de cana participarão das diferenças de preços resultantes dos reajustamentos que incidirem sobre os estoques de álcool e açúcar de qualquer tipo, inclusive sobre o açúcar existente a granel em silos, pendente de comercialização na data da respectiva vigência, computados, também, os açúcares e álcoois em processo, bem como as canas entregues, pesadas e ainda não moídas, na mencionada data.”



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO N° : 10825.000166/93-11
ACÓRDÃO N° : 107-04.043

Decorre este procedimento, como dito, de ato de intervenção do governo, que, de acordo com a política de administração de preços do setor sucro-alcooleiro, pretendeu promover o equilíbrio das forças produtivas mediante tratamento isonômico às partes envolvidas na atividade, na medida em que os fornecedores de cana participassem da mais valia obtida pelos usineiros nas vendas de seus produtos. E, é lógico, desde que os possuíssem em estoques. Afinal, a participação só era devida e somente poderia se efetivar se os preços reajustados fossem praticados, o que, por lógica, somente poderia acontecer em relação aos produtos existentes na data da autorização do reajuste.

O que não equivale a dizer, contudo, que esta participação, esta vantagem ou parte da mais valia entregue aos fornecedores, caracterize-se como custo de aquisição da matéria prima nos termos postos pela legislação citada no auto de infração. Participação em faturamento ou em lucro não é custo de aquisição; não compõe o preço de aquisição da matéria prima, como pretendeu a Fiscalização. Aliás, visto de outro ângulo, observa-se que o valor da participação tem por pressuposto direto e indissociável a receita de vendas, na parte em que reajustados os preços. Os estoques, nos termos postos naquele ato administrativo, são meros referenciais, cuja existência é pressuposto necessário para que os reajustes de preços possam incidir e materializar-se, e, consequintemente, gerar o faturamento do qual os fornecedores participarão.

Portanto, esta participação não passa de uma vantagem auferida pelos fornecedores de cana sobre o faturamento dos produtos da usina, na parte referente à mais valia autorizada pelo poder público. Vale dizer, os fornecedores de cana são parte no produto das vendas em relação aos reajustes de preços, cuja participação os usineiros estão obrigados a distribuir por força de intervenção estatal no setor. Donde se infere que o quinhão destinado aos fornecedores não constitui preço de aquisição dos bens por eles vendidos.

E tanto não é preço de aquisição (ou acréscimo a este) porque, não havendo estoque, não haverá participação, por inexistência do objeto das vendas. Por outro lado, como bem colocou a recorrente, havendo estoque apenas em algumas usinas, somente estas deverão repassar a vantagem aos fornecedores de cana, enquanto as outras, não. Se fosse acréscimo ao custo de aquisição, independentemente da existência de estoques, todos os usineiros estariam obrigados ao pagamento da diferença aos seus fornecedores, o que não acontece na hipótese dos autos.

A relação usineiro-fornecedor, ao que parece, constitui uma espécie de parceria de fato, em que o fornecedor participa com a produção e entrega da matéria prima ao usineiro, e este, por interveniência e imposição do Estado, se obriga a distribuir parte de seu



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° : 10825.000166/93-11
ACÓRDÃO N° : 107-04.043

faturamento àquele, todas às vezes em que o poder público autorizar o reajustamento dos preços de venda de seus produtos. E tal só pode acontecer se houver produtos em estoques.

Frise-se, ainda, que, o artigo transcrito não atribui qualquer acréscimo ao preço de venda da cana a ser praticado pelos fornecedores. Autoriza apenas o reajuste dos preços de vendas dos produtos resultantes. Como se tratava de política de administração de preços aplicada sobre o setor, fossem os preços de venda da cana passíveis de reajustes o governo teria igualmente assim autorizado, e nesta hipótese, sim, tratar-se-ia de preço de aquisição.

Impende observar, por outro lado, que o ato jurídico da aquisição em que se fundou a transferência da propriedade da matéria prima para a recorrente se efetivou anteriormente aos reajustes de preços de venda dos produtos dela resultantes, mediante um preço certo e ajustado, de forma incondicional (nos autos não consta que usineiro e fornecedor tenham contratado de modo a fixar qualquer variação de preço da cana após a comercialização original, tal como ocorre, por exemplo, com o mercado do soja, cujo preço é, muitas das vezes, contratado com cláusula de pós-fixação, acarretando reajustes subsequentes). E nesta operação de compra, e somente nela, é que se verificaram, definitivamente, os custos de aquisição da matéria prima nos quais e quando a recorrente incorreu. Ora, assim sendo, já se pode concluir que o valor das participações pagas aos fornecedores de cana, segundo a terminologia usada pela Resolução 06/82 do IAA, não se relaciona com o custo da matéria prima consumida no processo produtivo da recorrente.

E o fato de se acrescer ao custo de aquisição parcelas de preços referentes à venda dos produtos pela usina, não relacionadas à matéria prima, ou seja, que não representam acréscimo ao seu custo original, enseja avaliar os estoques finais, conforme aduz a recorrente, a preço de mercado. E neste caso, sob o prisma da avaliação de estoques para efeito de apuração do custo dos produtos vendidos, estará o contribuinte sendo penalizado face à redução (ex officio) do custo dos produtos vendidos, decorrente de uma opção não exercida por ele, a quem cabe livremente decidir sobre a adoção ou não dessa modalidade de avaliação, segundo sua conveniência e os pressupostos legais, não podendo, pois, ser compelido a tanto.

Observe-se, mais, que, o parágrafo 1º do artigo 183 da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), que trata do critério básico de avaliação dos estoques (custo ou mercado, dos dois o menor), conceitua o valor de mercado como o “**preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado**”, ou seja, trata-se do custo de reposição da matéria prima e outros materiais, entendendo-se como tal a compra de quantidades usuais em circunstâncias normais. Ora, em circunstâncias normais o preço de reposição das canas jamais terá em sua composição valores que não sejam diretamente relacionados à produção, colheita e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO N° : 10825.000166/93-11
ACÓRDÃO N° : 107-04.043

transporte, basicamente, tais como os que se referem à participação dos fornecedores nos preços de venda de produtos fabricados pelos usineiros, praticados após os reajustes autorizados pelo ente público, até porque não é normal incluir no preço de venda da matéria prima eventuais participações em futuras vendas, por terceiros, dos produtos correspondentes. Esta não é, pois, uma circunstância normal, em que poderiam se verificar reposições de matéria prima considerada a preço de mercado.

Por fim, insta esclarecer, com fundamento nas razões adredemente expostas, que o fato de ter a pessoa jurídica, apenas por conservadorismo, apropriado aos estoques finais uma parcela do valor das participações pagas aos fornecedores e agregado o restante à toda a produção vendida no período, de maneira proporcional, nada obstante desobrigada de fazê-lo, não autoriza o Fisco a tomá-lo como subsídio para fixar o raciocínio segundo o qual aquelas vantagens constituem acréscimos ao preço de aquisição das matérias primas e por isso deveriam ser agregadas em sua totalidade aos produtos existentes em 31.12.89, relativamente aos respectivos reajustes. Afinal, repita-se, tais participações não constituem preço de aquisição.

Nada impede, pois, que a recorrente contabilize a débito de seus resultados as participações dos fornecedores de cana como parcela do custo dos produtos vendidos em relação à toda a produção do período-base, à qual se referem, não se obrigando, contudo, a agregar os seus valores na razão direta dos repasses aos fornecedores, aos estoques existentes na data dos reajustes, remanescentes em 31.12.89.

Diante de tudo quanto exposto, impõe-se a conclusão de que, por não caracterizar diferença de preço de aquisição de matéria prima a participação dos fornecedores paga pelas usinas de açúcar e álcool em cumprimento ao disposto na Resolução nº 06/82, do antigo IAA, calculada sobre os reajustes de preços autorizados pelo poder público, o fato adotado pela Fiscalização como pressuposto motivador para a exigência do crédito tributário é materialmente insatisfatório e insuficiente ao nascimento da respectiva obrigação, eis que não concretizado o suposto de fato nos precisos termos da hipótese abstratamente normatizada em que buscou sustentar-se o ato administrativo fiscal de lançamento.

Nesse sentido, é muito oportuna a lição de Alberto Xavier a seguir transcrita:

“O fato tributário é necessariamente um fato típico: e para que revista esta natureza é indispensável que ele se ajuste, em todos os



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10825.000166/93-11
ACÓRDÃO Nº : 107-04.043

seus elementos, ao tipo abstrato descrito na lei.” (Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação; Ed. R.T; 1978, p. 87).

Face ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 16 de Abril de 1997.

JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO N° : 10825.000166/93-11
ACÓRDÃO N° : 107-04.043

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 40, do Regimento Interno, com a redação dada pelo artigo 3º da Portaria Ministerial nº. 260, de 24/10/95 (D.O.U. de 30/10/95).

Brasília-DF, em 17 JUN 1997

Maria Ilca Castro Lemos Diniz
MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ
PRESIDENTE

Ciente em 29.06.97.

JULZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES
JULZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL