



MINISTÉRIO DA FAZENDA

LADS/

Sessão de 14 de agosto de 1989

ACÓRDÃO Nº 101-78.975

Recurso nº - 93.917 - IRPJ - EX: DE 1986

Recorrente - COMABRA HENS AGROPECUÁRIA INDUSTRIAL S/A.

Recorrida - DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL EM PONTA GROSSA (PR).

IRPJ - Sub-faturamento: omissão de receita. A prática de preços diferenciados nas vendas para empresa controlada, quando motivada por causas industriais e comerciais pertinentes, por si só, não forma a convicção de ocorrência de sub-faturamento indiciador de receita omitida nos registros contábeis.

- Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COMABRA HENS AGROPECUÁRIA INDUSTRIAL S/A.:

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Sr. Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES.

Sala das Sessões (DF), em 14 de agosto de 1989.


URGEL PEREIRA LOPES

- PRESIDENTE


CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA

- RELATOR


AFONSO CELSO FERREIRA DE CAMPOS

- PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTO EM

SESSÃO DE:

21 JUN 1990

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL Nº RP/101-0.121

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, RAUL PIMENTEL, CÂNDIDO RODRIGUES NEUBER e JOSÉ EDUARDO RANGEL DE ALCKMIN. Ausentes por motivo justifi-

V.v.

cado os Senhores Conselheiros FRANCISCO DE ASSIS MIRANDA
e CELSO ALVES FEITOSA.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 10940-000.366/88-82

RECÚRSO Nº: 93.917

ACÓRDÃO Nº: 101-78.975

RECORRENTE: COMABRA HENS AGROPECUÁRIA INDUSTRIAL S/A.

R E L A T Ó R I O

A empresa supra referenciada foi fiscalizada em relação ao período-base de 1985 (exercício 1986), tendo a fiscalização lavrado o auto de fls. 8, onde se exigem os valores de 2.797,49 OTN e Cz\$ 11.196,26 e mais respectivos acréscimos, a título de imposto de renda e PIS-dedução.

Justificando as exigências, o auto assim descreve a irregularidade:

"A autuada vendeu para sua controlada Companhia Agropecuária COMABRA HENS, que paga IRPJ pela alíquota de 6%, da qual detém 99,95%, do capital, produtos de sua fabricação (ração) por preços inferiores aos praticados com terceiros.

De tais diferenças ocorreu uma redução indevida de seus resultados no ano de 1985, exercício de 1986, no valor de Cr\$ 639.807.630, conforme descrito no Termo de Encerramento (fls. 27/4), doravante parte integrante e indistacável deste auto."

Base legal: Arts. 154, 155, 157 "caput", 174 "caput" e § 1º, 175, 176, 177, 178 e 387, II do RIR/80 e art. 3º, "a" e § 1º, "e" da Lei Complementar nº 7/70.

Cientificada do auto em 17.05.88 (fls. 8), a autuada impugna a constituição do crédito tributário em 16.06.88 (fls. 9),

Acórdão nº 101-78.975

argumentando, em síntese, o seguinte (fls. 10/16):

1 - que, nas vendas para a controlada, praticava, em verdade, preços diferenciados daqueles com terceiros;

2 - que isso era resultante de sua especial relação com a controlada, a qual lhe permitia:

- a) dispendir custos menores nas vendas para com ela, controlada (Demonstrativo fls. 18). Salienta; a propósito, economia no custo de embalagem, que seria praticamente zero em face do reaproveitamento, de 6 a 8 vezes, das embalagens de seus fornecedores de matéria prima; e da bonificação de frete de Cz\$ 16,00 por tonelada, que só ocorre nas vendas a terceiros;
- b) fomentar suas vendas, transformando a controlada em promotora delas pelo seguinte procedimento: a controlada fornece matriz a terceiros (granjas), exigindo em contra partida que estes comprem rações da controladora, que obtém assim clientela fixa para seus produtos. Prova: 3 jogos de contrato e notas fiscais (fls. 19/36). A impugnante salienta a cláusula 9ª dos contratos e arremata: "Como se vê, a defendente obtém um retorno valioso pelo fato de fornecer rações com preços diferenciados para a controlada";

3 - que, no regime de livre iniciativa, cabe ao empresário o direito de diferenciar os preços de venda, segundo critérios que atendam aos interesses empresariais, como os retrocitados de "custos menores" e "fomento de vendas";

4 - que, do ponto de vista de uma controladora, tal procedimento não faria muito sentido, eis que as diferenças de preço, para mais ou para menos, ensejaria efeito contrário na controlada, com neutralização de resultados;

5 - que, no caso concreto, há diferença de alíquota de I.R. (35% e 6%), mas tal vantagem não era a finalidade do faturamento mais barato; mas simples corolário, já que o fo

Acórdão nº 101-78.975

mento das vendas era o alvo perseguido;

6 - finalmente, os artigos arrolados no auto não autorizam a tributação da diferença de preço de venda autuada. O lucro líquido e o lucro real foram determinados segundo aqueles preceitos.

7 - Se a fiscalização suspeita, como ocorre no caso presente, de que houve redução indevida do lucro real, a ela incumbe fazer a prova da inveracidade dos fatos registrados e não tributar por mera presunção. (Arts. 174 §§ 1º, 2º e 3º do RIR/80,

8 - Diz que a omissão no auto de referência ao § 2º do artigo 174 constitui uma falha de capitulação com efeito material;

9 - Sustenta, pois, que a diferença tributada, sendo justificada, não enseja sua adição ao lucro líquido para determinação do lucro real.

Quer o acolhimento da impugnação.

Contradita fiscal às fls. 38. Querem os autores do feito a manutenção da exigência, de vez que a diferença levanta da no Termo de fls. 2 realmente existiu. O demonstrativo de fls. 18, juntado pela impugnante para fins de mostrar os custos menores das vendas à controlada, é infundado, ante a inexistência de "contabilidade de custos separada para coligada e para terceiros". Acrescentam que o auto não pretende imiscuir-se na livre iniciativa empresarial, mas trazer ao erário o tributo devido em face do "sub-faturamento praticado" nas vendas à controlada, que se beneficia da alíquota privilegiada de 6%. Dizem, ainda, que o auto enquadra a infração nos dispositivos legais adequados e que a prova do sub-faturamento está no levantamento dos auditores, baseado nas notas fiscais emitidas pela infratora durante o ano de 1985.

CVT

Acórdão nº 101-78.975

Pela decisão de fls. 42/47, a autoridade singular endoça os argumentos da informação fiscal e mantém a exigência em ato assim ementado:

"Imposto sobre a renda Custos:

Mantém-se a tributação quando a apropriação não estiver apoiada em documentação hábil.

Receitas de Vendas:

As vendas sub-faturadas para a controlada implicam redução indevida do tributo, porque ela paga o imposto com a alíquota reduzida de 6%.

Lançamento procedente."

Intimada da decisão em 01.02.89, o sujeito passivo recorre em 24 do mesmo mês (fls. 50), segundo as razões de fls. 51/63. O referido arrazoadó renova e estende os argumentos da impugnação. Os desdobramentos formulados decorrem de afirmações da decisão "a quo" e, em síntese, são as seguintes:

1 - que a inexistência de contabilidade de custos, que não é obrigatória por lei, não invalida o demonstrativo elaborado para evidenciar a diferença de custos nas vendas a terceiros e nas vendas à controlada. A consistência de tal demonstrativo poderia ser averiguada pelos agentes fiscais em diligência junto à contabilidade, normal e regular, da recorrente bem como de seus arquivos.

2 - que é de estarrecer a afirmativa da decisão de que "a pretensão da recorrente para liberdade na administração da empresa, inclusive o quanto se refere à fixação dos preços, não procede". Ora, não procede por que?

3 - que não houve sub-faturamento de forma alguma, a que a diferença de preços praticados se justificam pelos "custos menores" e "promoção de vendas" e que esses fatos não foram apreciados pelo julgador singular, que também não emitiu qualquer observação relativa aos documentos anexados para tal fim.

cur

Acórdão nº 101-78.975

4 - que o parágrafo 2º do artigo 174, não citado no auto, atribui à autoridade administrativa o dever de provar a inveracidade dos fatos registrados na escrituração. Segundo a autoridade "a quo", tal prova seriam as notas fiscais emitidas. Pois bem, indaga a recorrente, qual é a norma legal que teria obrigado a autuada a efetuar todas as vendas por um único preço padronizado para todos os clientes? Ante isso, a recorrente sustenta que, havendo motivos econômicos, industriais, financeiros e comerciais legítimos, a prática de preços diferenciados não constitui infração à norma tributária.

5 - que a ocorrência de "custos menores" e de "fomento de vendas" justifica e legitima o procedimento de praticar preços diferenciados com a controlada, inobstante a tributação privilegiada desta.

Pede a reforma da decisão, declarando-se a improcedência do auto de infração.

Por fim, os patronos protestam por sustentação oral, solicitando sejam intimados em seu endereço da data e hora do julgamento deste Colegiado.

É o relatório.

CV

Acórdão nº 101-78.975

V O T O

Conselheiro CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA, Relator:

O recurso é tempestivo. Conheço dele.

Cumpre, de início, salientar que não tem suporte legal a solicitação do recurso de que os patronos da recorrente fossem intimados, no endereço deles, da data e hora do julgamento deste Colegiado. A prévia ciência da data, hora e local do julgamento pressupõe-se dada com a publicação, nos termos do Regimento, no Diário Oficial da União, da Pauta de Julgamento.

Quanto ao mérito, o auto de infração efetiva a imposição com fulcro dentre outros, no artigo 387, II do RIR/80, que prescreve:

"Art. 387. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que de acordo com este Regulamento, devam ser computado na determinação do lucro real."

Entenderam os autuantes que as receitas de vendas (artigo 178) não foram integralmente contabilizadas, como se impunha (art. 157), em face de sub-faturamento em vendas para empresa controlada, representando valor contabilmente omitido e portanto adicionável ao lucro líquido a importância de Cr\$ 639.807.630, correspondente à diferença entre os preços de venda praticados pela recorrente nas vendas para com a controlada e aqueles outros preços, maiores, praticados nas demais vendas.

A recorrente não contesta a prática de preços diferenciados. Antes, a confirma e procura justificar o procedi—mento. Nega, porém, a ocorrência de subfaturamento e susten—



Acórdão nº 101-78.975

ta a falta de base legal para tributação do valor levantado pela fiscalização.

Com razão está a recorrente.

Salvo os casos expressos em lei, como v.g., os artigos 180 e 181 do RIR/80, a omissão de receita não pode ser presumida pela autoridade fazendária. Ela deve ser provada pela fiscalização nos exatos termos do parágrafo 2º do artigo 174 do RIR/80. Em se tratando de sub-faturamento (fato que pode traduzir omissão de receita), o autuante deverá fazer a prova de que o valor escriturado não compreende a totalidade do ingresso efetivamente percebido pela empresa alienante. A simples demonstração da prática de preços diferenciados não evidencia, por si só, a existência desse plus não escriturado. A existência, matematicamente demonstrada, da diferença não representa necessariamente a existência histórica do valor correspondente. Se efetivamente a empresa pratica preços diferenciados, haverá entre eles diferença matematicamente apurável, a qual, entretanto, não traduz receita omitida. Para que se caracterize o sub-faturamento indicador de receita omitida, impõe-se ao fiscal evidenciar que os ingressos efetivamente percebidos foram superiores aos registrados, isto é, que não se praticava preços diferenciados, mas, sim, sub-faturamento de alguns: Do contrário, ex vi do artigo 174 § 1º do RIR/80 haverá de prevalecer o valor contabilizado lastreado em documento não impugnado.

No caso deste processo, a fiscalização não demonstrou que a importância de Cr\$ 639.807.630 fora de fato paga pela controlada e omitida nos registros contábeis da controladora recorrente. Contentou-se com o levantamento da diferença e com a arguição de que o procedimento representa indevida redução do imposto devido, uma vez que a controlada faz jus à alíquota privilegiada de 6%.

Não me sensibiliza o argumento de alíquota diferenciada. Isso, como bem salienta a recorrente, é simples de-

Acórdão nº 101-78.975

corrência. Fosse a controlada, não uma pessoa jurídica distinta, mas simples departamento da controladora, esta faria jus, quanto aos resultados da atividade agro-pastoril, à alíquota privilegiada de 6% (Ac. 1º CC 101-73.893/82; Ac. 103-06.634/75 Instrução Normativa 59/87).

Saliente-se, por fim, que além da omissão fiscal de deduzir as provas que lhe competiam para legitimar a exigência autuada, a recorrente, por seu turno, procurou justificar o seu procedimento de preços diferenciados para com a controlada. Arguiu não só a ocorrência de "custos menores" nessas vendas, como o fato de o procedimento provocar "fomento" em seu faturamento.

Se o demonstrativo de custos (fls. 18) não está lastreado em documentos corroboradores e chega a apontar diferença em item como de matéria prima (!), o que é pouco crível, não é menos verdade que os documentos de fls. 19/36 indicam que a controlada opera de modo a fomentar as vendas da controladora, o que confirma o arrazoado da recorrente e justifica o preço diferenciado.

Ante todo o exposto, entendo que a prática de preços diferenciados nas vendas para controlada, motivada por causas industriais e comerciais pertinentes, não forma a convicção de que ocorra sub-faturamento indiciador de existência de receita subtraída aos registros contábeis.

Dou provimento ao recurso.


CRISTÓVÃO ANCHIETA DE PAIVA - RELATOR

Acórdão nº 101-78.975

Justificativa de voto.

Do Conselheiro URGEL PEREIRA LOPES.

Não acompanho o voto do ilustre Relator, pelas razões alinhadas na sequência.

Pelo que noticiam os autos, a recorrente tem por objeto social a fabricação de rações para a agropecuária. Naturalmente adquire matérias primas e converte-as em rações, o que implica exercício de atividade mercantil.

A revenda dos produtos manufaturados, que constitui a sua mercadoria, é feita através de múltiplos contratos de compra-e-venda,

O contrato de compra-e-venda mercantil, no direito brasileiro, está perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições.

É princípio geral que o preço deve ser justo, isto é, equivalente ao valor do mercado da coisa vendida.

Sabe-se que esse princípio não é absoluto, pois, na prática, o preço pode ser superior ou inferior a essa valor, sem chegar a invalidar o contrato, na medida em que sobreleva o acordo firmado pelas partes sobre a coisa e o preço.

No entanto, essa liberdade de convencionar o preço acima ou abaixo do valor de mercado sofre temperamentos. Observe-se, por exemplo, que a lei, objetivando defender os interesses da sociedade, considera crime contra a economia popular vender por preço mais alto do que o fixado pelo poder público ou mais baixo do que o custo, quando essa baixa é feita em prejuízo da livre concorrência (Lei nº 1.521, de 26.12.51, arts. 2º, VI, e 3º, V).

Assim, a prática de preços acima ou abaixo do valor de mercado, à margem do que seria o preço justo, pode ser lícita na medida em que obedeça a contingências de oportunidade ou a cin-



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 10.940-000.366/88-82
Acórdão nº 101-78.975

cunstâncias peculiares a uma dada situação de fato e sem prejuízo para terceiros. Fora de situações desse tipo, é legítimo que terceiros, o Fisco incluído, investiguem as verdadeiras razões desses desvios.

Ora, parece-me de cristalina evidência que a recorrente, sujeita à alíquota normal de 35%, vendeu as rações à sua controlada, por preços inferiores aos praticados com terceiros, única e exclusivamente porque a adquirente estava sujeita à alíquota minorada de 6%.

Tudo o mais que se disse ou possa dizer em contrário, para justificar as operações aqui discutidas, afigura-se-me, "data venia", vã tentativa de "tapar o sol com a peneira", passe a expressão popular.

A questão toda está em precisar se a contribuinte ' podia agir como agiu sem incorrer em cominações legais de natureza fiscal.

Penso que não.

Com efeito, se as vendas pelos preços praticados ' com a controlada decorressem de circunstâncias próprias do mercado, nada haveria a reparar. De outra parte, se os preços inferiores decorreram - como me parece incontestável - do nítido propósito de transferir receitas para a empresa, do mesmo grupo, sujeita a alíquota favorecida, o que se tem é que a recorrente, por simples liberalidade, abriu mão de receitas em proveito da controlada e em detrimento do Fisco.

Não será ousado afirmar-se que a recorrente doou à controlada a diferença entre o preço praticado e o obtenível, sem nenhuma razão plausível que não a cupidez pela extravagante e mal planejada economia de imposto.

B.

SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL Processo nº 10.940-000.366/88-82
Acórdão nº 101-78.975

Pois, de um lado, a justificativa de "custos menores" e de "promoção de vendas", sobre absolutamente indemonstrada, restou inconvincente para o mais neófito.

Doutra parte, o "arranjo" ficou flagrante ao verificar-se as diferenças nos últimos meses do ano-base, em proporção àquelas dos demais meses. Enquanto nos meses de janeiro a outubro o preço médio para a controlada girou em torno de 60% do preço médio praticado com terceiros, em novembro e dezembro esse percentual desceu para cerca de 40%. Nada mais ilustrativo do artificialismo nos preços praticados com a controlada.

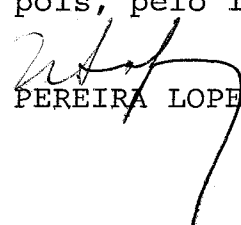
A questão toda refoge às acepções clássicas de omissão de receitas. Nem a fiscalização enquadrou os fatos nesse conceito. Nem mesmo se cuidou de sub-faturamento com o desvio das diferenças em proveito dos sócios da vendedora e/ou da compradora.

Houve, sim, redução indevida dos resultados da recorrente, por meio de liberalidade injustificada de receitas potenciais, sem justificativa aceitável do ponto de vista empresarial, além do evidente intuito de diminuir a carga tributária.

Todos podem organizar seus negócios por modo a pagar menos imposto.

Não adulterar a realidade negocial, com esse propósito, apenas, o que é diferente.

Voto, pois, pelo improvimento do recurso.


URGEL PEREIRA LOPES.