



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10183.720913/2013-21  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-003.208 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 20 de novembro de 2018  
**Matéria** IRPJ  
**Recorrentes** GUANABARA AGRICOLA LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2009

OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO. AJUSTES NO PREÇO. EQUÍVOCO NA DATA DE VALORAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE SANEAMENTO.

O ajuste no valor pago com base em índice conhecido somente após a tradição da mercadoria, conforme disposição contratual, só pode ser calculado a partir do momento desse conhecimento, não havendo como ser considerado devido antes desse marco temporal.

CONTABILIDADE. ESTORNOS. TRANSFERÊNCIAS ENTRE CONTAS. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE RECEITAS. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Comprovado que a autoridade fiscal considerou apenas os lançamentos a crédito das contas contábeis que configurariam receitas não declaradas, sem atentar para os lançamentos realizados a débito das mesmas contas, a título de estornos ou transferências entre contas, fica evidenciada a improcedência do lançamento fiscal.

EMPRÉSTIMOS. MÚTUO A EMPRESAS LIGADAS. DESPESAS DESNECESSÁRIAS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO.

Não restando comprovada a obtenção de recursos por meio de empréstimos e o repasse a pessoas ligadas por meio de mútuo, com juros mais favoráveis, conforme apontado pela autoridade fiscal, é improcedente o lançamento fiscal que glosa despesas financeiras por considerá-las desnecessárias.

PIS. COFINS. CSLL. DECORRÊNCIA.

Aplica-se a autuação do PIS, da COFINS e da CSLL as conclusões relativas ao lançamento do IRPJ, dada a relação de causa e efeito existente entre elas.

PIS. COFINS. SUSPENSÃO RESTRITA DA TRIBUTAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO NO CASO CONCRETO.

Não restou comprovado o cabimento da suspensão da tributação do PIS e da COFINS, restrita à destinação específica da cana-de-açúcar comercializada pelo contribuinte. Todavia não se sustentado a matéria tributável correspondente, não subsiste as autuações correlatas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, e por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencido o conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (relator). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa - Relator.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (Relator), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

## Relatório

Para a devida síntese do processo, transcrevo o relatório da DRJ/SPO, complementando-o ao final:

1. Trata o presente processo de lançamentos de ofício de Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica - IRPJ (R\$0,00), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL (R\$0,00), Contribuição para o PIS/PASEP (R\$528.293,26) e Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS (R\$2.433.350,80), no valor total de R\$2.961.644,06, considerados tributo, multa de ofício de 75% e juros de mora, calculados até fevereiro de 2015. Houve compensação do valor tributável com saldo de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL. (fls. 03/29)

2. As infrações verificadas pela Fiscalização foram três (Relatório Fiscal às fls. 32/40):

2.1. Omissão de Receitas de Vendas de Cana de Açúcar em decorrência da aplicação do índice de Açúcar Total Recuperável (ATR), publicado pela Consecana-SP (Conselho dos Produtores de Cana-de-Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo) ao final do ano safra (Anexos I, V, VII e VIII)

2.1.1. Enquadramento legal: Art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99.

2.2. Receitas Operacionais Escrituradas e não Declaradas referentes à Atividade Geral, decorrentes da Revenda de Material de Almojarifado para Empresa do Grupo e da Revenda de Materiais em Geral no Mercado Interno (Anexos II, III, IV, VI e XIII).

2.2.1. Enquadramento legal: Art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 247, 248, 251 e parágrafo único, 277, 278, 279 e 280 do RIR/99.

2.3. Despesas Financeiras não Necessárias em razão de pagamento de encargos financeiros de empréstimos obtidos no mercado financeiro e repassados integralmente em forma de mútuos às pessoas ligadas, sem cobrança ou reconhecimento de qualquer valor a título de juros (receita financeira), conforme Anexos IX, X e XI.

2.3.1. Enquadramento legal: Art. 3º da Lei nº 9.249/95; arts. 247, 248, 249, inciso I, 251, 277, 278, 299 e 300 do RIR/99.

3. Os autos foram encaminhados, conforme despachos de fls. 732/733. A Impugnante apresentou sua defesa (fls. 484/494), alegando em síntese que:

*Conforme consta do Auto de Infração, a impugnante foi autuada em decorrência de:*

**1) Omissão de receitas de vendas e serviços.**

*"Omissão de receita caracterizada pela falta ou insuficiência de contabilização, apurada conforme relatório fiscal"*

*Receitas escrituradas e não declaradas / receitas operacionais escrituradas e não declaradas.*

**2) "Receitas operacionais escrituradas e não declaradas referente à Atividade Geral, decorrente da Revenda Material de Almojarifado p/ Empresa do Grupo e Revenda de Materiais em Geral Mercado Interno, vez que a soma das receitas informadas na DIPJ e Planilha de Apuração da Contribuinte foi de R\$ 5.792.683,72, no entanto, a Receita apurada pela fiscalização soma R\$ 8.736.429,97(Revenda de Material Almojarifado p/ Empresa do Grupo R\$ 4.357.984,27 - Anexo II e Revenda de Materiais em Geral Mercado Interno R\$ 4.378.445,70 - Anexo III e sintetizados no Anexo VI - apurado assim um valor não declarado para fins de IRPJ e CSLL de R\$ 2.943.746,25 -Anexo XIII - conforme demonstrado no relatório fiscal anexo."**

**3) Custos, despesas operacionais e encargos.**

*"Despesas financeiras não necessárias às atividades operacionais da contribuinte, adicionada no valor R\$ 5.214.847,24, proveniente de pagamento de encargos financeiros de empréstimos obtidos no mercado financeiro e repassados integralmente em forma de mútuos às pessoas ligadas, sem cobrança ou reconhecimento de qualquer valor a título de juros (receita financeira), evidenciados nos anexos."*

**Item 1 do Auto de Infração - A Impugnante tem como atividade principal produção de cana-de-açúcar e realizou operação com cana-de-açúcar em caule.**

*No Estado de Mato Grosso, não existe associação do tipo COSECANA, para formação de preço de cana-de-açúcar, sendo que a impugnante utiliza como referência o CONSECANA - SP (Conselho dos Produtores de Cana-de-Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo) que é uma associação formada por representantes das indústrias de açúcar e álcool e dos plantadores de cana-de-açúcar, que tem como principal objetivo zelar pelo relacionamento entre ambas as partes. E criou um sistema de pagamento da cana-de-açúcar pelo teor de sacarose, com critérios técnicos para avaliar a qualidade da cana-de-açúcar entregue pelos plantadores*

às indústrias e para determinar o preço a ser pago ao produtor rural. O valor da cana-de-açúcar se baseia no chamado Açúcar Total Recuperável (ART), que tem adoção voluntária.

**Item 2 do Auto de Infração** - Não houve receita de R\$2.943.746,25, pois trata-se de transferência de uma conta de receita para outra conta de receita e estornos, para melhor classificação contábil.

**Item 3 do Auto de Infração** - A impugnante não fez captação a título de empréstimo, porque todos os financiamentos estão vinculados com bens, ou seja, financiamento de bens via Finame, e também não tem caixa suficiente para adquiri-los a vista.

Ocorre que o auto de infração se encontra eivado de vício insanável o que obsta, portanto, a produção de quaisquer efeitos.

**Primeiro item do Auto de Infração** - Omissão de receitas de vendas e serviços, receitas não contabilizadas.

Salientamos que não existe preço de mercado dentro do Estado, a impugnante utiliza como referência o Consecana/SP -Conselho dos Produtores de Cana-de-Açúcar, Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo.

Todavia, fato é que a Impugnante vem realizando venda de cana-de-açúcar em caule, com o preço divulgado pelo Consecana/SP, com base de ART (açúcar total recuperável) ou qualidade da cana-de-açúcar.

Nesse sentido, totalmente improcedente a autuação com base na omissão de receitas utilizando um gênero não correspondente às regras existentes. Foram emitidas as documentações fiscais na forma acima, visto que atende a todos os requisitos exigidos pela legislação tributária: a) por existência de contratos de compra e venda; b) os negócios foram realizados de acordo com regra existente na contratação.

O fisco não pode exigir o preço final da cana-de-açúcar que ocorrem no mês de abril de cada ano ou seja abril de 2010 (art.20, do regulamento "Consecana"). A impugnante não contabilizou os preços futuros da referida venda por não ter o preço final no encerramento do exercício. Neste caso não há omissão de receita, quando a fiscalização não logra demonstrar cabalmente a existência da omissão, baseando-se em mera presunção.

No que se refere à presunção os valores não foram contabilizados como receitas, pelo fato de não existir o preço final (abril/2010), tal como alegado pelo autuante em seu relatório, somando-se ao fato em que nenhum valor foi recebido por esta alegada falta de faturamento, ou seja: a impugnante não recebeu valor representativo deste faturamento alegado sem tê-lo contabilizado para assim caracterizar omissão de receitas.

No presente caso, o que se verifica é um Auto de Infração por arbitramento de omissão de receita, que caracteriza abuso do fisco, ao extrapolar os critérios não previstos na legislação.

Quanto ao uso da referência Consecana, trata-se de adesão facultativa, não é meio empregado para concretizar o lançamento a que se refere o Auto de Infração objeto desta impugnação, são absolutamente inidôneos (sic), o autuante não demonstrou a regra vigente, baseou-se em futuros possíveis resultados (receitas).

Não há embasamento legal para o lançamento, nem conseqüentemente para a constituição do crédito (receita), no presente caso, já que o lançamento feito no Auto de Infração não guarda conformidade com as expressas previsões legais.

*Tanto é que a autuada, ao proceder às verificações, constatou, através de anexos do auto de infração, que utilizou preços médios finais, tal como alegado pelo autuante em seu relatório, o que também não procede, visto que, como sabido, a legislação relativa a atividade rural prevista IN SRF nº 257/2002, não permite que se faça ajuste de preço de cana-de-açúcar, sem previsão legal ou contratual.*

(TABELAS COMPARATIVAS À FL. 487)

*A fiscalização utilizou ART médio final, divulgado pelo **Consecana /SP de abril de 2010 - R\$ 0,3492 deduzindo 6% = R\$ 0,3282**, isso está citado no relatório de fiscalização.*

*Em outras palavras, em 31/12/2009 não existia futura publicação de abril de 2010, por esse fato, mostra-se que é inexistente o ART médio do final de abril de 2010, porque o ano calendário termina em 31/12/2009, período sob fiscalização.*

*Nesta análise, este é o primeiro erro de fato que se apresenta e pudemos verificar os equívocos cometidos pela fiscalização, ao não conhecer que o período base é 01/01/2009 a 31/12/2009, trata-se do Exercício de 2009 e apresentou-se, em seu entendimento o ART futuro de 04/2010 totalmente absurdo e inexistente na data final do período fiscalizado.*

*Assim sendo, mais uma vez falhou o atuante, em decorrência do não conhecimento da sistemática do faturamento (receita) de cana-de-açúcar. Neste caso, não há razões válidas que caracterizem omissão de receitas, visto que esse ART médio é reconhecido como receita somente no mês de abril de 2010, por esse fato deve considerar as regras utilizadas pela impugnante, qual seja o ART divulgado para o fim de cada mês.*

**Item 2 do Auto de Infração** - a infração com base nas receitas de revenda de materiais que teriam deixado de ser declaradas na DCTF e na DIPJ também deve ser considerada improcedente, tendo em vista que o fato se trata de estorno de lançamento que anula o crédito e de transferência entre contas contábeis de receita.

*Note-se, ainda, que tal omissão não existe, conforme anexo à defesa e ao qual se reporta. Sendo assim, em havendo duas contas de receitas, corrigiu lançamento indevido para adequar, não havendo alteração de resultado, porque o que ocorreu foi a transferência de lançamento para a segunda conta debitando a primeira conta, por esse fato não há que falar em omissão na declaração DCTF e DIPJ, simplesmente pela transposição do valor para a conta adequada sem formação de nova receita de revenda de materiais.*

*Os erros de lançamento contábeis foram corrigidos mediante retificação de lançamento através de estorno, mecanismo legal de escrituração que é utilizado quando ocorre a duplicidade ou lançamento indevido de um mesmo fato contábil ou por erro de lançamento para corrigir o valor anteriormente registrado.*

*Assim, abaixo demonstra-se que não houve omissão de receita, para comprovar, elaboramos demonstrativo através do Livro Fiscal de Saídas e Livro de Apuração (em anexo doc. 2 e 3).*

(TABELAS ÀS FLS. 489/490)

*O primeiro erro de fato verificado ocorreu no levantamento da fiscalização, assim demonstramos os lançamentos e débitos não demonstrados pela fiscalização, que se refere ao estorno de lançamento e de transferência:*

(TABELAS ÀS FLS. 490/491)

Totalizando no valor de R\$2.943.746,31 os débitos conforme quadros acima demonstrados.

Em decorrência do estorno de lançamento acima (débito), a fiscalização somou somente os créditos conforme anexo II e III, deixou de reconhecer os débitos referentes estorno de lançamento e de transferência.

Mais uma vez falhou a fiscalização que não considerou a transferência da conta 31103001- Revenda Material em geral para a conta 31303001 - Revenda Material Almojarifado, que são contas do mesmo gênero, isso significa que são contas de receitas operacionais.

São esses os erros de fato, cometidos pela fiscalização, que pudemos vislumbrar que não houve omissão de receita, não teria sentido, portanto, considerar somente os créditos, os débitos não foram reconhecidos conforme atesta o anexo II e III do auto de infração.

Certo é que o valor da autuação deve ser líquido e certo, o que neste caso não ocorreu, e deve-se considerar o estorno de lançamento e transferência, para que se apure o faturamento real. O valor do crédito apurado pelo fisco não se comprova, porque se trata de descon sideração de normas contábeis e fiscais.

Para elucidar a contabilização a impugnante confrontou com o levantamento feito pela fiscalização, e será necessário tecer algumas explicações:

- a) Conforme levantado pelo Livro Fiscal de Saídas e Livro de Apuração de ICMS acima demonstrado;
- b) Confrontando que foi com livro fiscal e com balancete mensal acima demonstrado;
- c) Por fim confrontando com o balancete mensal e com o auto de infração,
- d) Para comprovar anexo documento 05 a 12.

\*1º Em decorrência do estorno de lançamento de R\$ 232.561,60 (débito), a fiscalização somou os créditos, deixou de reconhecer esse lançamento que são os estornos de lançamentos o que, por esse fato o fisco alterou o resultado.

\*\* 2º - Trata-se de transferência da conta 31103001 para a conta 31303001, e a fiscalização descon siderou os débitos dessa conta. Por esse motivo o fisco alterou o resultado.

**Item 3 do Auto de Infração** - baseou-se, a fiscalização, em meros indícios, no sentido de que a autuada "teria" dado empréstimo a controladas, coligadas e associadas, sem a cobrança de juros, e que não houve reconhecimento de nenhuma receita financeira.

Segundo consta do "Relato da Infração" enunciado pelo Auditor-Fiscal, a lavratura do auto de infração impugnado se deu em razão da verificação do suposto fato de empréstimos a controladas, coligadas com empréstimos obtidos no mercado financeiro, abaixo demonstrado:

(TABELA À FL. 492)

Para comprovar que não houve aumento de financiamento em anexo DOC. 13 balanços financeiro de 31/12/2008 e 31/12/2009, que houve uma redução.

Neste caso, não houve acréscimo de empréstimos obtidos no mercado financeiros como relatou a fiscalização, a maior parte é financiamento de Finame Agrícola para financiamento para aquisição de máquinas e equipamentos agrícola realizado em anos anteriores ao fiscalizado.

A fiscalização adicionou no "LALUR" as despesas financeiras por meio de levantamento fiscal, sendo a referida adição descabida, por ter utilizado

*critério que não prospera pois, trata-se em sua maior parte de juros de financiamento FINAME, capital de giro e de partes relacionadas.*

*De fato, a fiscalização baseou-se em meros indícios pois, utilizou-se de um critério incompleto, falho, insuficiente, visto que os empréstimos bancários contraídas pela empresa foi de Capital de Giro, para pagar as parcela do Finame e, conforme expresso em diversas partes desta impugnação, os saldos de mútuos realizados são efetivamente baixas de faturas de vendas de cana inadvertidamente contabilizados naquela conta de mútuos, de natureza comercial, sem características de empréstimos a coligadas sobre quaisquer formas.*

*Neste caso, a empresa captou **um único recurso** de instituição financeira durante ano 2009 que foi de R\$ 2.364.300,02 do Banco Rodo bens, tanto é verdade que não existiram outros empréstimos, cabe ao fisco comprovar se outras captações de instituições financeiras houveram (sic).*

*O que ocorreu, de fato, é que a impugnante sempre foi devedora de sua cliente associada e tais passivos foram destinados por esta para futuro aumento de capital, abaixo demonstrado:*

*(TABELA À FL. 493)*

*Não teria sentido, portanto, juros passivos adicionados (sic) (LALUR) pelo fisco, para comprovar a destinação anexo doc. 14.*

*Para comprovar que os juros passivos são dedutíveis em anexo no doc. 14 a relação mês a mês, que comprova que são juros necessários.*

*Para comprovar as alegações referente aos juros passivos, do Anexo XII, do Auto de Infração, que não houve empréstimo com recursos de instituições financeiras, demonstrado no anexo doc. 15, novamente utilizou-se de um critério incompleto e falho: a) não considerou os estornos dos débitos; b) considerou como capitação de recursos os juros sobre impostos e encargos sociais provisionados; c) não considerou juros recebidos ou cobrados pelos empréstimos a partes relacionadas.*

*A fiscalização alegou (7ue os juros passivos são desnecessários às atividades, em anexo doc. 16, para elucidar que os juros passivos são necessários, segue: a) partes relacionadas tem juros ativos de R\$2.352.090,47 e juros passivos de R\$2.606.042,43; b) juros provisionados às instituições financeiras foram capital de giro e Finame de R\$1.171.142,71; c) juros pagos a instituição financeira modalidade Leasing de R\$234.777,09; d) juros pagos e recuperados dos fornecedores referentes alugueres de (R\$1.023.934,40); e) juros pagos a fornecedores de tecnologia de R\$111.094,13; f) juros sobre encargos sociais pagos ou provisionados de R\$252.668,45; g) juros pagos por atraso fornecedores de R\$427,26 e h) o resultado final entre os juros ativos menos juros passivos, é de apenas (R\$1.000.127,20) e não R\$5.214.847,24 alegada no item 3.*

### **2º AUTO DE INFRAÇÃO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**

*Diante do exposto em itens anteriores, não houve lucros não tributados haja vista que a impugnante possui e demonstra possuir prejuízos fiscais suficientes para cobrir estes propensos aumentos de resultados por "omissão de receitas", razão pela qual não há que falar em contribuição social sobre o lucro líquido e ainda incidência imposto de renda a contemplar em DCTFs e DIPJ.*

### **3º AUTO DE INFRAÇÃO - CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL e O AUTO DE INFRAÇÃO - CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS**

*As vendas de cana-de-açúcar estão contempladas com a suspensão de*

*PIS/Cofins conforme artigo 11, Medida Provisória nº 413, de 3 de janeiro de 2008, foi transformada na Lei nº 11.727/2008, vigente na época do fato gerador, não havendo fundamentos legais para esta cobrança.*

*" Art. 11. Fica suspensa a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins na venda de cana-de-açúcar, classificada na posição 12.12 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, efetuada para pessoa jurídica produtora de álcool, inclusive para fins carburantes.*

*§ 1º É vedado à pessoa jurídica vendedora de cana-de-açúcar o aproveitamento de créditos vinculados à receita de venda efetuada com suspensão na forma do caput deste artigo.*

*§ 20 Não se aplicam as disposições deste artigo no caso de venda de cana-de-açúcar para pessoa jurídica que apura as contribuições no regime de cumulatividade."*

*Logo, tais normas determinam a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e Cofins da venda de cana-de-açúcar e inclusive o preço final, e assim são descabidas a cobrança em razão da fundamentação acima descrita.*

### **PEDIDO**

*À vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a impugnante seja acolhida a presente impugnação para o fim de assim ser decidido, cancelando-se os débitos fiscais reclamados.*

*4. A Impugnante apresentou suas alegações e após análise dos autos restaram algumas questões a serem esclarecidas em diligência pela Fiscalização. Os quesitos formulados, infração a infração, foram os seguintes:*

#### *I- Omissão de Receita de Vendas*

*a) Providenciar a juntada do contrato de comercialização de cana-de-açúcar citado no Relatório da Fiscalização.*

*b) Explicitar claramente qual a regra contratual e a prática efetiva com relação à comercialização de cana-de-açúcar adotada pela Impugnante.*

*c) Demonstrar, para os doze meses do ano (inclusive os meses para os quais o ajuste com o preço médio de abril beneficiaria o contribuinte), com totalização anual, as duas formas de apuração de preço (efetiva e contratual).*

*d) Trazer aos autos os documentos e comunicações entre a Impugnante e a Usina que comprovem que o ajuste com o preço médio final, divulgado em abril, foi dispensado entre as partes.*

*e) Há alguma prova de que houve pagamento ou contraprestação no montante apontado pela Fiscalização na autuação? E de que as Usinas Itamaraty teriam deduzido o valor autuado (anualizado) em sua apuração do lucro líquido?*

*f) Em que momento deveria ser oferecido o excedente de receita, decorrente do ajuste se o preço devido com base no ART médio final, disponibilizado em abril*

*g) Houve valor excedente a ser recebido pela Impugnante, considerando-se o valor ajustado em todos os meses?*

#### *II — Receitas Operacionais Escrituradas e não Declaradas*

*O contribuinte alega que parte dos valores lançados na conta 311030001 teriam sido estornados ou transferidos para outra conta de receita operacional (31303001), não configurando omissão de receita (vide demonstrativos de fls. 487/492). Confirmar essa informação pela análise da escrituração e documentação de suporte. Se a resposta for favorável ao Impugnante recalcular os valores mantidos e exonerados, justificando, por meio da elaboração de relatório conclusivo.*

### III - Despesas Financeiras não Necessárias

*A conta autuada é conta representativa de mútuo com coligadas? Os valores constantes dessa conta contábil são relativos a mercadorias faturadas que já teriam que ter sido pagas, estando vencidas? Como e quando foram liquidados esses valores? Houve intervalo significativo entre sua escrituração e a efetiva liquidação, ou este período é meramente decorrente de questões operacionais para se providenciar a liquidação? Justificar.*

### IV - PIS E COFINS - Suspensão da Incidência

*A Impugnante alega que as vendas de cana-de-açúcar estariam contempladas com a suspensão de PIS/Cofins conforme artigo 11 da Lei nº 11.727, de junho de 2008, abaixo transcrito:*

*Art. 11. Fica suspensa a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na venda de cana-de-açúcar, classificada na posição 12.12 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, efetuada para pessoa jurídica produtora de álcool, inclusive para fins carburantes.*

*Art. 11. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na venda de cana-de-açúcar, classificada na posição 12.12 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

*§ 1º É vedado à pessoa jurídica vendedora de cana-de-açúcar o aproveitamento de créditos vinculados à receita de venda efetuada com suspensão na forma do caput deste artigo.*

*§ 2º Não se aplicam as disposições deste artigo no caso de venda de cana-de-açúcar para pessoa jurídica que apura as contribuições no regime de cumulatividade.*

*Afirma, a Defendente, não haver fundamento legal para a cobrança de PIS/Cofins que se baseou na omissão de receita na venda de cana-de-açúcar, já que tais normas determinariam a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, inclusive o preço final.*

*Verifica-se a necessidade de a Fiscalização responder se o referido artigo se aplica à situação verificada nos autos, haja vista a previsão legal de condições para a aplicação da suspensão nele prevista, como, por exemplo, com relação ao produto efetivamente vendido e o comprador.*

### V - Quesito Geral

*Ao final deve ser elaborado relatório conclusivo com relação a cada uma das infrações, com as considerações que se fizerem necessárias, devendo ser recalculado o auto de infração, no caso de eventual proposta de exoneração, com abertura do prazo de 30 (trinta) dias para manifestação do contribuinte, e devolução dos autos para prosseguimento do julgamento.*

*5. A Autoridade Fiscal, por meio do documento de fls. 737/755, informou o seguinte:*

*Os esclarecimentos solicitados foram elencados na mesma ordem das infrações imputadas. Dessa forma esta fiscalização responderá os itens um a um, conforme abaixo:*

***I - Omissão de Receita de Vendas.*** *Este item foi desdobrado em sete subitens, enumerados de "a" a "g".*

***a) Providenciar a juntada do contrato de comercialização de cana-de-açúcar citado no Relatório da Fiscalização.***

*Segue anexo, o Instrumento Particular de Contrato Compra e venda de cana-de-açúcar, firmado entre a Autuada e afirma Usina Itamarati S/A. Registre-se que, conforme esclarecido em diversas oportunidades, vide informações prestadas pelo*

*contribuinte, a Usina Itamarati é detentora de 99% do capital social da autuada. Ademais, é a única compradora da produção e proprietária das terras onde são cultivadas as canas-de-açúcar.*

***b) Explicitar claramente qual a regra contratual e a prática efetiva com relação à comercialização de cana-de-açúcar adotada pela impugnante.***

*As regras contratuais estão todas listadas no supra citado contrato, anexo, esclarecidos no Relatório Fiscal, nos Autos de Infrações e pela própria fiscalizada. Em relação ao preço de venda da cana-de-açúcar a ser pago, a regra está prevista no item 4.1.1 ao 4.1.5, abaixo. Transposição fiel do Contrato, anexo, itens citados, que constam das intimações fiscais:*

*(4.1.1) No cálculo do preço deverá ser considerado o "mix" de produção do ano safra do Estado de São Paulo.*

*(4.1.2) Os preços médios praticados no Estado de São Paulo durante o ano safra, para cada um dos produtos finais a serem divulgados pelo CONSECANA - SP até 10 de abril de cada ano.*

*(4.1.3) A participação expressa em forma percentual, do custo médio da matéria-prima no custo médio de cada um dos produtos, conforme disposto nos artigos 9 a 11 do Anexo II do Regulamento do CONSECANA-SP, e/ou circulares específicas a respeito desse assunto.*

*(4.1.4) A quantidade de ATR (Açúcar Total Recuperável) entregue pela VENDEDORA durante a safra.*

*(4.1.5) Ao preço assim obtido será aplicado um deságio de 6% (seis por cento) sobre valor da CONSECANA - SP.*

*(a) O deságio supra estabelecido é em decorrência da Cessão das terras que a COMPRADORA cedeu à VENDEDORA em Comodato, conforme contrato firmado entre as partes em 31 de março de 2007.*

*Registra-se que por três oportunidades durante a ação fiscal o sujeito passivo prestou informações referente ao preço da cana-de-açúcar prática e suas regras. Listado fielmente abaixo, extraído do arquivo informações prestadas pelo contribuinte, acostado aos Autos:*

***I) Informação prestada em 23/02/2012.***

***DA METODOLOGIA DE FORMAÇÃO DO PREÇO FINAL DA CANA-DE-AÇÚCAR***

*O preço da cana-de-açúcar, na lavoura, acompanhou a valorização do açúcar e do etanol. O aumento da demanda por esses produtos, no mercado interno e externo, provocou essa alta de preços em comparação ao ano 2008.*

*O critério utilizado para formação de preço é o da CONSECANA/SP (Conselho dos Produtores de Cana-de-açúcar, Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo) que é uma associação formada por representantes das indústrias de açúcar e álcool e dos plantadores de cana-de-açúcar, que tem como principal responsabilidade zelar pelo relacionamento entre as partes que utilizam essa regra em todo Brasil.*

*Para isso, o conselho criou um sistema de pagamento da cana-de-açúcar pelo teor de sacarose, com critérios técnicos para avaliar a qualidade da cana-de-açúcar entregue pelo plantador à indústria e para determinar o preço a ser pago ao produtor rural.*

*Pelo sistema, o valor da cana-de-açúcar se baseia no chamado Açúcar Total Recuperável (ATR), que corresponde à quantidade de açúcar disponível na matéria-prima subtraída das perdas no processo industrial, e nos preços do açúcar e etanol vendidos pelas usinas no mercado interno e externo.*

*O valor total devido pela unidade industrial ao produtor de cana-de-açúcar será*

*apurado, ao final do ano safra.*

*Essa regra da CONSECANA, determina que o estabelecimento industrial pagará ao produtor, a título de adiantamento, no mês subsequente a entrega da cana-de-açúcar no campo ou na esteira baseado no preço estimado.*

*De fato, o único comprador de cana-de-açúcar em caule é a empresa USINAS ITAMARATI S.A. que tem produção de álcool etílico carburante e açúcar de cana, também é quotista da empresa.*

*Pode-se extrair das informações prestadas pelo menos quatro pontos objetivos: a) que a autuada adota na formação de preço os critérios estabelecidos pela Consecana-SP; b) pelo sistema Consecana-SP, o valor da cana-de-açúcar se baseia no chamado Açúcar Total Recuperável (ATR); c) o valor devido pela unidade industrial compradora ao produtor de cana-de-açúcar será apurado ao final do ano safra; d) para quem utiliza essa regra, a Consecana-SP determina que o estabelecimento industrial pagará ao produtor a título de adiantamento, no mês subsequente à entrega da cana-de-açúcar com base em um valor estimado.*

*No contrato de compra e venda de cana-de-açúcar, item 2.1.3, está à resposta para o resumo da letra "c", ou seja, **o início e o final do ano safra.***

*Texto fiel do Contrato.*

***(2.1.3) Como base inicial, as safras pertinentes a este contrato terá seu início em abril e término em novembro de cada ano de contrato. No início do ano, as datas de início e fim da safra deverão ser informadas pela COMPRADORA à VENDEDORA. Tal período poderá ser ajustado a critério exclusivo da COMPRADORA, em função de suas necessidades operacionais, sendo a VENDEDORA informada com a necessária antecedência de tal evento.***

*Quanto ao resumo da letra "d", ou seja, durante ao ano calendário, no mês subsequente à entrega da cana-de-açúcar, será feito adiantamento a preço estimado. Ora quem faz um adiantamento a preço estimado, pressupõe ajuste no final do ano safra. Nesse sentido esta fiscalização intimou a autuada, conforme intimação já acostada, para esclarecer os ajustes realizados e sua contabilização. Em resposta à intimação, a autuada presta a seguinte informação, também já acostada aos Autos (arquivos informações e esclarecimentos prestados pelo contribuinte),*

***2) Informações datada de 05/04/2012, Fielmente Transposta abaixo, documento acostadas nos Autos, "Informação Esclarecimentos Contribuinte I", especialmente o item "7":***

***ESCLARECIMENTOS***

***ITEM 4***

*O CONSECANA-SP (Conselho dos Produtores de Cana-de-açúcar, Açúcar e Alcool do Estado de S. Paulo) é uma associação formada por representantes das indústrias de açúcar e álcool e dos plantadores de cana-de-açúcar, que tem como principal responsabilidade zelar pelo relacionamento entre as partes.*

*Para isso, o conselho criou um sistema de pagamento da cana-de-açúcar pelo teor de sacaroses, com critérios técnicos para avaliar a qualidade da cana-de-açúcar entregue pelos plantadores às indústrias e para determinar o preço a ser pago ao produtor rural. O sistema tem adoção voluntária.*

*Pelo sistema, o valor da cana-de-açúcar se baseia no chamado Açúcar Total Recuperável (ATR), que corresponde à quantidade de açúcar disponível na matéria-prima subtraída das perdas no processo industrial, e nos preços do*

*açúcar e etanol vendidos pelas usinas nos mercados interno e externo.*

*A diretoria do CONSECANA-SP é composta por cinco representantes da ORPLANA (Organização dos Plantadores de Cana da Região Centro-Sul do Brasil) e cinco da ÚNICA, com o mesmo número de suplentes. O conselho conta ainda com uma Câmara Técnica (CANATEC), que assessora a diretoria nas questões técnicas e econômicas, constituída por seis representantes da ORPLANA e seis da ÚNICA.*

*Não há contrato de assessoria e nenhum ato de filiação entre a empresa Guanabara agrícola Ltda. e a CONSECANA, simplesmente são utilizados os índices e preços que são publicados livremente no site da Instituição, que porventura é o que rege a maioria dos mercados no Brasil e funciona como um índice referencial que as partes contratantes (comprador e vendedor da cana) ajustam mensurar o valor de comercialização da cana de açúcar. Este fator é de utilização voluntária e pode ser adotado para qualquer negociação no país. Exceção ao FAPUR da Universidade Rural do Rio de Janeiro que também publica índices que costuma ser adotado por produtores daquela região, exclusivamente.*

**Item 7**

*Esclarecemos que não há ajuste preço no final de safra, pois utilizamos os preços fixados pela CONSECANA em cada mês de 2009 para emitir o faturamento, não gerando complemento e nem devolução de valor no fechamento de safra.*

*Não paira dúvida a esta fiscalização de que não houve ajuste no final da safra, nem complementação ou devolução, portanto, não seria possível e nem necessário solicitar novos esclarecimentos em relação data, mês e valores ajustados. Ora se a autuada não fez ajuste e tendo utilizado um ATR menor que o fixado pela Consecana-SP, logo existe uma diferença que foi exatamente, esse procedimento em fez esta fiscalização (sic). O contribuinte encaminhou 3 (três) planilhas de apuração do faturamento, todas estão acostadas aos Autos, são elas os Anexos I- Contribuinte, Anexo II- Contribuinte e Anexo III - Contribuinte, no Anexo I - Contribuinte, a autuada demonstra nota por nota fiscal, período por período, mês a mês o valor do seu faturamento, sem a aplicação da redução de 6% em fazia jus em razão do estatuído no item 4.15 do Contrato de Compra e Venda firmado com a controladora Usina Itamarati S/A, concluindo que os valores ali demonstrados são os mesmos contabilizados. Já no Anexo II - Contribuinte, a autuada demonstra as mesmas informações, ou seja, nota por nota fiscal, período por período, mês a mês o valor do seu faturamento, aplicando a redução de 6% a que fazia jus face ao estatuído no item 4.15 do Contrato de Compra e Venda firmado com a controladora Usina Itamarati S/A, concluindo pela comparação entre os valores do faturamento apurados com a redução foram sempre inferiores aos valores contabilizados. Enquanto na terceira planilha, Anexo III - Contribuinte, também acostadas nos Autos, nela a autuada informa o controle da entrada ou entrega de cana de açúcar, mostrando as mesmas informações constantes dos Anexos I e II- Contribuinte, sobre a ótica da compradora, a controladora. Não pode haver dúvida de que os valores de produção constantes dos três Anexos listados e acostados, e os valores contabilizados representam o faturamento da autuada, sobre a sua ótica. No entanto, por ter a autuada optado pelo sistema da Consecana-SP, deve fazer o ajuste da produção entregue, com base no ATR divulgado pela Consecada-SP em seu Site, em abril de cada, nos termos dos itens 4.1.1 a 4.15, do contrato, anexo firmado entre a fiscalizada e a sua controladora Usina Itamarati S/A. Diante desses fatos narrados, a fiscalização buscou,*

*inclusive por orientação da autuada, conforme abaixo, no Site da Entidade, a tabela com os valores divulgados até abril do ano safra, também acostado aos Autos e mais uma vez anexos.*

### **3) Informações Prestadas pela Autuada em 21/06/2012 - Acostadas Informações Prestadas Contribuinte II**

**Item 2 - Faturamento - Esclarecimentos sobre a metodologia de utilização do Preço Médio Acumulado Consecana -SP e demais considerações:**

*- O contrato de fornecimento de cana-de-açúcar firmado entre a Guanabara Agrícola e Usinas Itamarati SA. teve como atrativo principal a especialização em empresas específicas das atividades industrial e agrícola de forma a permitir a evolução continua dos processos.*

*Note-se que diferentemente do relacionamento com os demais fornecedores de cana, a proprietária das terras é a Usinas Itamarati e a Guanabara além desta possui outras situações de parcerias agrícolas todas voltadas para a produção cujo cliente único é a Usinas.*

*Neste contrato, na cláusula 4.1.5, item (a) estabelece-se um deságio de 6% sobre o valor cobrado da cana por força das terras. Nas demais cláusulas estabelece-se de fato, como referência mais adequada ao apreamento da cana, as divulgações do principal organismo nacional de pesquisa e estatística do setor baseado em São Paulo - CONSECANA. As divulgações de índices e estatísticas daquele organismo são utilizadas por praticamente todo o setor nacional com raras exceções como o Rio de Janeiro. O índice, contudo é divulgado sempre no início do mês seguinte ao da ocorrência do cálculo médio e, para fins de faturamento, convencionou-se internamente a utilizar o do mês anterior ao do faturamento que obrigatoriamente tem que ocorrer até o último dia do mês. E o anual é publicado até o dia 10 de abril de cada ano safra fechado.*

*Para fins de praticidade e de forma compensatória a Guanabara Agrícola fatura contra a Usinas Itamarati as quantidades de ATR apuradas fornecidas pelo valor da tabela disponibilizada no site da Consecana do mês imediatamente anterior que pode ser maior ou menor do que a do mês em tela. Contudo, não aplica neste momento o deságio de 6% o que, via de regra, não reduz o valor do faturamento mensal. E de forma compensatória a este procedimento, abre mão de eventual valor complementar/reductor que pode acontecer quando do fechamento de cada Ano Safra. E, independentemente de ser uma negociação entre partes independentes, leva em conta um referencial de mercado respeitando, contudo, as nuances desta relação com vantagens e desvantagens entre as partes numa negociação com terceiros que se compensam na forma que vem sendo cobrada.*

*A fiscalização pode comprovar pelos arquivos fornecidos com a formação mensal do faturamento que os preços ATR utilizados (tabelas em anexo) seguiram sempre a regra definida acima de utilizar a do mês anterior conhecida apenas no início do mês seguinte, sem o desconto do deságio contratado, e, como dito no parágrafo anterior, dispensando eventual complemento/desconto pelo apreamento anual publicado em 10 de abril de cada ano.*

*Permita-nos a douta fiscalização que concluamos que, a cada mês, o faturamento foi sempre relativamente maior do que a aplicação da tabela na forma preconizada, principalmente pela não redução da aplicação de deságio de 6% não levando a prejuízos e vantagens para nenhuma das partes envolvidas, não havendo, portanto indícios de omissão de receita a qual até mesmo, salvo por erro de fato, não teria razões de ser praticada, porque a Guanabara Agrícola é*

*controlada integral (100%) da Usinas Itamarati e um valor a menor ou a maior retorna sempre na mesma proporção para a Controladora.*

*Como dito na resposta e esclarecimentos número 1 acima, as duas empresas bem como o grupo econômico como um todo está trabalhando em flagrante prejuízo em suas operações por força das contingências do mercado deste setor de atividade e da crise financeira de 2008 que ainda impacta o setor (redução da área plantada, tratos culturais reduzidos, preços em depressão, pressão dos custos de salários e insumos, etc.).*

*Por tratar-se de informações públicas e nacionais, conforme esclarece a autuada, esta fiscalização, baixou do Site da Consecana-SP, a tabela divulgada em abril de 2010, para ajuste da safra de 2009. Essa tabela esta acostada nos Autos, sob a denominação de "Tabela de ATR Publicação Consecana-SP", nela está estampada que o ATR médio da safra de 2009/2010 é 0,3492. Esta fiscalização com base nessa informação, garantindo ao direito da autuada da dedução de 6% a título de compensação pelo uso da terra da compradora, nos termos do Item 4.15 do Contrato de Compra e Venda firmado entre a fiscalizada e a firma Usina Itamarati S/A, realizou o recálculo do faturamento da autuada, utilizando as mesmas informações prestada pela fiscalizadas constantes dos Anexos I, II e III - Contribuinte, acostados aos Autos, agora com ATR Médio de abril de 2010 divulgado pela Consecana-SP, devidamente Ajustado com dedução de 6%, conforme já esclarecido. Dessa forma foi elaborado o Anexo VII - Demonstrativo do Faturamento cana-de-açúcar, com a ATP ajustado com a redução de 6% (passou de 0,3492 para 0,3282 - ainda foi elaborado por esta fiscalização o Anexo V, Demonstrativo do Valor do ART, nele está demonstrado o ajuste do ATR e a diferença que corresponde à omissão de receita), nele está demonstrado, nota por nota fiscal, período de emissão por período de emissão, mês a mês, utilizando todas as informações de produção prestada e demonstrada pela autuada nos Anexos I, II e III - Contribuinte já percorridos, os valores do faturamento mensal apurado. Esse valor foi comparado com o valor do faturamento contabilizado e demonstrado no Razão, acostado aos Autos Anexo 1- Razão da Conta de Receita Operacional, os valores contabilizados também constam dos Balancetes Mensais do Razão Acostados aos Autos. Dessa feita, as informações constantes do Anexo VII - Demonstrativo de Faturamento Cana-de-Açúcar esta respondido os quesitos do Item 1- Omissão de Receita de Vendas, alínea "c", ou seja, o item seguinte, inclusive nele está o comparativo entre os valores efetivamente contabilizados e os valores apurados pela fiscalização:*

***c) Demonstrar, para os doze meses do ano (inclusive os meses para os quais o ajuste com o preço médio de abril beneficiaria o contribuinte), com totalização anual, as duas formas de apuração de preço (efetiva e contratual).***

*Pelo princípio da competência, a cana-de-açúcar entregue em 2009 deve ser faturado, independente de acordo entre particular (... que não pode ser oposto a Fazenda Pública, nos termos do CTN.... ) e realizado compondo o resultado de resultado do ano calendário de 2009, como a autuada não realizou nenhum ajuste, complemento ou estorno, etc, no ano calendário 2009, em razão do ATR publicado em abril de 2010 era maior que o utilizado pela autuada para reconhecer o faturamento, conclui esta fiscalização em relação à Omissão de Receita, relativa a diferença de ATR, não foi tributada nem pelo IRPJ, nem pela CSLL e nem pela contribuição ao PIS e COFINS.*

***d) Trazer aos autos os documentos e comunicações entre a Impugnante e a Usina que comprovem que o ajuste com o preço médio final, divulgado em abril, foi***

***dispensado entre as partes.***

*A autuada, conforme esclareceu, não fez nenhum ajuste, estorno ou complemento referente à diferença de preço, por outro lado, o Contrato firmado entre a vendedora e compradora de cana-de-açúcar, já citado não fez nenhuma alusão para a possibilidade de dispensa do comprimento. O contribuinte não reconheceu a diferença como receita, ganho e nem compõe o resultado do ano calendário de 2009.*

- e) Há alguma prova de que houve pagamento ou contraprestação no montante apontado pela Fiscalização na autuação? E de que as Usinas Itamaraty teriam deduzido o valor autuado (anualizado) em sua apuração do lucro líquido?***

*Não foi verificado na firma Usina Itamarati S/A o pagamento do valor pactuado no contrato, mesmo porque a realização da receita depende apenas do fato gerador dela que é a entrega da cana-de-açúcar, pouco importando o pagamento para se constituir fato gerador tributário, em observância ao regime de competência, entretanto, na autuada é evidente de que esta não reconheceu como receita o valor pactuado no contrato de compra e venda de cana-de-açúcar relativo a diferença de ATR. Vale ainda dizer que a única informação externa para validade dos negócios entre a autuada e sua única compradora e controladora Usina Itamarati S/A é a regra estabelecida pela Consecana-SP que alegam adotar, o resto, mas parece um grande negócio entre pessoas vinculadas, pois, a única compradora da produção de cana-de-açúcar é a controladora com 99% do capital social, detém a propriedade da totalidade das áreas de terras em que são cultivadas a cana-de-açúcar e as duas atuam na mesma área territorial.*

- f) Em que momento deveria ser oferecido o excedente de receita, decorrente do ajuste se o preço devido com base no ATR médio final, disponibilizado em abril de 2010?***

*As legislações comerciais e tributárias contemplam o princípio da competência como regra para reconhecer as receitas e despesas e as exceções não se enquadram ao caso. Deveria ser oferecida a tributação no momento da sua realização ou na data que se conheceu o índice real, através de ajustes. Dessa forma as receitas pertencem ao exercício em que elas foram realizadas. Entende por exercício ou momento da realização, tratando-se de transações envolvendo bens móveis que é o caso, a realização deve ocorrer no momento da tradição, ou seja, no momento da entrega do bem. Ao contrário disso é omitir ou postergar receita e distorcer o resultado do exercício.*

- g) Houve valor excedente a ser recebido pela Impugnante, considerando-se o valor ajustado em todos os meses?***

*Sim, o valor excedente é o valor omitido, apurado e demonstrado mês a mês, conforme demonstrado no Anexo VII e sintetizado, no Anexo VIII, no entanto, as diferenças, ocorreram apenas entre os meses de maio a dezembro do supra citado ano calendário.*

***II- Receitas Operacionais Escrituradas e não declaradas. O contribuinte alega que parte dos valores lançados na conta 311030001 teriam sido estornados ou transferidos para outra conta de receita operacional (31303001), não configurando omissão de receita (vide demonstrativos de fls. 487/492). Confirmar essa informação pela análise da escrituração e documentação de suporte. Se a resposta for favorável ao Impugnante recalcular os valores mantidos e exonerados, justificando, por meio da elaboração de relatório conclusivo.***

*As Receitas Operacionais Escrituradas e não Declaradas foram demonstradas no Anexo II, acostado aos Autos, qual seja o Razão da Conta 311030001. A alegação de que esse valor teria sido estornado ou transferido para outra conta é facilmente comprovada pela escrita contábil, conta do razão com todas as partidas e contrapartidas. Foi acostado de fito aos autos, por esta fiscalização, no tocante à Conta 311030001, somente os créditos que comprovam as receitas. Neste momento acostamos, a referida conta do razão, as partidas a créditos e as contrapartidas a débito, onde pode ser verificado, que não prosperam as alegações da autuada, de que os valores a créditos foram estornados e/ou transferidos para outra conta de receita anulando os créditos. Não há histórico de estorno e os lançamentos que podem representar transferências soma, conforme resumo a importância de apenas R\$2.735.831,10 entre os meses de junho a dezembro, e ao final de exercício o saldo acumulado da conta de receita, na importância de R\$4.288.602,29 foi encerrado contra a conta de resultado, no entanto, não foi oferecido à tributação, conforme ficou demonstrado, no Auto de Infração e no Relatório Fiscal.*

***III - Despesas Financeiras não Necessárias - A conta autuada é conta representativa de mútuo com coligadas? Os valores constantes dessa conta contábil são relativos a mercadorias faturadas que já teriam que ter sido pagas, estando vencidas? Como e quando foram liquidados esses valores? Houve intervalo significativo entre sua escrituração e a efetiva liquidação, ou este período é meramente decorrente de questões operacionais para se providenciar a liquidação? Justificar.***

*Nos autos de infrações, nas intimações fiscais e relatório fiscal todos integrantes dos Autos está bastante claro que a conta autuada é de mútuos entre pessoas ligadas. As tentativas de justificativas da contribuinte não têm nenhuma guarida na escrita contábil, a não ser se desprezar os registros contábeis utilizado por ela para controlar o patrimônio e apurar o resultado e tomar como lastros para os registros as ilações da autuada.*

*Senão, vejamos o Anexo IX - Razão da Conta Empréstimos Partes Relacionadas, inclusive com históricos, onde se verifica os suprimentos da controlada através de empréstimos, nele não se vislumbra, adiantamentos ou negócios operacionais, entre as pessoas ligadas. Não se registra contabilmente negócios usuais entre pessoas ligadas no Ativo Realizável a longo prazo. As baixas dos mútuos, através de créditos na conta Parte Relacionadas, conforme Razão da Conta em anexo, equivalente às liquidações dos mútuos, nele estão identificados, como em qualquer escrita contábil, pelos créditos na supra citada conta, conforme históricos se vê pagamentos de despesas, pagamentos de obrigações, pagamentos de juros, baixa de empréstimos, transferências financeiras via rede bancária, transferências entre contas, etc. Anexo, aos Autos, a Conta do Razão 12301Partes Relacionadas, Controladas, Coligadas e Associadas, exatamente igual aos Balancetes do Razão apresentados, inclusive assinados pela autuada, onde fica claro o movimento de mútuos. Carece de qualquer lógica as ilações da autuada no sentido de que os registros a débitos na Conta 12301 - Partes Relacionadas são decorrentes de encontros de contas de pessoas ligadas. Ora, ao realizar uma venda a autuada contabiliza em conta a receber/cliente, ou seja, faz um débito na conta Cliente e um crédito na conta de receita, a primeira é conta patrimonial e a segunda conta de resultado. No recebimento de uma venda, se faz a baixa na conta cliente, creditando e, tendo como contrapartida da uma entrada no caixa ou banco, debitando. É inimaginável que alguém faz uma venda, ao invés de receber o direito*

da venda, faz uma transferência financeira ao devedor, não é possível de aceitar esse argumento. Não é compreensível o credor de mercadoria fazer adiantamento ao devedor, ao contrário é verdadeiro. Esse fato está comprovado no Anexo IX - Razão da Conta Empréstimos Partes Relacionadas e na Conta do Razão Partes Relacionadas, neste foram segregadas apenas os movimentos a créditos, correspondentes às baixas dos mútuos, ambos acostado aos Autos. As despesas financeiras não necessárias, embora já devidamente demonstradas, Anexo IX - Empréstimos Concedidos, Anexo X - Empréstimos Obtidos no Mercado Financeiros e Anexo )51- Demonstrativo das Despesas não Necessárias, no auto de infração e no relatório fiscal, ainda esclareço, conforme Razão das contas Capital de Giro n.º.22201000, Finame Curto Prazo n.º. 21201001 e Finame Longo Prazo n.º. 22201001, a autuada tomou no mercado financeiro, a título de empréstimos (Capital de Giro, Finame Curto Prazo e Finame Longo Prazo), o valor de R\$56.195.961,66, por outro lado, a contribuinte concedeu no mesmo ano calendário, a título de empréstimos a suas partes relacionadas, o valor de R\$56.727.869,03, ou seja, todo o valor emprestado foi repassado as suas partes relacionadas, a custo zero, pois não houve cobrança de juros. Destarte, os empréstimos obtidos no mercado financeiro geraram uma despesa financeira, conforme Razão da Conta n.º. 46103- Despesas Financeiras - Passivas, no valor de R\$18.889.064,62, no entanto, depois de segregadas as despesas apenas com juros, conforme demonstrado no anexo XI - Razão Juros Sobre Financiamentos/Despesas Financeiras, somou a importância de R\$5.214.847,24, esse valor é que foi considerado despesas financeiras não necessárias. O cálculo das despesas financeiras não necessárias, este (sic) demonstrativo no Anexo XII - Demonstrativo das Despesas Financeiras não Necessárias. Por fim, acredito não ser necessário justificar os procedimentos, nem responder pontualmente as perguntas formuladas, uma vez que as infrações foram apuradas com base nas informações contábeis da autuada que estão devidamente comprovadas nos Autos e complementadas na diligência. Segue, anexo, em complemento aos Anexos constantes dos Autos, o Razão da Conta n.º. 22201000- Capital de Giro (LP), n.º. 22201001- Finame (LP), 21201001- Finame (CP), onde fica evidente o volume de financiamentos obtidos que foram repassados e que geraram as despesas financeiras não necessárias às atividades da autuadas, portanto, glosadas.

#### **IV- PIS E COFINS - Suspensão da Incidência**

A Impugnante alega que as vendas de cana de açúcar estariam contempladas com a suspensão de PIS/COFINS conforme artigo 11 da Lei n.º 11.727, de junho de 2008, abaixo transcrito:

"Art. 11. Fica suspensa a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na venda de cana de açúcar, classificada na posição 12.12 da Nomenclatura Comum do Mercosul NCM, efetuada para pessoa jurídica produtora de álcool, inclusive para fins carburantes.

Art. 11. Fica suspenso o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na venda de cana de açúcar, classificada na posição 12.12 da Nomenclatura Comum do Mercosul NCM. (Redação dada pela Lei n.º 12.844, de 2013)].

§ 1º É vedado à pessoa jurídica vendedora de cana de açúcar o aproveitamento de créditos vinculados à receita de venda efetuada com suspensão na forma do caput deste artigo.

§ 2º Não se aplicam as disposições deste artigo no caso de venda de cana-de-

*açúcar para pessoa jurídica que apura as contribuições no regime de cumulatividade."*

*Afirma, a Defendente, não haver fundamento legal para a cobrança de PIS/Cofins que se baseou na omissão de receita na venda de cana-de-açúcar, já que tais normas determinariam a suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, inclusive o preço final."*

*A suspensão da incidência do Pis e da Cofins sobre a venda de cana-de-açúcar, não é estanque, geral e irrestrito conforme interpretou a autuada, exceto a partir da edição da lei n.º. 12.844, de 2013.*

*A venda da cana-de-açúcar ficou suspensa das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS, do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP e também da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, independentemente de sua destinação, somente a partir da MP 613/2013, convertida na lei n.º12.844, de 19 de julho de 2013.*

*Portanto, somente com a publicação da Lei n.º. 12.844, de 19 de julho de 2013, resultado da conversão da Medida Provisória n.º 609, 2013, cujo artigo 29 resolve o problema da tributação da cana-de-açúcar pelas contribuições sociais COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) e PIS (Programa de Integração Social), garantindo a "suspensão do pagamento das citadas contribuições sobre qualquer operação de venda de cana-de-açúcar, por produtor rural organizado como pessoa jurídica, independentemente da destinação dada pela indústria adquirente (produção de açúcar, etanol ou qualquer outro produto).*

*Referida lei, ainda, em seu artigo 11, § 1º, determina que é vedado ao produtor rural pessoa jurídica aproveitar os créditos de PIS e COFINS relacionados com a receita da venda da cana, assim como, no § 2º, do mesmo artigo, diz que o produtor rural pessoa jurídica que recolher as contribuições pelo regime cumulativo (regime de apuração do imposto de renda pelo lucro presumido, por exemplo) continuará com sua cana-de-açúcar sendo tributada pelas contribuições PIS/COFINS. Fazendo um cotejo entre a Lei n.º10.925/2004, a Lei n.º 12.839/2013 (resultado da conversão da Medida Provisória n.º 609/2013) e a Lei n.º 12.844/2013 (resultado da conversão da Medida Provisória n. 610/2013), levando-se em consideração os tempos de vigência de cada uma, pode-se definir os seus efeitos nos seguintes períodos:*

*a) Anterior a 08/03/2013 - cana oriunda de produtor rural pessoa jurídica como insumo de quaisquer açúcares gozava da suspensão da incidência das contribuições PIS/ COFINS (art. 9º, Lei n.º 10.925/2004), inclusive essa foi a interpretação dada na Solução de Consulta n.º 107, de 11 de abril de 2011, Ementa abaixo transcrita;*

*Entre 08/03/2013 (publicação da MP n.º 609/2013) a 09/07/2013 (dia anterior da publicação da conversão da MP 609 na Lei n.º 12.839/2013) - cana de produtor rural pessoa jurídica utilizada como insumo na produção de açúcar branco (NCM 1701.99.00) sofreu tributação de PIS/COFINS;*

*c) Entre 10/07/2013 (publicação da Lei n.º 12.839/2013) a 18/07/2013 (dia anterior à publicação da conversão da MP n.º 610 na Lei 12.844/2013) - toda cana oriunda de produtor rural pessoa jurídica utilizada para quaisquer açúcares sofre tributação de PIS/COFINS;*

*d) A partir de 19/07/2013 (publicação da Lei n.º 12.844/2013) - toda cana de produtor rural pessoa jurídica goza de suspensão da incidência de PIS/COFINS,*

*com exceção àqueles produtores que apuram as contribuições sob o regime cumulativo.*

**"SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 107 de 28 de Abril de 2011 ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep EMENTA: SUSPENSÃO. PRODUTOS AGROPECUÁRIOS. CANA-DE-AÇÚCAR.**

*A pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária, assim considerada a atividade econômica de cultivo da terra e/ou de criação de peixes, aves e outros animais, nos termos do art. 2º da Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990, deve aplicar a suspensão da contribuição para o PIS/Pasep de que trata o art. 9º da Lei nº 10.925, de 2006, nas vendas de cana-de-açúcar, classificada na posição 12.12 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), destinada à industrialização de produtos destinados alimentação humana classificados nos códigos 1701.11.00, 1701.99.00 e 1702.90.00 da NCM, efetuadas para pessoas jurídicas que exerçam atividade agroindustrial, assim entendida a atividade econômica de produção das mercadorias relacionadas no caput do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 660, de 2006, excetuadas as atividades relacionadas no art. 2º da Lei nº 8.023, de 1990, desde que tais pessoas jurídicas adquirentes sejam tributadas pelo lucro real e empreguem o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de açúcares classificados nos códigos NCM antes citados. Para efeito da suspensão da contribuição na forma descrita, a pessoa jurídica vendedora de cana-de-açúcar deve exigir, e a pessoa jurídica adquirente deve fornecer declaração informando o destino que será dado a tal insumo. De posse de tal declaração à pessoa jurídica vendedora fica obrigada a efetuar a venda da cana de açúcar com suspensão da contribuição.*

*Fonte: Receita Federal do Brasil, Disit 08"*

*Dessa forma, como interessa apenas a lei vigente durante o ano calendário de 2009, nesse período a suspensão, conforme se pode interpretar literalmente o art. 11 da Lei nº. 11.727/2008 em sua redação original, a suspensão do Pis e da Cofins aplica-se apenas em relação à venda de cana-de-açúcar, quando o produtor, pessoa jurídica, vende para a indústria na proporção da sua produção de álcool, inclusive combustível. Isto importa que a vendedora de cana-de-açúcar, além de consignar essa situação na Nota Fiscal, tenha declaração expressa da compradora, indicando que tributa pelo lucro real, regime não cumulativo do Pis e Cofins e a proporção da cana-de-açúcar destinada à produção de álcool, açúcar, etc.*

*A única notícia que se tem da destinação da produção, está no documento denominado Mapa de Custo de Produção, Anexo a esta informação, na qual consta uma planilha nominada "Plano da Safra 2009/2010", em que se projeta a destinação o da cana-de-açúcar para produção de álcool e açúcar. Portanto, os elementos que permitiam a suspensão das contribuições ao Pis e a Cofins não foram demonstrados pela fiscalizada em nenhum momento, razão pela qual, o lançamento não carece de correção ou reparo. Por fim, não foi dada ciência à fiscalizada nem foi reaberto prazo para contestação, em razão de não ter sido proposta nenhuma alteração no lançamento e nem foram acostados documentos que não sejam de conhecimento da autuada.*

*É a informação fiscal.*

*Segue, em anexo a esta informação fiscal, os seguintes documentos:*

- 1- Instrumento Particular de Contrato Venda e Compra de Cana- de- açúcar, firmado entre a Usina Itamarati S/A e a Autuada.*
- 2 - Anexo I- Diligência- Razão da Conta de Revenda de Mercadoria.*

- 3 - Razão da Conta 21201001- Empréstimo Finame (CP).
- 4 - Razão da Conta 22201001- Finame (LP).
- 5 - Razão da Conta 22201000- Capital de Giro (LP).
- 6- Razão Despesas Financeiras- Passiva- Com Histórico.
- 7 - Razão da Conta Partes Relacionadas, com contrapartida, histórico e Segregados os créditos que representam as baixas dos mútuos.
- 8- Mapa de Custo de Produção.

Foi dada ciência do relatório da Fiscalização, tendo a Impugnante manifestando-se nos seguintes termos:

**GUANABARA AGRÍCOLA LTDA.**, pessoa jurídica de direito privado anteriormente qualificada nos autos do processo em epígrafe (**Doc. 02**), atualmente em trâmite perante esta Delegacia Receita Federal do Brasil, por suas advogadas que ao final subscrevem (DOC.01), vem respeitosamente à presença de Vossa Senhoria, em cumprimento à intimação recebida em 15,05,20154, expor e requer o quanto segue:

O presente processo decorre da lavratura de Autos de Infração e Imposição de Multa para exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS com base em supostas infrações conforme esclarecido pelo agente fiscal:

(i) omissão de receitas de vendas de cana-de-açúcar para a Usinas Itamarati S/A no ano de 2009, em razão de não ter aplicado o índice de Açúcar Total Recuperável (ATR), publicado pela CONSECANA - Conselho dos Produtores de Cana-de-Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo ao final do ano safra (abril do ano subsequente);

(ii) ausência de escrituração e declaração de receitas operacionais decorrentes, da Revenda de material de Almoxarifado para empresa do Grupo de Materiais em Geral no Mercado Interno (Anexos II,III, VI e XIII do Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado); e

(iii) Adição de Despesas Financeiras não necessárias à atividade operacional da empresa no valor de R\$5.514.847,24 consoante demonstrado nos Anexos IX, X, XI e XII do AIIM lavrado. Isto porque, a Impugnante teria no mesmo ano de 2009 obtido empréstimos financeiros no mercado com a incidência de juros e concedido igualmente empréstimos às empresas coligadas, entretanto sem a cobrança de juros, não justificando, portanto, a necessidade de obtenção dos respectivos empréstimos.

Devidamente notificada do lançamento de ofício em questão, a Requerente apresentou sua competente impugnação administrativa pretendendo o cancelamento do Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado com base nos seguintes argumentos:

(i) não há omissão de receita referente à cana-de-açúcar no ano-calendário de 2009, na medida em que o preço da cana foi calculado de acordo com os índices fornecidos pela CONSECANA para os meses de 2009;

(ii) em razão do princípio da competência, a fiscalização não pode exigir **no próprio ano calendário de 2009** eventual diferença decorrente do ajuste final devido e apurado no mês de abril de 2010, mormente considerando que o índice o reconhecimento e tributação do ajuste apenas pode ser exigido no ano-calendário de 2010;

(iii) não há que falar em ausência de declaração em DCTF e DIPJ das receitas de revenda de material de Almoxarifado para o ano-calendário de 2009, uma vez que se trata na realidade de estorno de lançamento contábil que anula o

*crédito e igualmente de mera transferência entre contas contábeis de receita, a qual não denota a existência de nova receita a ser levada à tributação; e (iv) as despesas financeiras que foram deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL decorrem, em sua maior parte, do empréstimo firmado junto ao FINAME AGRÍCOLA em anos anteriores a 2009, que foi utilizado para a compra de maquinário.*

*A Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo-SPO converteu em diligência o julgamento da Impugnação Administrativa apresentada para que a fiscalização tributária esclareça alguns pontos suscitados pela Impugnante, mormente (i) quanto ao momento de reconhecimento do ajuste final da cana - de - açúcar (ii) se efetivamente os valores não declarados em DCTF e DIPJ decorrem de estorno ou transferência para outra conta de receita operacional; (iii) se ao caso aplica-se a suspensão da incidência do PIS e da COFINS; e (iv) se as despesas financeiras em análise decorrem de conta representativa de mútuo com coligadas e se os valores lançados na conta autuada referem-se a mercadorias faturadas que já teriam sido pagas estando vencidas.*

*O Sr. Agente Fiscal, por sua vez, em cumprimento à determinação da Delegacia de Julgamento em São Paulo elaborou o Relatório de Diligência Fiscal de fls. 737/755, no qual aduz, em apertada síntese, que (i) independentemente do momento em que o ajuste final deve ser reconhecido contabilmente, no caso concreto ele não foi realizado pela Impugnante e, portanto, não restam dúvidas de que a diferença de receita decorrente deste ajuste não foi contabilizada e nem levada a efeito para fins de tributação do PIS e da COFINS; (ii) a suspensão da incidência do PIS e da COFINS não se aplica à hipótese dos autos; (iii) não prospera a alegação de que os montantes de revenda de material de almoxarifado não foram declarados por decorrerem de estornos ou transferências efetuados pela Impetrante para outras contas de receita, uma vez que na Conta Razão não constam os valores "a débito", mas apenas os créditos e (iv) sendo a Usinas Itamarati a parte compradora na relação jurídica, não se justifica o recebimento por ela de qualquer valor relativo à venda de cana-de-açúcar realizado pela Impugnante.*

*Posteriormente, a Delegacia da Receita Federal em São Paulo determinou que a Impugnante fosse notificada a manifestar-se, no prazo de 30 dias, sobre a Diligência Fiscal realizada, sendo que em 15.05.2015 ela foi intimada pela DRF em Cuiabá, por correio.*

*Nestes termos, com o fim de atender a expedida pela Receita Federal em Cuiabá a Impugnante comparece aos autos para prestar suas considerações à Diligência Fiscal realizada. Vejamos.*

## ***I- DA OMISSÃO DAS RECEITAS DE VENDAS DE CANA-DE-AÇÚCAR - DO ANO-CALENDÁRIO DE 2009.***

### ***II.1 - Do Correto Momento em que a Diferença de Receita Decorrente do Ajuste do Preço Final da Cana-de-Açúcar deve ser Contabilizada e Tributada.***

*Consoante denotam os fatos narrados, a fiscalização tributária apurou suposta omissão de receitas de venda de cana-de-açúcar para o ano-calendário de 2009 em razão de a Impugnante não ter procedido o ajuste final da cana-de-açúcar, nos termos como determinado pelo CONSECANA e pelo próprio contrato firmado com a empresa Usinas Itamarati SIA, que é a adquirente do produto.*

*Quando da realização da Diligência Fiscal determinada pela Delegacia da Receita*

*Federal de Julgamento em São Paulo, o D. Agente Fiscal acrescentou que o excedente de receita decorrente do ajuste de preço deve sofrer tributação no momento de sua realização ou na data que se conheceu o índice real, através dos ajustes, em aplicação do princípio da competência.*

*Em que pese o acerto do D. Agente Fiscal em estabelecer que a diferença de receita apurada ao final da safra da cana-de-açúcar deve ser levada à tributação em Abril de 2010 - quando o índice real da ATR é divulgado -, na prática, ele continuou a aplicar indevidamente para o ano-calendário de 2009 o índice ATR de abril de 2010, cujos efeitos apenas deveriam repercutir no próprio ano de 2010.*

*Assim, a diferença de receita eventualmente apurada no final da safra de 2009 deve ser contabilizada e tributada apenas em abril de 2010, ou seja, no momento em que o índice real e final é conhecido, não havendo que se falar em omissão de receita, como abaixo será demonstrado. Vejamos:*

*Inicialmente convém rememorar que a Impugnante adota o critério de formação de preço da cana-de-açúcar que foi estabelecido pelo CONSECANA/SP (Conselho dos Produtores de Cana-de-açúcar, Açúcar e Alcool do Estado de São Paulo), que é uma associação formada por representantes das indústrias de açúcar e álcool e dos produtores de cana-de-açúcar, em razão de inexistir no Estado do Mato Grosso um Conselho com a mesma função.*

*O CONSECANA tem o objetivo precípuo de estabelecer as diretrizes básicas a serem adotadas pelos produtos de cana-de-açúcar, de açúcar e álcool com o fim de uniformizar o padrão de qualidade a ser considerado, os preços por tonelada praticados e a forma de pagamento, garantindo-se assim confiabilidade e equidade neste ramo mercantil (ex vi dos artigos 1º a 3º do Regulamento) (Doc. 03).*

*Pois bem. O CONSECANA desenvolveu um sistema de pagamento de cana-de-açúcar pelo teor de sacarose, com critérios técnicos para avaliar a qualidade da cana-de-açúcar entregue pelos plantadores às indústrias e para determinar o preço por tonelada a ser praticado.*

*Com base nesta sistemática, o valor da cana-de-açúcar tem como base o Açúcar Total Recuperável (ATR) que corresponde a quantidade de açúcar disponível na cana -de- açúcar subtraída das perdas no processo industrial (isto, é, o quantum recuperável no processo industrial), nos termos do que dispõem os artigos 8º e 9º do "Sistema CONSECANA" (Doc. 03).*

*Como a cana-de-açúcar possui um longo período de safra e seu preço total apenas pode ser aferido com efetividade ao final da mesma, o CONSECANA com o fim de operacionalizar a venda desta commodity consignou o pagamento de antecipações mensais pelos adquirentes da cana-de-açúcar, com base no preço médio provisório do quilograma da ATR que é mensalmente divulgado pela referida associação, vejamos:*

*"Artigo 15 - Durante o ano-safra, o CONSECANA-SP divulgará, até o último dia útil de cada mês, o preço médio provisório do kg de ATR do mês e o acumulado até o mês.*

*Parágrafo 1º. - O preço médio acumulado do kg do ATR será calculado com base na média ponderada dos preços médios efetivamente praticados dos produtos derivados da cana-de-açúcar nos meses já transcorridos do ano-safra.*

*Parágrafo 2º - A média ponderada a que se refere o parágrafo anterior será feita com base:*

*I - na curva de velocidade de comercialização dos produtos derivados da cana-de-açúcar traçada com base nas últimas três safras e,*

*II - no mix de comercialização dos produtos derivados da cana-de-açúcar, projetado para o ano-safra no Estado de São Paulo.*

*Parágrafo 3º. - A curva de velocidade de comercialização será traçada com base nas vendas realizadas nas últimas três safras cujo peso de cada uma é determinado na seguinte proporção:*

*I- 50% para a última safra;*

*II - 30% para a penúltima safra;*

*III - 20% para a antepenúltima safra.*

*Parágrafo 4º- O mix de comercialização para o Estado de São Paulo será estimado pela CANA TEC-SP, antes do início da safra, com base nas projeções de produção para o ano safra.*

*Parágrafo 5º - O CONSECANA-SP divulgará, juntamente com o preço do kg do ATR, os preços ponderados dos produtos derivados da cana-de-açúcar com base no mix de comercialização.*

***Artigo 16- O preço médio acumulado do kg do ATR de que trata n artigo anterior servirá como referência para o faturamento e para o cálculo dos adiantamentos (parcela do valor faturado) que a unidade industrial pagará ao produtor de cana-de-açúcar, na forma do Anexo II deste Regulamento", (negritos e grifos acrescidos).***

*No final de cada safra, o CONSECANA divulga até o 10<sup>o</sup> dia do mês subsequente os preços finais do quilograma*

***a de ATR por produto, a fim de que seja possível obter o preço total do açúcar a ser cobrado dos adquirentes da mercadoria.***

*No momento da divulgação do preço final, o que para a cana-de-açúcar ocorre no mês de **abril do ano subsequente ao início da safra**, o produtor - no caso a Impugnante - fica obrigado a proceder ao ajuste final, aplicando o índice divulgado no final da safra sobre o montante total de tonelada fornecida ao adquirente para obter o valor efetivo da cana-de-açúcar devido.*

*Depois da apuração do valor total e efetivo devido em cada um dos meses do período de safra utilizando-se do índice divulgado em abril do ano subsequente, o produtor deve efetuar o abatimento **das antecipações já pagas com base no preço médio provisório.***

*Seguem abaixo os trechos extraídos no Manual CONSECANA que bem evidenciam o procedimento para apuração do preço final da cana-de-açúcar:*

*Art. 19 Ao final do ano-safra, o CONSECANA-SP divulgará até o 10º dia do mês subsequente:*

*I- a curva real de velocidade de comercialização e o mix final efetivo de comercialização dos produtos derivados de cana-de-açúcar, ambos relativos ao período da safra terminada no Estado de São Paulo;*

*II - os preços médios ponderados finais dos produtos que integram o 'mix' de comercialização das unidades industriais para o Estado de São Paulo;*

*III - os preços finais do kg de ATR por produto, calculados com base na curva real de velocidade de comercialização dos produtos derivados da cana-de-açúcar;*

*IV - o preço médio final do kg de ATR do Estado de São Paulo, calculado com base no mix final de comercialização efetivo.*

***Art. 20 - O preço final devido ao produtor pela cana entregue durante o período de moagem será apurado ao final do ano-safra, na forma do Anexo II deste Regulamento, com base:***

*I - nos preços médios finais do kg de ATR dos produtos que compõem o mix de comercialização do Estado de São Paulo;*

*II - no mix de produção da unidade industrial;*

*III - no mix de comercialização da unidade industrial;*

**IV - na quantificação total de ATR entregue pelo produtor de cana-de-açúcar.**

**Art. 21 - Apurado o preço final, proceder-se-á ao ajuste com base nos adiantamentos efetuados ao longo da safra.**

*Art.22 – Quaisquer modificações nas regras estabelecidas no Anexo II deste Regulamento deverão ser adotadas, pelos produtores optantes do sistema CONSECANA-SP, 5 (cinco) dias úteis após a data da divulgação, salvo determinação diversa da Diretoria", (negritos e grifos acrescidos).*

*Dessa operação, pode resultar uma diferença de receita de venda de cana-de-açúcar que deve ser paga pelo adquirente da mercadoria e cujo montante deve ser levado pelo produtor da cana à efeito de tributação no momento do ajuste, que se dá no mês de abril do ano subsequente, em obediência ao princípio da competência delineado no artigo 177 da Lei nº 6.404/76:*

**Lei nº 6.404/76:**

*Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, **devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.***

*O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) considera o regime de competência pressuposto básico para a elaboração das demonstrações contábeis, de forma que sua observância é imprescindível para a validade do lançamento contábil seja a título de receita ou de despesa, vejamos:*

*"A fim de atingir seus objetivos, demonstrações contábeis são preparadas conforme o regime contábil de competência. Segundo esse regime, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não quando caixa ou outros recursos financeiros são recebidos ou pagos) e são lançados nos registros contábeis e reportados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. As demonstrações contábeis preparadas pelo regime de competência informam aos usuários não somente sobre transações passadas envolvendo o pagamento e recebimento de caixa ou outros recursos financeiros, mas também sobre obrigações de pagamento no futuro e sobre recursos que serão recebidos no futuro."*

*Aliás, o próprio D. Agente Fiscal expressamente consignou em seu Relatório de Diligência Fiscal que a tributação da receita deve ocorrer no momento da sua realização ou na **data em que se conheceu o índice real, através de ajustes.***

**(quesito "f" – fls.747)**

*Ocorre que, embora o D. Agente Fiscal tenha definido com acerto a regra para reconhecimento das receitas, ele acabou por aplicar equivocadamente ao caso, o entendimento de que a tributação deve ser dar no momento da entrega da cana-de-açúcar, uma vez que a receita se realiza com a tradição da mercadoria.*

*Todavia, imprópria é a conclusão do D. Agente Fiscal, na medida em que ao caso a única hipótese possível de ser aplicada para fins de reconhecimento da diferença de receita advinda do ajuste **É O MOMENTO EM QUE SE CONHECEU O ÍNDICE REAL DA ATR, QUE SE DEU APENAS EM ABRIL DE 2010.***

*Com efeito, todos os valores eventualmente apurados a maior a título de receita em razão da realização do ajuste final do preço da cana-de-açúcar em abril de 2010 **devem ser obrigatoriamente contabilizados e levados à tributação pela***

***Impugnante somente em Abril de 2010, não repercutindo qualquer efeito jurídico no ano-calendário de 2009.***

*De forma que não remanesce controvérsia quanto ao momento de reconhecimento da diferença de receita decorrente da realização do ajuste final do preço, que se dá em abril de 2010 no caso em análise.*

*A este propósito, convém ressaltar que o D. Agente Fiscal não questiona a qualquer momento a regularidade dos lançamentos efetuados pela Impugnante relativos as receitas que contabilizadas mensalmente no ano de 2009 como antecipação do preço final de venda da cana-de-açúcar.*

*Até porque, tais lançamentos foram realizados em plena consonância tanto como o regramento descrito pelo CONSECANA, como igualmente nos exatos termos do quanto pactuado entre a Impugnante e Usinas Itamarati S/A (que é a adquirente do açúcar).*

*Neste sentido, insta esclarecer que a Impugnante e a Usinas Itamarati S/A celebraram contrato particular de venda e compra de cana-de-açúcar consignando as mesmas diretrizes estabelecidas pelo CONSECANA para fins de cálculo do preço de venda da cana, especialmente que **preço final será obtido no mês de abril do ano subsequente ao início da safra e que o índice a ser utilizado para sua formação é ATR - divulgado pelo CONSECANA - SP.***

*Em realização ao pactuado, também restou consignado que a Usinas Itamarati S/A promoveria a antecipação do pagamento do preço final da cana-de-açúcar adquirida considerando-se os índices mensais de ATR divulgados pelo CONSECANA.*

*A única diferença existente em relação à regra geral prevista pelo CONSECANA refere-se ao deságio de 6% calculado sobre valor praticado pelo referido conselho, concedido em razão da Usinas Itamarati S/A ser proprietária das terras utilizadas pela Impugnante para a produção da cana-de-açúcar, como a seguir evidenciam os trechos extraídos do contrato em questão que seguem abaixo transcritos:*

***(4) CLAUSULA QUARTA - DO PREÇO E CONDIÇÕES DE PAGAMENTO***

*(4.1) O preço devido pela COMPRADORA e VENDEDORA, referente à cana-de-açúcar objeto deste contrato será aquele apurado ao final de cada ano-safra, a partir da metodologia estabelecida no Anexo II do Regulamento do CONSECANA-SP, que as partes declaram conhecer e respeitar, com adaptações às condições específicas para o estado de Mato Grosso, que as partes reconhecem e acatam, conforme a seguir estabelece:*

*(4.1.1) No cálculo do preço deverá ser considerado o "mix" de produção ano-safra do Estado de São Paulo.*

*(4.1.2) Os preços médios praticados no Estado de São Paulo durante o ano-safra, para cada um dos produtos finais, a serem divulgados pelo CONSECANA-SP até 10 de abril de cada ano.*

*(4.1.3) A participação expressa em forma percentual do custo médio da matéria-prima no custo médio de cada um dos produtos, conforme disposto nos artigos 9 a 11 do Anexo II do Regulamento do CONSECANA-SP, e/ou circulares específicas a respeito desse assunto.*

*(4.1.4) A quantidade de ATR (Açúcar Total Recuperável) entregue pela VENDEDORA durante a safra.*

*(4.1.5) Ao preço assim obtido será aplicado um deságio de 6% (seis por cento) sobre o valor da CONSECANA - SP.*

*(a) O deságio supra estabelecido é em decorrência da Cessão das terras que a*

*COMPRADORA cedeu à VENDEDORA em Comodato, conforme contrato firmado entre as partes de 31 de março de 2007.*

*Contudo, a concessão do deságio no cálculo do preço de venda da cana-de-açúcar não altera as demais diretrizes aplicáveis na formação do referido preço, sendo, pois, primordial a observância tanto dos índices ATR divulgados em cada período, como também o exato momento de realização do ajuste final e do conhecimento de seus efeitos jurídicos para fins de tributação, seja pelo PIS, COFINS ou de forma indireta pelo IRPJ e CSLL.*

*Portanto, seja com base no Manual CONSECANA SP ou no contrato firmado entre a Impugnante e a Usinas Itamarati S.A - que replica exatamente os termos das diretrizes daquele Conselho - é indubitável que a diferença de receita eventualmente apurada no ajuste final do preço da cana-de-açúcar pela aplicação do índice ATR publicado em abril de 2010 somente deve ser contabilizada e levada a efeito para fins de tributação no próprio ano calendário de 2010, sendo vedado pelo princípio da competência o seu reconhecimento no ano de 2009.*

*E outro entendimento não poderia haver, diante da impossibilidade fática de se aplicar no ano-calendário de 2009 índice ATR inexistente, uma vez que o ATRF final apenas é divulgado em momento posterior ao encerramento do ano calendário de 2009, qual seja, abril de 2010.*

*Assim o ajuste final da cana-de-açúcar em hipótese alguma poderá produzir efeitos no próprio ano-calendário de 2009, e, portanto, não poderia ser objeto desta autuação que tem como escopo exclusivamente os eventos ocorridos durante o ano-calendário de 2009.*

*Eventual exigência relativa a contabilização e tributação das receitas de vendas supostamente devidas em razão da aplicação do índice ATR de abril de 2010 deve ser formalizada pela lavratura de lançamento de ofício próprio, sendo vedado ao D. Agente Fiscal imputar tal infração no bojo do auto de infração ora combatido.*

*Destarte, se o ajuste final do preço da cana-de-açúcar realizado no ano de 2010 apenas produz efeitos no ano-calendário de 2010, não subsiste a alegação de omissão de receita para o ano-calendário de 2009 relativo ao referido evento.*

*Consequentemente, o item 1 do auto de infração e imposição de multa deve ser cancelado referente à "omissão de receita de vendas de cana-de-açúcar".*

## **II.2 - Da Suspensão do PIS e da COFINS na Venda de Cana-de-Açúcar**

*Na remota hipótese de se concluir que a diferença da receita de venda decorrente do ajuste final do preço da cana-de-açúcar deve ser tributada no ano-calendário de 2009, o que se admite apenas a título de argumentação, mesmo assim a presente autuação não deve prosperar.*

*Isto porque, ao contrário do alegado pelo D Agente Fiscal em SPII Relatório de Diligência Fiscal, a venda da cana-de-açúcar sujeita-se sim à suspensão do PIS e da COFINS. nos termos do artigo 11 da Medida Provisória nº 413/2008 que foi convertida na Lei nº 11.727/2008, vigente à época dos fatos geradores objetos deste auto de infração e imposição de multa:*

*"Art. 11. Fica suspensa a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na venda de cana-de-açúcar classificada na posição 12.12 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM efetuada para pessoa jurídica produtora de álcool, inclusive para fins carburantes.*

*§ 1º É vedado à pessoa jurídica vendedora de cana-de-açúcar o aproveitamento de créditos vinculados à receita de venda efetuada com suspensão na forma do caput*

deste artigo.

§ 2º Não se aplicam as disposições deste artigo no caso de venda de cana-de-açúcar para pessoa jurídica que apura as contribuições no regime de cumulatividade". (negritos e grifos acrescidos).

Consoante denotam as disposições do supracitado artigo 11 da Lei nº 11.727/2008 em sua redação original, a suspensão do PIS e da COFINS apenas alcançava as vendas efetuadas para pessoa jurídica produtora de álcool, inclusive para fins carburantes.

Veja-se que hipótese legal acima descrita se amolda exatamente ao caso concreto, na medida em que a Usinas Itamarati S/A tem como **atividade principal a produção de álcool**, conforme evidenciam os trechos extraídos de seu Estatuto Social que seguem abaixo colacionados (Doc. 04):

"Artigo 3.- **A sociedade tem por objeto: a) a produção, comercialização, exportação e importação de álcool, açúcar e derivados destes;** b) a exploração e comercialização de cana de açúcar e de culturas intercalares compatíveis, e demais atividades agrícolas e pastoris, em terras próprias e de terceiros, arrendadas ou exploradas em regime de parceria, além da produção e comercialização de produtos derivados de cana de açúcar; c) a produção, comercialização, importação e exportação de insumos agrícolas e ração animal; d) a prestação de serviços técnicos relacionados com as atividades citadas; (.)" (negritos e grifos acrescidos).

Acrescente-se ainda que o artigo 11 da Lei nº 11.727/2008, mesmo em sua redação original, não previa qualquer outra condição ou restrição à aplicabilidade da suspensão para as vendas de cana-de-açúcar.

De forma que, se a venda foi efetuada para pessoa jurídica produtora de álcool, como ocorreu no caso em questão, resta evidente que o requisito legal para a fruição da suspensão da exigência do PIS e da COFINS foi devidamente preenchido e, por conseguinte, não há que se falar na inaplicabilidade das disposições do artigo 11 da Lei nº 11.727/2008, como pretendeu fazer entender o D. Agente Fiscal em seu Relatório de Diligência Fiscal.

Ora, se a norma instituidora da suspensão não estabeleceu qualquer outra restrição ou condição que não seja a destinação da venda para a produção de álcool, não cabe ao interprete da norma, assim o fazer, sob pena de afronta às disposições do artigo 111 do Código Tributário Nacional, cujo teor segue abaixo transcrito:

Art. 111 Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Se mais não bastasse, insta salientar que as alterações promovidas pela Lei nº 12.844/2013, na realidade, vieram tão somente ampliar o alcance da suspensão do PIS e da COFINS para toda e qualquer venda de cana-de-açúcar, independente da sua destinação.

Em outras palavras, as leis posteriores que trataram da suspensão do PIS e da COFINS para a venda de cana-de-açúcar ampliaram a hipótese legal que se restringia a venda destinada para a produção de álcool.

Aliás, o próprio D. Agente Fiscal afirma expressamente em seu Relatório de Diligência Fiscal que antes do advento da Lei nº 12.844/2013 a suspensão da exigência do PIS e da COFINS apenas ocorria se a venda da cana-de-açúcar fosse

destinada para a produção de álcool.

Todavia, o D. Agente Fiscal **em qualquer momento demonstra e comprova que a venda realizada pela Impugnante não se enquadra na hipótese contida no artigo 11 da Lei nº 11.727/08- em sua redação original,** limitando-se a descrever o alcance de cada uma das normas que disciplinam a suspensão da exigência do PIS e da COFINS no período das respectivas vigências. Veja-se, inclusive, que a jurisprudência colacionada é favorável à aplicação da suspensão do PIS e da COFINS na hipótese em que há venda de cana-de-açúcar destinada à produção de álcool por pessoa jurídica, exatamente como ocorre no caso concreto.

Destarte, diante destas considerações e evidências, não restam dúvidas de que as vendas realizadas pela Impugnante para a Usinas Itamarati S.A. fazem jus a suspensão da exigência do PIS e da COFINS prevista no artigo 11 da Lei nº 11.727/08- em sua redação original.

Por consequência desta suspensão, não há que se falar na exigência do PIS e da COFINS sobre as receitas de venda de cana-de-açúcar no caso concreto, sendo, premente o cancelamento do lançamento de ofício em questão.

### **II.3 - Da Suposta Ausência de Declaração em DCTF e DIPJ das Receita de Revenda de Material de Almoxarifado.**

Consoante denota o auto de infração e imposição de multa lavrado, o D. Agente Fiscal afirma que a Impugnante teria deixado de declarar em DCTF e na respectiva DIPJ do ano-calendário de 2009 parte das receitas operacionais decorrentes da Revenda de Material de Almoxarifado para empresa do Grupo e da Revenda de Materiais em Geral no Mercado Interno.

A Impugnante, quando da apresentação de sua competente defesa, esclareceu que não há que se falar na ausência de declaração em DCTF e DIPJ das receitas de revenda de material de Almoxarifado para o ano-calendário de 2009, uma vez que se trata na realidade de estorno de lançamento contábil que anula crédito igualmente de mera transferência entre contas contábeis de receita, **a qual não denota a existência de nova receita a ser levada a tributação.**

Acrescentou a este respeito, que a fiscalização tributária apenas considerou em sua análise os lançamentos a "crédito" que foram efetivados nas contas do Razão relativas à Revenda de Material de Almoxarifado para Empresa do Grupo. E, por esta razão, concluiu equivocadamente pela ausência de escrituração destas receitas.

O D. Agente Fiscal, por sua vez, em seu Relatório de Diligência Fiscal afirma que na Conta Razão 31103001 foram considerados também os lançamentos a débito que foram realizados pela Impugnante, mas que mesmo assim, não identificou histórico de estorno e os lançamentos que poderiam representar transferências que somem o montante de R\$2.735.831,10. E, conseqüentemente, entendeu por bem manter a infração fiscal imputada à Impugnante também em relação a esta rubrica.

Todavia, razão não assiste à fiscalização, como será abaixo demonstrado:

Primeiramente, insta esclarecer que tanto para os estornos como para as transferências realizadas pela Impugnante existem sim lançamentos "a débito" e "a crédito" no mesmo montante de valor, os quais, individualmente, acabam por anular o efeito jurídico da primeira operação realizada, justificando, assim, a não escrituração destas receitas pela Impugnante.

Apesar de o D. Agente Fiscal alegar que não há histórico contábil dos estornos e

*das transferências efetivadas pela Impugnante, de fato, os próprios lançamentos efetivados nos Livros Razão respectivos DENOTAM CLARAMENTE a existência destes lançamentos contábeis e, principalmente, que tais lançamentos não ensejaram o surgimento de receita nova a impingir a obrigatoriedade de declaração em DCTF e em DIPJ pela Impugnante.*

*Nota-se inclusive que os estornos realizados pela Impugnante estão lastreados de documentação hábil a suportar tais lançamentos, como, por exemplo, pelas notas de faturamento e os seus respectivos atos de cancelamento.*

*Para correta compreensão dos fatos ocorridos, a priori, convém esclarecer que as receitas de revenda de material de almoxarifado foram inicialmente contabilizadas na conta Razão 31303001 "a débito" consoante identificado pelo próprio D. Agente Fiscal tanto no curso da fiscalização, como em seu Relatório de Diligência Fiscal.*

*Em momento posterior, as vendas inicialmente contabilizadas na conta 31303001 foram canceladas, como comprovam os documentos anexos (Doc. 05) e, por consequência, a Impugnante promoveu o estorno das receitas relativas a tais vendas, a fim de anular os seus efeitos contábeis e jurídicos, mediante lançamento "a crédito" na conta Razão 11201000 (contas a receber no mercado interno) ou na conta Razão 11203000 (Cliente Controlada/Coligadas Mercado Interno)*

*A este respeito, insta salientar que um lançamento "a crédito" na conta 11201000 ou na conta 11203000 corresponde em muitas das vezes a mais de um lançamento a "débito" na conta 31303001.*

*Entretanto, a soma de todos os lançamentos "a débito" efetivados no mesmo período na conta 31303001 totaliza exatamente o montante que foi lançado pela Impugnante na conta 11201000 ou na conta 11203000 a título de estorno; o que pode ser aferido sem esforço, por simples operação aritmética de soma destes valores.*

*Para ilustrar o alegado, colaciona-se abaixo exemplos práticos desta operação, vejamos:*

DATA	CONTA CONTABIL	Nº DA NF	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO	MOTIVO / CANCELAMENTO
08/04/2009	31303001	002992	Revenda Material Almot. p/emp. Grupo	5.299,88		VALOR DO PRODUTO UNITÁRIO DIFERENTE
08/04/2009	31303001	002992	Revenda Material Almot. p/emp. Grupo	2.949,88		
08/04/2009	31303001	002992	Revenda Material Almot. p/emp. Grupo	23.634,65		
08/04/2009	11201000		Contas a Receber Mercado Interno (CP)		31.884,41	

DATA	CONTA CONTABIL	Nº DA NF	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO	MOTIVO / CANCELAMENTO
08/04/2009	31303001	002999	Revenda Material Almot. p/emp. Grupo	5.299,88		VALOR DO PRODUTO UNITÁRIO DIFERENTE
08/04/2009	31303001	002999	Revenda Material Almot. p/emp. Grupo	2.949,88		
08/04/2009	31303001	002999	Revenda Material Almot. p/emp. Grupo	21.454,75		
08/04/2009	11201000		Contas a Receber Mercado Interno (CP)		29.704,51	

DATA	CONTA CONTABIL	Nº DA NF	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO	MOTIVO / CANCELAMENTO
06/05/2009	31303001	003059	Revenda Material Almot. p/emp. Grupo	27,43		ITEM 01 SAIU SEM VALOR
06/05/2009	11203000		Cliente Controlada/Coligadas Mercado Interno (CP)		27,43	

DATA	CONTA CONTABIL	Nº DA NF	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO	MOTIVO / CANCELAMENTO
26/05/2009	31303001	003121	Revenda Material Almot. p/emp. Grupo	595,09		VALOR DO PRODUTO UNITÁRIO DIFERENTE
26/05/2009	11201000		Contas a Receber Mercado Interno (CP)		595,09	

*Por fim, acrescenta-se que os estornos efetivados pela Impugnante - e que foram objeto de análise pela fiscalização - correspondem a R\$232.561,60 (duzentos e trinta e dois mil, quinhentos e sessenta e um reais e sessenta centavos) e encontram-se todos descritos no Razão que segue anexo (Doc. 05).*

*Diante destas evidências, resta evidente a legitimidade do procedimento adotado pela Impugnante quanto ao estorno das vendas canceladas, não havendo que se falar que os lançamentos por ela promovidos ensejaram o surgimento de receita nova que devesse ser registrada e declarada para fins de tributação.*

*Com efeito, o entendimento perfilhado pela fiscalização tributária em sentido contrário não deve prosperar, por clara ausência de suporte fático e legal.*

*E melhor sorte não assiste à fiscalização em relação as transferências realizadas pela Impugnante, na medida em que para estas operações também existem lançamentos no Razão tanto a débito" como a "crédito", no mesmo montante.*

*De forma que as transferências em questão tiveram o condão de anular os efeitos gerados pela operação inicialmente reportada no Razão pela Impugnante.*

*A este propósito, imperioso apontar que tais transferências foram efetivadas com a finalidade de corrigir os lançamentos inicialmente realizados em conta menos específica pela Impugnante.*

*Como se denota dos lançamentos contábeis efetivados, os valores lançados na conta de **Revenda de Material em Geral (31103001)** foram transferidos pela Impugnante para, a conta Revenda de Material (31303001), a qual também é uma conta de receita operacional, todavia, mais específica que a primeira.*

*Veja-se que a transferência operacionalizada pela Impugnante não gerou a contabilização de uma nova receita, constituindo-se apenas de uma correção quanto ao tipo de receita operacional a que se refere o lançamento.*

*Ora, esta correção deu-se com o fim de ajustar as nomenclaturas utilizadas e os grupos de receita adotados pela Impugnante em sua contabilidade, e, portanto, este procedimento não gera a obrigação de nova declaração em DCTF ou DIPJ. Até porque, todos esses valores já foram devidamente declarados em momento anterior, quando a primeira contabilização foi efetivada pela Impugnante.*

*Para melhor evidenciar o alegado, segue abaixo espelho dos lançamentos promovidos no Razão a título destas transferências, as quais totalizam o montante de **R\$ 2.711.184,65** (dois milhões, setecentos e onze mil, cento e oitenta e quatro reais e sessenta e cinco reais) (**Doc. 06**).*

#### TRANSFERÊNCIAS DA CONTA 31103001 PARA 31303001

DATA	CONTA CONTABIL	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO
30/06/2009	31103001	Revenda de Materiais em Geral MI	69.949,17	
30/06/2009	31303001	Revenda de Material Almoxerifado p/Emp. Grupo		69.949,17

DATA	CONTA CONTABIL	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO
31/10/2009	31103001	Revenda de Materiais em Geral MI	736.245,24	
31/10/2009	31303001	Revenda de Material Almoxerifado p/Emp. Grupo		736.245,24

DATA	CONTA CONTABIL	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO
30/11/2009	31103001	Revenda de Materiais em Geral MI	1.063.432,48	
30/11/2009	31303001	Revenda de Material Almoxerifado p/Emp. Grupo		1.063.432,48

DATA	CONTA CONTABIL	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO
30/11/2009	31103001	Revenda de Materiais em Geral MI	841.557,76	
30/11/2009	31303001	Revenda de Material Almoxerifado p/Emp. Grupo		841.557,76

*Nestes termos, verifica-se com clareza que o procedimento adotado pela Impugnante quanto às transferências também é correto e não importou em apuração ou lançamento de nova receita a obrigar a Impugnante a promover nova declaração em DCIF ou em DIPJ.*

Conseqüentemente, o item II do auto de infração e imposição de multa deve ser integralmente cancelado, por inexistir ausência de declaração em DCTF ou em DIPJ das receitas relativas à revenda de materiais de almoxarifado para o ano calendário de 2009.

#### **II.4 - Das Despesas Financeiras deduzidas pela Impugnante**

Consoante amplamente demonstrado na impugnação Administrativa, as despesas financeiras apuradas durante o procedimento de fiscalização e que são objeto de auto de infração e imposição de multa decorrem, em sua maior parte, dos financiamentos obtidos junto ao FINAME AGRÍCOLA em anos anteriores a 2009 financiamentos obtidos junto ao FINAME AGRÍCOLA em anos anteriores a 2009 (Doc. 07), para fins de possibilitar a aquisição de máquinas e equipamentos agrícolas.

O **ÚNICO EMPRÉSTIMO** tomado no ano de 2009 pela Impugnante foi o de R\$2.364.300,02 (dois milhões, trezentos e sessenta e quatro mil, trezentos reais e dois centavos), **captado junto ao Banco Rodobens**. Inexistindo novos financiamentos junto ao FINAME AGRÍCOLA e tampouco outros empréstimos.

De forma que não prospera a alegação tecida pelo D. Agente Fiscal em seu Relatório Fiscal de que a Impugnante teria emprestado no mercado financeiro o montante de R\$56.195.961,66, no ano calendário de 2009 e que este valor teria sido emprestado posteriormente para Parte Relacionada, a saber: Usinas Itamarati S.A.

Na realidade, os lançamentos contábeis efetivados pela Impugnante nas contas 21201000, 21201001, 22201000 e 22201001 e que foram considerados pelo D. Agente Fiscal em sua análise (Anexo XI do auto de infração e imposição de multa) **não apresentam registros de novos empréstimos para o ano de 2009, mas tão somente deflagram a transferência entre as contas de passivo de longo e curto prazo, bem como estornos e reversão de juros contabilizados.**

Todavia, o D. Agente Fiscal mais uma vez considerou apenas os lançamentos "a crédito" existentes nas contas 21201000, 21201001, 22201000 e 22201001, e, por conseguinte, **CONCLUIU EQUIVOCADAMENTE QUE AS TRANSFERÊNCIAS, ESTORNOS E REVERSÃO DE JUROS EFETIVADAS PELA IMPUGNANTE DENOTARIAM NOVOS EMPRÉSTIMOS. OUE SOMADOS MONTAM EXATAMENTE O VALOR DE RS 56.195.961.66 IDENTIFICADO NO RELATÓRIO FISCAL**

Veja-se que as operações realizadas pela Impugnante não geraram a contabilização de novos empréstimos no montante de R\$56. 195.961,66, constituindo-se apenas de correção quanto ao too da conta utilizada (Doc. 08).

E tanto assim o é que, para todos os lançamentos efetuados, há partidas tanto "a débito" como "a crédito", que acabam por anular o efeito jurídico da operação inicialmente realizada, como comprova o espelho do Razão das contas 21201000, 21201001, 22201000 e 22201001 que foi elaborado pelo D. Agente Fiscal e posteriormente acostado aos autos sob a rubrica de **Anexo IX**.

Para ilustrar o alegado, colaciona-se abaixo exemplos práticos desta operação, vejamos:

Conta Razão	Descrição da Conta	Data	Texto	Débito	Crédito	DESCRIÇÃO - CONTRIBUINTE
22201001	FINAME (LP)	30/06/09	TRANSF. P/ CP	2.232.713,00	-	TRANSFERÊNCIA DE LONGO PRAZO PARA CURTO PRAZO (RECLASSIFICAÇÃO)
21201001	FINAME (CP)	30/06/09	TRANSF. P/ CP	-	2.232.713,00	TRANSFERÊNCIA DE LONGO PRAZO PARA CURTO PRAZO (RECLASSIFICAÇÃO)
22201001	FINAME (LP)	31/07/09	REVERSÃO CTR FINAME LP	-	4.265.425,20	TRANSFERÊNCIA DE CURTO PRAZO PARA LONGO PRAZO (RECLASSIFICAÇÃO)
21201001	FINAME (CP)	31/07/09	REVERSÃO CTR FINAME LP	4.265.425,20	-	TRANSFERÊNCIA DE CURTO PRAZO PARA LONGO PRAZO (RECLASSIFICAÇÃO)
21201001	FINAME (CP)	31/07/09	* PROV.JRS.S/CTR 0000010000006	-	34.281,63	PROVISÃO DE JUROS EM 31/07/09 E REVERSÃO EM 01/08/09 - PARA ANULAR O EFEITO CONTÁBIL
21201001	FINAME (CP)	01/08/09	* REVER.PROV.JRS.S/CTR 000001	34.281,63	-	PROVISÃO DE JUROS EM 31/07/09 E REVERSÃO EM 01/08/09 - PARA ANULAR O EFEITO CONTÁBIL
21201001	FINAME (CP)	31/07/09	* PROV.JRS.S/CTR 0000010000007	-	19.496,03	PROVISÃO DE JUROS EM 31/07/09 E REVERSÃO EM 01/08/09 - PARA ANULAR O EFEITO CONTÁBIL
21201001	FINAME (CP)	01/08/09	* REVER.PROV.JRS.S/CTR 000001	19.496,03	-	PROVISÃO DE JUROS EM 31/07/09 E REVERSÃO EM 01/08/09 - PARA ANULAR O EFEITO CONTÁBIL
22201001	FINAME (LP)	01/08/09	Estorno a 01.08.2009 p/contra	-	76.203,00	ESTORNO DA RECLASSIFICAÇÃO EFETUADA EM 31/07/09
21201001	FINAME (CP)	01/08/09	Estorno a 01.08.2009 p/contra	76.203,00	-	ESTORNO DA RECLASSIFICAÇÃO EFETUADA EM 31/07/09
21201001	FINAME (CP)	01/11/09	Estorno a 01.11.2009 p/contra	1.032.000,00	-	ESTORNO DA RECLASSIFICAÇÃO EFETUADA EM 31/10/09
22201001	FINAME (LP)	01/11/09	Estorno a 01.11.2009 p/contra	-	1.032.000,00	ESTORNO DA RECLASSIFICAÇÃO EFETUADA EM 31/10/09
21201000	Capital de Giro	01/11/09	Estorno a 01.11.2009 p/contra	67.227,80	-	ESTORNO DA RECLASSIFICAÇÃO EFETUADA EM 31/10/09
22201000	Capital de Giro	01/11/09	Estorno a 01.11.2009 p/contra	-	67.227,80	ESTORNO DA RECLASSIFICAÇÃO EFETUADA EM 31/10/09
21201000	Capital de Giro	01/11/09	Estorno a 01.11.2009 p/contra	67.227,80	-	ESTORNO DA RECLASSIFICAÇÃO EFETUADA EM 31/10/09
22201000	Capital de Giro	01/11/09	Estorno a 01.11.2009 p/contra	-	67.227,80	ESTORNO DA RECLASSIFICAÇÃO EFETUADA EM 31/10/09

*Destarte, diante destas evidências não remanescem dúvidas quanto:*

*i) à inexistência de novos empréstimos, a exceção do valor de R\$2.364.300,02 (dois milhões, trezentos e sessenta e quatro mil, trezentos reais e dois centavos), captado junto ao Banco Rodobens; e*

*(ii) que as despesas financeiras reconhecidas pela Impugnante - e que foram deduzidas da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no ano-calendário de 2009 - referem-se, em sua maior parte, aos financiamentos tomados junto ao FINAME AGRÍCOLA obtido no ano de 2007 que foram utilizados pela Impugnante para a aquisição de máquinas e equipamentos agrícolas.*

*Com efeito, se os empréstimos captados junto ao FINAME AGRÍCOLA pela Impugnante foram utilizados em sua maior parte para o fomento de sua própria atividade e para o pagamento de outros financiamentos anteriores, é evidente que as despesas financeiras (Ouros) deles decorrentes são necessárias à consecução de seu negócio, qual seja, o plantio de cana-de-açúcar e a comercialização desta.*

*Neste mesmo sentido, o artigo 299 do RIR/99 é expresso ao definir como necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização de suas operações mercantis, vejamos:*

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

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

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

*§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.*

*Conseqüentemente, se as despesas financeiras em questão são necessárias à*

consecução das atividades da Impugnante legítima é a dedução destes valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e, portanto, a glosa promovida pelo D. Agente Fiscal via lançamento de ofício deve ser afastada.

Uma vez esclarecido que a Impugnante não tomou empréstimos no ano calendário de 2009 no montante total de R\$56.195.961,66, passemos à análise da suposta alegação tecida pelo D. Agente Fiscal de que a referida empresa teria empréstimo para a Usinas Itamarati SM no importe de R\$ 56. 727.869.03.

Pois bem. Ao contrário do sustentado pelo D. Agente Fiscal em seu Relatório de Diligência Fiscal, a Impugnante **não concedeu empréstimo no valor de R\$56.727.869,03 para a Usinas Itamarati S.A (que é parte relacionada à Impugnante) no ano-calendário de 2009.**

Na realidade, o montante de **R\$56. 727.869,03** refere-se à soma dos valores faturados em 2009 pela Impugnante para a Usinas Itamarati e que não foram pagos por esta última.

Para correta compreensão dos fatos, esclareça-se que inicialmente os valores faturados para a Usinas Itamarati SIA em razão da venda da cana-de-açúcar foram contabilizados pela Impugnante na conta **receitas de clientes, na medida em que as faturas eram mensalmente emitidas.**

Todavia, como a Usinas Itamarati S/A não promoveu o pagamento dos valores faturados em razão da venda da cana-de-açúcar, a Impugnante promoveu a transferência dos valores faturados para Usinas Itamarati e inicialmente lançados na conta "receitas de clientes" PARA A CONTA CORRENTE DE EMPRÉSTIMO (MÚTUO) - 12301000. (ex vi do Anexo IX do Auto de Infração Imposição de Multa lavrado).

Exemplificando o alegado, podemos citar os lançamentos efetuados no dia 31/05/2009, "a débito", na conta 12301000 no montante de R\$14.009.971.79 e no dia 30/06/2009, também "a débito" na mesma conta do Razão no valor de R\$18.662.802.27, os quais correspondem exatamente aos valores faturados no período para a Usinas Itamarati e que não foram efetivamente pagos por ela para a Impugnante.

Situação está que ensejou o equivocado entendimento adotado pelo D. Agente Fiscal de que estes montantes correspondem a mútuo (empréstimo) concedido pela Impugnante à Parte Relacionada, quando **na realidade referem-se exatamente aos valores devidos pela Usinas Itamarati S.A à Impugnante em razão da venda de cana- de- açúcar que foi promovida em cada um dos meses do ano- calendário de 2009.**

Com efeito, a despeito do entendimento perfilhado pelo D. Agente Fiscal é indubitável que os valores constantes no saldo da conta de mútuo referem-se efetivamente aos valores faturados para a Usinas /imanai S.A. e que não foram por ela pagas.

Veja-se que o D. Agente Fiscal apesar de questionar a legitimidade do procedimento adotado pela Impugnante quanto ao lançamento dos valores faturados e não pagos, não logrou êxito em demonstrar que tais montantes seriam efetivamente empréstimo, limitando-se a pautar seu entendimento em meras ilações e presunções.

Contudo, as presunções no âmbito do direito tributário não encontram amparo legal.

Ora, os registros contábeis dos contribuintes têm presunção relativa de veracidade, servindo de prova em seu favor. **Cabe ao fisco demonstrar que tais registros são inverídicos ou inconsistentes, nos termos do que preceituam os**

**artigos 923 e 924 do RIR/99 que sequeem abaixo transcritos:**

"Art. 923 - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n. 1.598, de 1997, art. 9. Parágrafo 1º)".

" Art. 924- Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior"

Todavia, o D.Agente Fiscal não logrou êxito em infirmar os lançamentos contábeis promovidos pela Impugnante e tampouco em comprovar que efetivamente os montantes constantes da conta corrente de mútuo correspondem a empréstimo e não aos valores faturados e não pagos.

**Portanto, não deve prosperar o entendimento da fiscalização de que a Impugnante concedeu à parte relacionada empréstimo no montante de R\$56.727.869,03, sendo premente o cancelamento da exigência fiscal imputada em relação à esta rubrica.**

Quanto à parcela do empréstimo captado junto ao Banco Rodobens no ano calendário de 2009 e que foi transferida à Usinas Itamarati S/A, insta tecer os seguintes esclarecimentos.

Primeiramente insta consignar que a Impugnante e a Usinas Itamarati S/A são partes integrantes do Grupo Itamarati, como reconhecido pela própria fiscalização tributária.

A Impugnante firmou em 2004 **contrato de conta corrente** com a Usinas Itamarati, estabelecendo a possibilidade destas empresas de se utilizarem de uma linha de crédito entre si, onde qualquer delas poderia ceder parte deste crédito quando devidamente solicitado na forma estabelecida pelo contrato. É o que denota os trechos abaixo transcritos que foram extraídos do referido instrumento contratual (**Doc. 09**):

1. As PARTES, por este instrumento, formalizam o **CONTRATO DE CONTA CORRENTE**, mediante a utilização de uma linha de crédito no valor de até R\$40.000.000,00 (quarenta milhões), reconhecendo a MUTUÁRIA eventuais débitos já contabilizados pela MUTUANTE até esta data.

1.1 A liberação de quaisquer quantias pela MUTUANTE à MUTUÁRIA, em razão deste contrato, dar-se-á mediante solicitação da MUTUÁRIA, com antecedência mínima de 05 (cinco) dias.

1.2 A solicitação de liberação de quantias deverá ser feita de acordo com a Cláusula 9 deste Contrato, e deverá estar devidamente assinada pelos representantes legais da MUTUÁRIA, obedecendo a forma e os poderes que lhe são conferidos pelo respectivo instrumento de mandato.

1.3 Qualquer atraso decorrente do fornecimento incompleto, pela MUTUÁRIA à MUTUANTE, das informações necessárias para liberação do crédito implicará no aumento do prazo de disponibilização dos recursos por quantos dias forem os dias de atraso no fornecimento completo e correto destas informações.

Este contrato foi posteriormente renovado no final do ano de 2009, com as mesmas cláusulas e termos, com alteração apenas no limite da linha de crédito, que passou a ser de R\$120.000.000,00 (cento e vinte milhões de reais).

A causa dessas operações firmadas com base em Contrato de Conta Corrente não reside na fé que uma sociedade tem no cumprimento da promessa de devolução deste pela outra sociedade, como ocorre em uma operação de crédito. **A causa que enseja a realização da referida operação é a obrigação de cooperação, com um fim útil.**

*E foi exatamente com base neste contrato, que, em 30.04.2009, a Impugnante cedeu para a Usinas Itamarati S/A parte do empréstimo que ela tomou do Banco Rodobens - no importe de R\$2.241.263,00 -, a fim de que esta coligada pudesse honrar com suas obrigações fiscais, haja vista a grande dificuldade financeira que vem enfrentando, o que a impede, inclusive, de obter financiamento diretamente junto às instituições financeiras.*

*O lançamento desta operação foi efetivado na conta Razão 12301000 - Partes Relacionadas Usinas Itamarati que foi acostado aos autos pelo D. Agente sob a rubrica de Anexo IX.*

*Assim a concessão deste crédito para empresa coligada - pertencente a um mesmo grupo - deve ser entendida como uma operação para manutenção regular de suas atividades, na medida em que a possível "quebra" da empresa coligada ou mesmo um prejuízo sofrido por aquela poderá impactar diretamente no patrimônio do grupo.*

#### **OS JUROS DEVEM SER COBRADOS**

*Por esta razão retirou de seu capital próprio e realizou o repasse (empréstimo), tudo para garantir seus interesses e manter a solidez da Guanabara Agrícola Ltda. (ora Impugnante) que teria prejuízos graves na hipótese de "quebra" da coligada, mormente considerando que a Usinas Itamarati é a maior adquirente do açúcar que ela produz.*

*Desta forma, os recursos captados em empréstimos (Impugnante e Instituição financeira) foram, em parte, utilizados para investimentos de risco, ou seja, investimento na coligada que se encontrava na iminência de sofrer prejuízo ou "quebrar", situação que se concretizada causaria graves prejuízos à Impugnante (Guanabara Agrícola Ltda). Situação está que se encontra amparada pela jurisprudência, senão vejamos:*

*"Processo 1308.000762/2001-51*

*Recurso 159.333*

*Acórdão 1102-00.076 – 1ª Câmara/ 2ª Turma ordinária*

*Sessão de 05 de novembro de 2009*

*Matéria IRPJ*

*Recorrente BBV- SERVIÇOS E NEGÓCIOS LTDA*

*Recorrida 1ª TURMA DA DRJ DE SÃO PAULO*

*Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Ano calendário: 1997*

***Ementa: IRPJ ENCARGOS FINANCEIROS DE EMPRESTIMOS DEDUTIBILIDADE.*** *Se os recursos captados em empréstimos são utilizados regularmente em investimentos de risco, os encargos financeiros com aqueles incorridos caracterizam – se como despesas necessárias, consideradas, portanto, como dedutíveis.*

*Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.*

*A contrário senso, somente seriam aceitos como dedutíveis juros relativos a recursos captados em empréstimos se bem aplicados pela empresa e quando assim classificados pelos agentes fiscais, com base em critério subjetivo, que não merece prosperar.*

*Ora, adentrar nesta seara implica evidentemente em concordarmos que a administração da empresa poderá ser efetuada pelo fisco federal, que é quem pode determinar quais as operações que a empresa pode fazer com os recursos captados para aceitar como dedutível as despesas com juros.*

*A administração da empresa cabe aos seus administradores, sócios ou quem assumiu tal encargo, mais jamais ao Fisco.*

*Outrossim, a operação ora sob análise pode ser entendida como uma subcapitalização que, por diversas vezes, o Conselho de Contribuintes concluiu que as despesas decorrentes desta operação são dedutíveis, por inexistir regra que limite a dedutibilidade dos encargos financeiros havidos no exercício contábil. Vejamos trecho do voto proferido no acórdão nº 101-96.053:*

*"Processo nº 16327.001484/2004-01*

*Recurso nº 149.841 De Ofício e Voluntário Matéria IRRI E OUTRO - EXS: DE 2000 a 2002 Acórdão nº 101 -96.053*

*Sessão de 28 de março de 2007*

*Recorrentes 7" TURMA/DRJ-SÃO PAULO - SP. I e COLGATE - PALMOLIVE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.*

*(..) No mais, as opções de financiamento utilizadas pela controlada no exterior não ferem em nada a legislação tributária, principalmente porque não temos no Brasil qualquer regra de limitação de dedutibilidade de encargos de financiamento pelo próprio sócio com relação à denominada "thin capitalization" ou subcapitalização, como ocorre no EEUU (no máximo 3 de financiamento do sócio para I de capital), ou no México (1,5 de financiamento para I de capital).*

*Querer utilizar-se do conceito da subcapitalização para limitar a dedutibilidade de encargos com empréstimo contraído da controladora no exterior, seria o mesmo que antes da legislação sobre preços de transferência, limitar-se a dedutibilidade de custos na importação, sem qualquer critério legal, ou pior, glosando-se integralmente o valor dos encargos.*

*Ademais, os valores creditados ou remetidos em quitação do empréstimo têm regramento próprio quanto à sua tributação, sobre o total, sem deduções, fato que não é negado nem pela própria fiscalização.*

*(...) Ex positis, considerando (1) a efetividade do empréstimo contraído, (2) a natureza exclusiva de condução das operações no Uruguai em razão de objetivo do vendedor, (3) a inexistência de regra jurídica específica para limitação de dedutibilidade em casos de subcapitalização, (4) a possibilidade jurídica de uma empresa nacional contrair empréstimos de sua controladora no exterior e (5) a tributação dos encargos desse empréstimo no momento do crédito ou pagamento, voto no sentido de dar provimento ao recurso."*

*Não obstante, o também antigo Conselho de Contribuintes, atualmente denominado, CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reconhece*

*Expressamente que os repasses efetuados para as empresas ligadas podem ter legítimo propósito comercial e que neste caso as despesas incorridas são tidas como dedutíveis. É o que denota trecho extraído do voto condutor proferido no acórdão de nº 101-96.242 de 05/07/2007 que segue abaixo transcrito:*

*(...). De fato, o repasse do empréstimo tomado no exterior pode estar embasado em legítimo propósito empresarial. Pode ser que a Recorrente tenha maiores condições de obter o empréstimo no exterior, e se ela o faz e repassa os valores obtidos a empresa ligada, em condições mais onerosas e tributando as receitas correspondentes, não há como considerar que as despesas são indedutíveis por desnecessárias. As despesas foram necessárias à obtenção das receitas tributadas", (negritos e grifos acrescidos) (Processo nº 13808.001514/2001-25. Acórdão 10196242).*

*Veja-se que a hipótese descrita pelo Conselho de Contribuintes para autorizar a dedutibilidade das despesas decorrentes de repasse de empréstimo à coligada amolda-se exatamente ao caso concreto.*

*Isto porque, como já apontado alhures, a transferência do empréstimo tomado pela*

*Impugnante para a Usinas Itamarati S/A apenas e tão somente se deu, em virtude desta última não ter condições de obter financiamento diretamente das instituições bancárias, por não possuir crédito no mercado em razão das dificuldades financeiras que vem enfrentando. (PROVA)*

*Não obstante, ao contrário do alegado pelo D. Agente Fiscal em seu Relatório de Diligência Fiscal, a Usinas Itamarati promoveu sim o pagamento de juros em razão do empréstimo cedido pela Impugnante, como evidenciam os lançamentos constantes do Anexo IX do Auto de Infração e Imposição de Multa.*

*Para melhor evidenciar o pagamento dos juros, a Impugnante colaciona abaixo exemplos desta operação:*

*(...)*

*O que vem a deflagrar com clareza que o repasse do empréstimo tomado pela Impugnante possui legítimo propósito empresarial, a justificar a dedução das despesas financeiras decorrentes.*

*Nestes termos, é evidente que o procedimento adotado pela Impugnante quanto ao abatimento das despesas financeiras em questão é legítimo e encontra amparo legal e igualmente na própria jurisprudência da Corte Administrativa.*

*Com efeito, o lançamento de ofício ora combatido também deve ser cancelado quanto a este ponto.*

*Estas são as considerações que Impugnante deseja efetuar quanto ao Relatório de Diligência Fiscal que foi elaborado pelo D. Agente Fiscal integrante da Delegacia da Receita Federal em Cuiabá, sendo que nesta oportunidade reitera todos os demais argumentos de fato e de direito trazidos à lume em sua impugnação administrativa que foi protocolada em 22.03.2013.*

Após a análise das razões de impugnação, bem como das informações coletadas em diligência, a Primeira Instância administrativa julgou pela parcial procedência do recurso, exonerando a recorrente do pagamento de parte do crédito tributário lançado, conforme denota a ementa do Acórdão nº 16-76.833 - 4ª Turma da DRJ/SPO:

***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ***

*Ano-calendário: 2009*

***OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO. AJUSTES NO PREÇO. EQUÍVOCO NA DATA DE VALORAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DESANEAMENTO.***

*O ajuste no valor pago com base em índice conhecido somente após a tradição da mercadoria, conforme disposição contratual, só pode ser calculado a partir do momento desse conhecimento, não havendo como ser considerado devido antes desse marco temporal.*

***AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO E DECLARAÇÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS DECORRENTES DA REVENDA DE MATERIAL DE ALMOXARIFADO PARA EMPRESA DO GRUPO E DA REVENDA DE MATERIAIS EM GERAL NO MERCADO INTERNO.***

*Não restando comprovado que os valores lançados a créditos foram estornados e/ou transferidos para outra conta de receita, anulando os créditos, mantém-se a autuação dos valores encerrados a conta de resultado, mas não oferecidos à tributação.*

**JUROS. MÚTUO. EMPRESAS LIGADAS.  
DESNECESSIDADE.**

*Não são necessárias as despesas de juros oriundas de empréstimo cujos valores sejam repassados de uma forma ou de outra como mútuo a empresas ligadas. Não se pode pretender contabilizar o custo financeiro dessas operações, em respeito ao princípio da entidade, não importando a forma de contabilizar as operações, uma vez que os mútuos foram repassados sem ônus financeiro algum.*

**PIS. COFINS. CSLL. DECORRÊNCIA.**

*Aplica-se a autuação do PIS, da COFINS e da CSLL as conclusões relativas ao lançamento do IRPJ, dada a relação de causa e efeito existente entre elas.*

**PIS. COFINS. SUSPENSÃO RESTRITA DA  
TRIBUTAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO NO CASO  
CONCRETO.**

*Não restou comprovado o cabimento da suspensão da tributação do PIS e da COFINS, restrita à destinação específica da cana-de-açúcar comercializada pelo contribuinte. Todavia não se sustentado a matéria tributável correspondente, não subsiste as autuações correlatas.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Exonerado*

Da decisão acima, a recorrente interpôs Recurso Voluntário em relação à parte em que restou vencida (ou seja, redução do saldo de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa do período – da atividade geral e rural), apenas reiterando as razões expostas na Resposta à Intimação recebida em 15/05/2015 (fls. 931/960).

Por sua vez, quanto ao crédito tributário exonerado em primeira instância, a DRJ/SPO recorreu de ofício, não tendo havido requisição dos autos para apresentação de contrarrazões pela PGFN conforme Despacho de Encaminhamento de fl. 1333.

É o Relatório.

**Voto Vencido**

Conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa - Relator

Face à exoneração do crédito tributário pelo acórdão recorrido foi interposto recurso de ofício pelo colegiado *a quo*, em cumprimento às disposições do art. 34, inc. I, Dec. nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97.

O recurso de ofício deve ser conhecido, pois o valor exonerado extrapola o limite fixado por meio da Portaria MF. nº 63, de 09/02/2017 (créditos de tributos e encargos de multa superior a R\$ 2.500.000,00).

### **Do recurso de ofício**

O presente processo trata de três infrações apuradas pela Fiscalização:

**Infração 01** - *Omissão de Receitas de Vendas de Cana de Açúcar em decorrência da aplicação do índice de Açúcar Total Recuperável (ATR), publicado pela Consecana-SP (Conselho dos Produtores de Cana-de-Açúcar e Álcool do Estado de São Paulo) ao final do ano safra (Anexos I, V, VII e VIII);*

**Infração 02** - *Receitas Operacionais Escrituradas e não Declaradas referentes à Atividade Geral, decorrentes da Revenda de Material de Almoxarifado para Empresa do Grupo e da Revenda de Materiais em Geral no Mercado Interno (Anexos II, III, IV, VI e XIII);*

**Infração 03** - *Despesas Financeiras não Necessárias em razão de pagamento de encargos financeiros de empréstimos obtidos no mercado financeiro e repassados integralmente em forma de mútuos às pessoas ligadas, sem cobrança ou reconhecimento de qualquer valor a título de juros (receita financeira), conforme Anexos IX, X e XI.*

Como bem relatado acima, partindo da análise de alguns pontos suscitados pela interessada, a DRJ-SPO converteu em diligência o julgamento da Impugnação Administrativa apresentada, fixando pontos controvertidos em relação a cada uma das infrações.

As questões levantadas pela DRJ foram de precisão cirúrgica, de forma que o esclarecimento das mesmas outorgou segurança à decisão alcançada pela Turma Julgadora “*a quo*”, independentemente do posicionamento da autoridade fiscal.

Com relação aos esclarecimentos fornecidos pela Fiscalização, destacam-se alguns excertos do Auto de Infração (fls. 737/755) que denotam o entendimento utilizado pela fiscalização na autuação em relação à **Infração 01**, vejamos:

*“Os esclarecimentos solicitados foram elencados na mesma ordem das infrações imputadas. Dessa forma esta fiscalização responderá os itens um a um, conforme abaixo:*

***I - Omissão de Receita de Vendas. Este item foi desdobrado em sete subitens, enumerados de "a " a "g".***

(...)

***b) Explicitar claramente qual a regra contratual e a prática efetiva com relação à comercialização de cana-de-açúcar adotada pela impugnante.***

*As regras contratuais estão todas listadas no supra citado contrato, anexo, esclarecidos no Relatório Fiscal, nos Autos de Infrações e pela própria fiscalizada. Em relação ao preço de venda da cana-de-açúcar a ser pago, a regra esta prevista no item 4.1.1 ao 4.1.5, abaixo. Transposição fiel do Contrato, anexo, itens citados, que constam das intimações fiscais:*

*(4.1.1) No cálculo do preço deverá ser considerado o "mix" de produção do ano-safra do Estado de São Paulo.*

*(4.1.2) Os preços médios praticados no Estado de São Paulo durante o ano-safra, para cada um dos produtos finais a serem divulgados pelo CONSECANA - SP até 10 de abril de cada ano.*

*(4.1.3) A participação expressa em forma percentual, do custo médio da matéria-prima no custo médio de cada um dos produtos, conforme disposto nos artigos 9 a 11 do Anexo II do Regulamento do CONSECANA-SP, e/ou circulares específicas a respeito desse assunto.*

*(4.1.4) A quantidade de ATR (Açúcar Total Recuperável) entregue pela VENDEDORA durante a safra.*

*(4.1.5) Ao preço assim obtido será aplicado um deságio de 6% (seis por cento) sobre valor da CONSECANA - SP.*

*(a) O deságio supra estabelecido é em decorrência da Cessão das terras que a COMPRADORA cedeu à VENDEDORA em Comodato, conforme contrato firmado entre as partes em 31 de março de 2007.*

*(...)*

***2) Informações datada de 05/04/2012, Fielmente Transposta abaixo, documento acostadas nos Autos, "Informação Esclarecimentos Contribuinte I", especialmente o item "7":***

*Não paira dúvida a esta fiscalização de que não houve ajuste no final da safra, nem complementação ou devolução, portanto, não seria possível e nem necessário solicitar novos esclarecimentos em relação data, mês e valores ajustados. Ora se a autuada não fez ajuste e tendo utilizado um ATR menor que o fixado pela Consecana-SP, logo existe uma diferença que foi exatamente, esse procedimento que fez esta fiscalização (sic). O contribuinte encaminhou 3 (três) planilhas de apuração do faturamento, todas estão acostadas aos Autos, são elas os Anexos I - Contribuinte, Anexo II - Contribuinte e Anexo III - Contribuinte, no Anexo I - Contribuinte, a autuada demonstra nota por nota fiscal, período por período, mês a mês o valor do seu faturamento, sem a aplicação da redução de 6% que fazia jus em razão do estatuído no item 4.15 do Contrato de Compra e Venda*

*firmado com a controladora Usina Itamarati S/A, concluindo que os valores ali demonstrados são os mesmos contabilizados. Já no Anexo II Contribuinte, a atuada demonstra as mesmas informações, ou seja, nota por nota fiscal, período por período, mês a mês o valor do seu faturamento, aplicando a redução de 6% a que fazia jus face ao estatuído no item 4.15 do Contrato de Compra e Venda firmado com a controladora Usina Itamarati S/A, concluindo pela comparação entre os valores do faturamento apurados com a redução foram sempre inferiores aos valores contabilizados. Enquanto na terceira planilha, Anexo III - Contribuinte, também acostadas nos Autos, nela a atuada informa o controle da entrada ou entrega de cana de açúcar, mostrando as mesmas informações constantes dos Anexos I e II - Contribuinte, sobre a ótica da compradora, a controladora. Não pode haver dúvida de que os valores de produção constantes dos três Anexos listados e acostados, e os valores contabilizados representam o faturamento da atuada, sobre a sua ótica. No entanto, por ter a atuada optado pelo sistema da Consecana-SP, deve fazer o ajuste da produção entregue, com base no ATR divulgado pela Consecana-SP em seu Site, em abril de cada, nos termos dos item 4.1.1 a 4.15, do contrato, anexo firmado entre a fiscalizada e a sua controladora Usina Itamarati S/A. Diante desses fatos narrados, a fiscalização buscou, inclusive por orientação da atuada, conforme abaixo, no Site da Entidade, a tabela com os valores divulgados até abril do ano safra, também acostado aos Autos e mais uma vez anexos.*

(...)

### **3) Informações Prestadas pela Atuada em 21/06/2012 – Acostadas Informações Prestadas Contribuinte II**

(...)

*Por tratar-se de informações públicas e nacionais, conforme esclarece a atuada, esta fiscalização, baixou do Site da Consecana-SP, a tabela divulgada em abril de 2010, para ajuste da safra de 2009. Essa tabela esta acostada nos Autos, sob a denominação de "Tabela de ATR Publicação Consecana-SP", nela esta estampada que o ATR médio da safra de 2009/2010 é 0,3492. Esta fiscalização com base nessa informação, garantindo ao direito da atuada da dedução de 6% a título de compensação pelo uso da terra da compradora, nos termos do Item 4.15 do Contrato de Compra e Venda firmado entre a fiscalizada e a firma Usina Itamarati S/A, realizou o recalcule do faturamento da atuada, utilizando as mesmas informações prestada pela fiscalizadas constantes dos Anexos I, II e III - Contribuinte, acostados aos Autos, agora com ATR Médio de abril de 2010 divulgado pela Consecana-SP, devidamente Ajustado com dedução de 6%, conforme já esclarecido. Dessa forma foi elaborado o Anexo VII Demonstrativo do Faturamento cana-de-açúcar, com a ATP ajustado com a redução de 6% (passou de 0,3492 para 0,3282 - ainda foi elaborado por esta fiscalização o Anexo V, Demonstrativo do Valor do ART, nele está demonstrado o ajuste do ATR e a*

diferença que corresponde à omissão de receita), nele está demonstrado, nota por nota fiscal, período de emissão por período de emissão, mês a mês, utilizando todas as informações de produção prestada e demonstrada pela autuada nos Anexos I, II e III - Contribuinte já decorridos, os valores do faturamento mensal apurado. Esse valor foi comparado com o valor do faturamento contabilizado e demonstrado no Razão, acostado aos Autos Anexo I - Razão da Conta de Receita Operacional, os valores contabilizados também constam dos Balancetes Mensais do Razão Acostados aos Autos.

(...)

**f) Em que momento deveria ser oferecido o excedente de receita, decorrente do ajuste se o preço devido com base no ATR médio final, disponibilizado em abril de 2010?**

*As legislações comerciais e tributárias contemplam o princípio da competência como regra para reconhecer as receitas e despesas e as exceções não se enquadram ao caso. Deveria ser oferecida a tributação no momento da sua realização ou na data que se conheceu o índice real, através de ajustes. Dessa forma as receitas pertencem ao exercício em que elas foram realizadas. Entende por exercício ou momento da realização, tratando-se de transações envolvendo bens móveis que é o caso, a realização deve ocorrer no momento da tradição, ou seja, no momento da entrega do bem. Ao contrário disso é omitir ou postergar receita e distorcer o resultado do exercício.*  
(...)"

*(grifos aditados)*

Pois bem. Dos excertos acima, constata-se o seguinte:

- (i) a fiscalização reconhece que deve fazer o ajuste da produção entregue, com base no ATR divulgado pela Consecana-SP em seu site, em abril de cada ano;
- (ii) a autoridade fez o levantamento do valor excedente (omitido) em relação ao valor ajustado em todos os meses do ano-calendário 2009, com o ATR médio divulgado pela Consecana-SP em abril de 2010;
- (iii) a autoridade fiscal reputa que o momento da realização das receitas e despesas em questão coincide com o momento da tradição.

Destarte, resta claro que para a quantificação da obrigação tributária correspondente ao período apurado (2009), a fiscalização levou em conta os preços da cana de açúcar a partir de um índice (Açúcar Total Recuperável – ATR) que foi publicado no ano seguinte (2010).

Disso, tem-se que, para a fixação do critério quantitativo da regra-matriz de incidência tributária, a fiscalização utilizou um critério inexistente à época do período de apuração (2009).

Neste ponto, a DRJ-SPO é precisa ao afirmar que, se no ano-calendário 2009 ainda não existia um índice a ser utilizado, não seria possível cobrar, a não ser de forma provisória estimada. A decisão recorrida esclarece que:

*“(...)os ajustes não poderiam ter sido imputados em momento anterior ao da apuração dos índices necessários para tanto, na forma contratada, valendo, para a data da tradição, os índices provisórios existentes, à ocasião. Mas o acerto vale para e no momento futuro, se houver causa para tanto”. (fl. 44, do Acórdão nº 16-76.833-DRJ/SPO; fl. 1263 do e-processo)*

Ora, sabe-se que a base de cálculo guarda íntima relação com a hipótese de incidência, podendo confirmá-la, ou mesmo, infirmá-la. Isto porque a base de cálculo (localizada no consequente da norma tributária), juntamente com a alíquota, quantifica a obrigação tributária. Esta obrigação (formada no consequente da norma), por óbvio, deve guardar conformidade, e não apresentar quaisquer incoerências, com o antecedente da norma tributária.

Assim, o crédito tributário deve guardar em si o “DNA” do fato jurídico que lhe deu origem, ou seja, a partir da quantidade de grandeza tributável serão revelados os critérios materiais, espaciais e temporais que lhe deram origem, não podendo haver qualquer incoerência entre estes.

Logo, se na quantificação da obrigação tributária estão presentes índices inexistentes em um determinado período, então, pode-se concluir que aquele crédito tributário cobrado não diz respeito àquele período.

*In casu*, ao quantificar o crédito tributário, a autoridade fiscal utilizou um índice inexistente no período fiscalizado gerando, a partir disso, uma diferença de valores que causou a autuação por omissão de receitas.

No entanto, deve-se ter claro que o índice utilizado pela autoridade fiscal, por não ter relação com o período apurado, não poderia ser cobrado neste procedimento fiscal. A base de cálculo não reflete um critério pertinente ao ano-calendário 2009, mas sim ao ano-calendário 2010, quando foi publicado o índice ATR utilizado para a formação dos preços que quantificaram a base tributável distinta da declarada.

Sendo assim, o crédito tributário cobrado, da forma como quantificado, refere-se a uma obrigação tributária do ano-calendário 2010, e não do ano-calendário 2009, sendo, portanto, correta a decisão recorrida quanto à parte exonerada.

Conforme o exposto acima, não carece de reparos a decisão recorrida quanto a exoneração de pagamento do crédito tributário relativo à omissão de receita.

### **Do recurso voluntário**

Por preencher os requisitos de admissibilidade, conheço do presente Recurso Voluntário.

Feitas estas considerações relativas ao Recurso de Ofício, e sendo certo que todas as razões postas pela interessada à apreciação deste Conselho por meio do Recurso Voluntário já foram apreciadas e julgadas, com acerto, pela Primeira Instância Administrativa,

adoto as razões de decidir da DRJ, nos termos do §3, do art. 57 do RICARF, conforme transcrição abaixo:

*OMISSÃO DE RECEITAS. TRIBUTAÇÃO. AJUSTES NO PREÇO. EQUÍVOCO NA DATA DE VALORAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE SANEAMENTO.*

*6. A autuação tem como uma de suas razões o fato de a Impugnante ter celebrado contrato com a empresa que cedeu a fazenda na qual se explora cana-de-açúcar, o qual não foi cumprido em seus estritos termos.*

*7. A Cláusula Quarta do contrato estipula o seguinte a respeito do preço e condições de pagamento:*

(4) CLAUSULA QUARTA – DO PREÇO E CONDIÇÕES DE PAGAMENTO

(4.1) O preço devido pela COMPRADORA a VENDEDORA, referente à cana-de-açúcar objeto deste contrato será apurado ao final de cada ano-safra, a partir da metodologia estabelecida no Anexo II do Regulamento do CONSECANA-SP, que as partes declaram conhecer e respeitar, com adaptações às condições específicas para o estado de Mato Grosso, que as partes reconhecem e aceitam, conforme a seguir se estabelece:

(4.1.1) No cálculo do preço deverá ser considerado o "mix" de produção do ano-safra do Estado de São Paulo.

(4.1.2) Os preços médios praticados no Estado de São Paulo durante o ano-safra, para cada um dos produtos finais, a serem divulgados pelo CONSECANA-SP até 10 de abril de cada ano.

(4.1.3) A participação expressa em forma percentual, do custo médio da matéria-prima no custo médio de cada um dos produtos, conforme disposto nos artigos 9 a 11 do Anexo II do Regulamento do CONSECANA-SP, e/ou circulares específicas a respeito desse assunto.

(4.1.4) A quantidade de ATR (Açúcar Total Recuperável) entregue pela VENDEDORA durante a safra.

(4.1.5) Ao preço assim obtido será aplicado um deságio de 6% (seis por cento) sobre valor da CONSECANA – SP.

(a) O deságio supra estabelecido é em decorrência da Cessão das terras que a COMPRADORA cedeu à VENDEDORA em Comodato, conforme contrato firmado entre as partes em 31 de março de 2007.

*8. A alegação da Impugnante de que não teria havido favorecimento não foi comprovada. E o contrato não foi cumprido pelas partes, no tocante aos ajustes nele previstos, sem motivação comercial que justificasse.*

*9. Por outro lado, é veraz o argumento de que a Fiscalização determinou a data de ocorrência do Fato Imponível, ou sua valoração, em momento equivocado, deixando de imputar a liquidez e a certeza necessárias para os valores lançados, o que não restou corrigido mesmo após a diligência. Se inexistente um índice, a*

*ser utilizado, não é possível cobrar, a não ser de forma provisória estimada, sujeitando-se as partes a ajustes quando determinado o índice em momento futuro.*

*10. Ou seja, os ajustes não poderiam ter sido imputados em momento anterior ao da apuração dos índices necessários para tanto, na forma contratada, valendo, para a data da tradição, os índices provisórios existentes, à ocasião. Mas o acerto vale para e no momento futuro, se houver causa para tanto.*

*11. Sobre a questão, cabe invocar o disposto no art. 9º da Lei 9.718/1998 e art. 375 do RIR/1999:*

*Lei nº 9.718/1998:*

*Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.*

*Decreto nº 3.000/1999:*

*Art. 375. Na determinação do lucro operacional deverão ser incluídas, de acordo com o regime de competência, as contrapartidas das variações monetárias, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis, por disposição legal ou contratual, dos direitos de crédito do contribuinte, assim como os ganhos cambiais e monetários realizados no pagamento de obrigações (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 18, Lei nº 9.249, de 1995, art. 8º).*

*Parágrafo único. As variações monetárias de que trata este artigo serão consideradas, para efeito da legislação do imposto, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso (Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º).*

*(destaque da transcrição)*

*12. Ou seja, os eventuais ganhos, deveriam ter sido tratados como receitas financeiras e tributadas no momento de seu auferimento, quando da aplicação do índice da Consecana.*

*13. Não ocorreu simples erro de cálculo, mas aviltamento à higidez necessária do crédito tributário lançado, nesse item. A regra matriz de incidência possui diversos aspectos e, no presente caso, necessitaria maiores correções.*

*14. Em sendo o interesse público prejudicado, cabe a firmeza no sentido de possibilitar ajustes, dentro do prazo decadencial e respeitando o direito à ampla defesa, no âmbito do Processo Administrativo Tributário, sem deixar espaço à inovações, na outra mão.*

*15. Correto o contribuinte quanto à data da apropriação do ganho decorrente da aplicação do índice médio, que deveria ter sido em abril.*

16. Não é cabível, por essas razões, o lançamento, na parcela que cuidaria da incorreta determinação do preço da cana-de-açúcar.

*AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO E DECLARAÇÃO DE RECEITAS OPERACIONAIS DECORRENTES DA REVENDA DE MATERIAL DE ALMOXARIFADO PARA EMPRESA DO GRUPO E DA REVENDA DE MATERIAIS EM GERAL NO MERCADO INTERNO.*

17. A Impugnante argúi que não teria ocorrido em ausência de declaração em DCTF e DIPJ das receitas de revenda de material de Almoarifado para o ano-calendário de 2009, mas sim estorno de lançamento que anula o crédito e igualmente de mera transferência entre contas contábeis de receita, a qual não denotaria a existência de nova receita a ser levada à tributação.

18. O Auditor Fiscal responsável pelo lançamento, assim se posiciona sobre as questões levantadas na diligência promovida:

***II- Receitas Operacionais Escrituradas e não declaradas. O contribuinte alega que parte dos valores lançados na conta 311030001 teriam sido estornados ou transferidos para outra conta de receita operacional (31303001), não configurando omissão de receita (vide demonstrativos de fls. 487/492). Confirmar essa informação pela análise da escrituração e documentação de suporte. Se a resposta for favorável ao Impugnante recalcular os valores mantidos e exonerados, justificando, por meio da elaboração de relatório conclusivo.***

*As Receitas Operacionais Escrituradas e não Declaradas foram demonstradas no Anexo II, acostado aos Autos, qual seja o Razão da Conta 311030001. A alegação de que esse valor teria sido estornado ou transferido para outra conta é facilmente comprovadas pela escrita contábil, conta do razão com todas as partidas e contrapartidas. Foi acostado de fato aos autos, por esta fiscalização, no tocante à Conta 311030001, somente os créditos que comprovam as receitas. Neste momento acostamos, a referida conta do razão, as partidas a créditos e as contrapartidas a débito, onde pode ser verificado, que não prosperam as alegações da autuada, de que os valores a créditos foram estornados e/ou transferidos para outra conta de receita anulando os créditos. Não há histórico de estorno e os lançamentos que podem representar transferências soma, conforme resumo a importância de apenas R\$2.735.831,10 entre os meses de junho a dezembro, e ao final de exercício o saldo acumulado da conta de receita, na importância de R\$4.288.602,29 foi encerrado contra a conta de resultado, no entanto, não foram oferecido à tributação, conforme ficou demonstrado, no Auto de Infração e no Relatório Fiscal.*

*(destaque da transcrição)*

19. Ou seja, em que pese a aparente lógica da alegação apresentada pela Impugnante, esta não se sustenta frente à análise promovida pela Fiscalização.

20. Deve permanecer a autuação, nesse tópico.

*JUROS. MÚTUO. EMPRESAS LIGADAS. DESNECESSIDADE.*

21. Frente a afirmativa de que os juros devidos nas operações de empréstimo seriam desnecessários, pois seriam repassados a empresas ligadas, pretende a Impugnante demonstrar que não seria esse o seu caso.

22. A lógica apresentada para lastrear a contabilização é mais confusa do que a acusação denota à primeira vista, mas não modifica a razão de ser da autuação, nesse item.

23. Ora, uma empresa que empresta milhões e milhões de reais (não importa de inicialmente a entrega se deu na forma de matéria-prima, cana-de-açúcar) a uma empresa ligada, não pode deixar de se lembrar que deve tributar as operações com cuidados e esmero especiais, pois não é essa sua atividade fim, nem a determinação dos juros isenta, por motivos óbvios. Afirmar que a cana-de-açúcar entregue pela empresa ligada se transforma em mútuo, como se fosse usual tal operação e que se assim não fosse ocorreria a falência da outra empresa, não afasta a necessidade de tributar a operação corretamente. Alegou-se que efetuou-se os valores da conta de receita (venda cana-de-açúcar), para conta de mútuo da empresa ligada.

24. A ação de excluir os valores da conta de receita é incorreto, pois os exclui de regular tributação, uma vez que não receber o pagamento da parceira comercial não significa que haveria o direito de não os tributar. A escrituração teria que se dar de outra forma.

25. Todavia, a narrativa da Impugnante evidencia que há uma ausência de tributação dos juros relativos a essas operações, por parte da Impugnante.

26. Assim, manifestou-se a Autoridade Administrativa Fiscal, em sede de diligência solicitada:

**III - Despesas Financeiras não Necessárias - A conta autuada é conta representativa de mútuo com coligadas? Os valores constantes dessa conta contábil são relativos a mercadorias faturadas que já teriam que ter sido pagas, estando vencidas? Como e quando foram liquidados esses valores? Houve intervalo significativo entre sua escrituração e a efetiva liquidação, ou este período é meramente decorrente de questões operacionais para se providenciar a liquidação? Justificar.**

Nos autos de infrações, nas intimações fiscais e relatório fiscal todos integrantes dos Autos estão bastante claro que a conta autuada é de mútuos entre pessoas ligadas. As tentativas de justificativas da contribuinte não têm nenhuma guarida na escrita contábil, a não ser se desprezar os registros contábeis utilizado para por ela para controlar o patrimônio e apurar o resultado e tomar como lastros para os registros as ilações da autuada.

Senão, vejamos o Anexo IX - Razão da Conta Empréstimos Partes Relacionadas, inclusive com históricos, onde se verifica os suprimentos da controlada através de empréstimos, nele não se

*vislumbra, adiantamentos ou negócios operacionais, entre as pessoas ligadas. Não se registra contabilmente negócios usuais entre pessoas ligadas no Ativo Realizável a longo prazo. As baixas dos mútuos, através de créditos na conta Parte Relacionadas, conforme Razão da Conta em anexo, equivalente às liquidações dos mútuos, nele estão identificados, como em qualquer em qualquer escrita contábil, pelos créditos na supra citada conta, conforme históricos se vê pagamentos de despesas, pagamentos de obrigações, pagamentos juros, baixa de empréstimos, transferências financeiras via rede bancária, transferências entre contas, etc. Anexo, aos Autos, a Conta do Razão 12301- Partes Relacionadas, Controladas, Coligadas e Associadas, exatamente igual aos Balancetes do Razão apresentados, inclusive assinados pela autuada, onde fica claro o movimento de mútuos. Carece de qualquer lógica as ilações da autuada no sentido de que os registros a débitos na Conta 12301 – Partes Relacionadas são decorrentes de encontros de contas de pessoas ligadas. Ora, ao realizar uma venda a autuada contabiliza em conta a receber/cliente, ou seja, faz um débito na conta Cliente e um crédito na conta de receita, a primeira é conta patrimonial e a segunda conta de resultado. No recebimento de uma venda, se faz a baixa na conta cliente, creditando e, tendo como contrapartida da uma entrada no caixa ou banco, debitando. É inimaginável que alguém faz uma venda, ao invés de receber o direito da venda, faz uma transferência financeira ao devedor, não é possível de aceitar esse argumento. Não é compreensível o credor de mercadoria fazer adiantamento ao devedor, ao contrário é verdadeiro. Esse fato esta comprovado no Anexo IX - Razão da Conta Empréstimos Partes Relacionadas e na Conta do Razão Partes Relacionadas, neste foram segregadas apenas os movimentos a créditos, correspondentes às baixas dos mútuos, ambos acostado aos Autos. As despesas financeiras não necessárias, embora já devidamente demonstradas, Anexo IX - Empréstimos Concedidos, Anexo X - Empréstimos Obtidos no Mercado Financeiros e Anexo XII- Demonstrativo das Despesas não Necessárias, no auto de infração e no relatório fiscal, ainda esclareço, conforme Razão das contas Capital de Giro n.º.22201000, Finame Curto Prazo n.º. 21201001 e Finame Longo Prazo n.º. 22201001, a autuada tomou no mercado financeiro, a título de empréstimos ( Capital de Giro, Finame Curto Prazo e Finame Longo Prazo), o valor de R\$56.195.961,66, por outro lado, a contribuinte concedeu no mesmo ano calendário, a título de empréstimos a suas partes relacionadas, o valor de R\$56.727.869,03, ou seja , todo o valor emprestado foi repassado as suas partes relacionadas, a custo zero, pois não houve cobrança de juros. Destarte, os empréstimos obtidos no mercado financeiro geraram uma despesa financeira, conforme Razão da Conta n.º. 46103- Despesas Financeiras - Passivas, no valor de R\$18.889.064,62, no entanto, depois de segregadas as despesas apenas com juros, conforme demonstrado no anexo XI - Razão Juros Sobre Financiamentos/Despesas Financeiras, somou a importância de R\$5.214.847,24, esse valor é que foi considerado despesas financeiras não necessárias. O cálculo das*

*despesas financeiras não necessárias, este demonstrativo no Anexo XII – Demonstrativo das Despesas Financeiras não Necessárias. Por fim, acredito não ser necessário justificar os procedimentos, nem responder pontualmente as perguntas formuladas, uma vez que as infrações foram apuradas com base nas informações contábeis da autuada que estão devidamente comprovadas nos Autos e complementadas na diligência. Segue, anexo, em complemento aos Anexos constantes dos Autos, o Razão da Conta n.º. 22201000-Capital de Giro ( LP), n.º. 22201001- Finame (LP), 21201001-Finame (CP), onde fica evidente o volume de financiamentos obtidos que foram repassados e que geraram as despesas financeiras não necessárias às atividades da autuadas, portanto, glosadas.*

*(destaques da transcrição)*

*Pelos fatos contabilizados trazidos pela Fiscalização, fica evidente o pareamento entre os valores totais emprestados e tomados, e do outro lado outro lado, a não sustentação dos argumentos da Impugnante. Não houve comprovação de que ocorreu cobrança e conseqüente oferecimento de juros à tributação relativamente aos mútuos da Impugnante para com a empresa ligada.*

*Por essas razões, mantém-se a autuação que considera desnecessária a despesa com juros sobre empréstimos tomados e de uma forma ou de outra repassados à empresa ligada.*

**PIS. COFINS. SUSPENSÃO RESTRITA DA TRIBUTAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO NO CASO CONCRETO, DO DIREITO.**

*No que se refere à afirmação da suposta suspensão da cobrança do PIS e do COFINS relativamente às operações da Impugnante, a Fiscalização, inquirida, vem afirmar que a norma invocada não tinha, à época dos fatos, alcance necessário para proteger a empresa dos tributos devidos, posto que era restrita quando da destinação do cana-de-açúcar para pessoa jurídica produtora de álcool, inclusive para fins carburantes. A Impugnante não foi capaz de comprovar que as operações tributadas atendiam a essa condição no período autuado, não merecendo, pois, prosperar as argüições de defesa no que tange o PIS e a COFINS.*

*No tocante ao assunto, a Autoridade Administrativa Fiscal Diligenciante assim se manifestou:*

*A única notícia que se tem da destinação da produção, esta no documento denominado Mapa de Custo de Produção, Anexo a esta informação, na qual consta uma planilha nominada “Plano da Safra 2009/2010”, em que se projeta a destinação da cana-de-açúcar para produção de álcool e açúcar.*

*Ou seja, em sendo indeterminada a destinação da cana-de-açúcar apenas na forma inicialmente incentivada na norma, não é cabível o gozo do benefício fiscal na situação em apreço.*

**Conclusão**

Diante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao recurso de ofício e voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa

**Voto Vencedor**

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo - Redator designado

Acompanho integralmente o Relator, quanto à decisão relativa ao Recurso de Ofício.

No tocante ao Recurso Voluntário, todavia, peço vênia para divergir, pelas razões a seguir expostas:

**INFRAÇÃO 2: AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE RECEITAS**

Parte da autuação fiscal se refere a suposta ausência de declaração por parte do sujeito passivo de receitas operacionais provenientes de "*Revenda de Material de Almoxarifado para empresa do Grupo*" e de "*Revenda de Material em Geral no Mercado Interno*", infração descrita no Relatório Fiscal de fls. 32 a 40, nos seguintes termos:

2- Não Declaração em DCTF e não recolhimento do IRPJ e CSLL sobre a Receita de Revenda de Materiais Mercado Interno e Revenda Material para Empresa do Grupo, contabilizado no valor de R\$ 2.934.746,25, conforme demonstrado no Anexo XIII, elaborado com base no Anexo VI, VIII, II e III. A contribuinte informou no LALUR e DIPJ, a Receita da Atividade Geral, o valor de R\$ 5.792.683,72, correspondente à revenda de materiais. No entanto, conforme Razão da fiscalizada, Anexo II- Revenda Material Almoxarifado para Empresa do Grupo, Conta 31303001, o valor do faturamento foi de R\$ 4.378.445,70 e Anexo III- Revenda de Material em Geral Mercado Interno, Conta 31103001, soma a importância de R\$ 4.357.984,27, resultando a soma desses faturamentos o valor de R\$ 8.736.429,97, conforme Anexo VIII- Resumo das Receitas. Como a contribuinte registrou no LALUR, informou na DIPJ, o faturamento apenas de R\$ 5.792.683,72, resultando assim uma diferença de faturamento contabilizado e não declarado e nem recolhido no valor de R\$ 2.934.746,25 (R\$ 8.736.429,97- R\$ 5.792.683,72). Lavrou-se a exigência de IRPJ e CSLL sobre o faturamento contabilizado e não informado em DPJ, nem declarado e em DCTF e nem recolhido no valor de R\$ 2.934.746,25.

A Recorrente sustenta a inexistência de qualquer ausência de declaração, uma vez que os lançamentos contábeis apontados pela Fiscalização decorreriam de estornos ou transferências entre contas, não representando a apuração de novas receitas.

### Das transferências entre contas

Em primeiro lugar, a alegação é que, para parte dos lançamentos a crédito da conta contábil 31303001 que compuseram a autuação, existiriam lançamentos a débito de mesmo montante, que anulariam os primeiros e que não teriam sido considerados pela autoridade fiscal.

Segundo a Recorrente, dos valores lançados na conta 31103001 - Revenda de Material em Geral, R\$ 2.711.184,56 teriam sido transferidos para a conta 31303001 - Revenda de Material de Almoxarifado, por ser esta mais específica.

O equívoco decorreria do fato, que, inclusive, teria sido reconhecido pela autoridade fiscal, de ter-se considerado apenas os lançamentos a crédito das referidas contas contábeis, sem atentar para os lançamentos realizados a débito.

De fato, a análise dos Anexos II (fls. 47 a 70) e III (fls. 71 a 88) do Relatório Fiscal revela que para se chegar ao valor que teria sido auferido pelo sujeito passivo, a título de receita correspondente as duas cotas contábeis referidas, o responsável pelo procedimento fiscal se limitou a somar os lançamentos a crédito registrados em tais contas.

Tal fato é explicitado, ainda, no ANEXOS VI (fl. 94), VI-A (fl. 95), VIII-B (fl. 104), VIII-C (fl. 105) e VIII-E (fl. 107).

Os Balancetes Analíticos do sujeito passivo (fls. 242, 283, 293 e 303) corroboram os valores de receita por ele reconhecidos, em relação aos meses de junho, outubro, novembro e dezembro de 2009.

Do mesmo modo, o Razão da conta 31303001 de fls. 796 e 797, juntado aos autos por ocasião da Diligência Fiscal, registra as transferências provenientes da conta 31103001, nos montantes alegados e o saldo final reconhecido pelo sujeito passivo:

30/06/2009	31103001	Revenda de Materiais em Geral MI	D	69.949,17		1.622.720,36	C	Rev. Mat. em Ger-	CONTÁBIL NORMAL
30/06/2009	31303001	Revenda Material Almoxarifado P/ Emp. Grupo	C		69.949,17	1.622.720,36	C	Rev. Mat. Almoxa-	CONTÁBIL NORMAL
31/10/2009	31103001	Revenda de Materiais em Geral MI	D	736.245,24		2.383.612,05	C	Rev. Mat. em Ger-	CONTÁBIL NORMAL
31/10/2009	31303001	Revenda Material Almoxarifado P/ Emp. Grupo	C		736.245,24	2.383.612,05	C	Rev. Mat. Almoxa-	CONTÁBIL NORMAL
30/11/2009	31103001	Revenda de Materiais em Geral MI	D	1.063.432,48		3.447.044,53	C	Rev. Mat. em Ger-	CONTÁBIL NORMAL
30/11/2009	31303001	Revenda Material Almoxarifado P/ Emp. Grupo	C		1.063.432,48	3.447.044,53	C	Rev. Mat. Almoxa-	CONTÁBIL NORMAL
31/12/2009	31103001	Revenda de Materiais em Geral MI	D	841.557,76		4.288.602,29	C	Rev. Mat. em Ger-	CONTÁBIL NORMAL
31/12/2009	31303001	Revenda Material Almoxarifado P/ Emp. Grupo	C		841.557,76	4.288.602,29	C	Rev. Mat. Almoxa-	CONTÁBIL NORMAL
31/12/2009	31303001	Revenda Material Almoxarifado P/ Emp. Grupo	D	4.288.602,29			0,00	TRANSF PARA ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	ENCERR. CONTÁBIL
31/12/2009	19909998	Encerramento de Resultado	C		4.288.602,29		0,00	TRANSF PARA ENCERRAMENTO DO EXERCICIO	ENCERR. CONTÁBIL

Fica, assim, evidenciado o equívoco cometido na constituição do crédito tributário, que desconsiderou as transferências de valores entre as referidas contas contábeis, no montante de R\$ 2.711.184,65.

### Dos estornos por cancelamento de vendas

A Recorrente aponta, ainda, que a autoridade fiscal desconsiderou os estornos por cancelamento de vendas registradas nas contas contábeis 31303001 - Revenda Material Almo. p/emp. Grupo e 31103001 - Revenda de Material em Geral, no total de R\$ 232.561,60.

Na Diligência realizada, a autoridade fiscal afirma inexistir "*histórico de estorno*" na conta contábil 31303001 que respalde a alegação da Recorrente.

Deixa de tratar, porém, dos lançamentos a débito apontados pela Recorrente e que, apesar de não possuírem em seu histórico referência a estornos, correspondem a anulação

Processo nº 10183.720913/2013-21  
Acórdão n.º 1302-003.208

S1-C3T2  
Fl. 1.385

de registros de direitos na Conta 1120100 - Contas a Receber Mercado Interno (CP) e 11203000 - Clientes Controladas/Coligadas Mercado Interno (CP), as mesmas que eram debitadas por ocasião do registro das vendas, conforme se constata nos lançamentos a seguir, extraídos do Razão de fls. 771 a 797 juntado pela própria autoridade responsável pela Diligência.

08/04/2009	3130301	Revenda Material Almoxfarado P/ Emp. Grupo	D	23.634,65	475.891,55	C	Rev. Mat.Almoxa-ITAMARATI LOGISTICA E ENERGIA	CONTÁBIL NORMAL
08/04/2009	3130301	Revenda Material Almoxfarado P/ Emp. Grupo	D	5.299,88	475.891,55	C	Rev. Mat.Almoxa-ITAMARATI LOGISTICA E ENERGIA	CONTÁBIL NORMAL
08/04/2009	3130301	Revenda Material Almoxfarado P/ Emp. Grupo	D	2.949,88	475.891,55	C	Rev. Mat.Almoxa-ITAMARATI LOGISTICA E ENERGIA	CONTÁBIL NORMAL
08/04/2009	11201000	Contas a Receber Mercado Interno (CP)	C	31.884,41	475.891,55	C	Contas a Receber-ITAMARATI LOGISTICA E ENERGIA	CONTÁBIL NORMAL
08/04/2009	3130301	Revenda Material Almoxfarado P/ Emp. Grupo	D	21.454,75	446.187,04	C	Rev. Mat.Almoxa-ITAMARATI LOGISTICA E ENERGIA	CONTÁBIL NORMAL
08/04/2009	3130301	Revenda Material Almoxfarado P/ Emp. Grupo	D	5.299,88	446.187,04	C	Rev. Mat.Almoxa-ITAMARATI LOGISTICA E ENERGIA	CONTÁBIL NORMAL
08/04/2009	3130301	Revenda Material Almoxfarado P/ Emp. Grupo	D	2.949,88	446.187,04	C	Rev. Mat.Almoxa-ITAMARATI LOGISTICA E ENERGIA	CONTÁBIL NORMAL
08/04/2009	11201000	Contas a Receber Mercado Interno (CP)	C	29.704,51	446.187,04	C	Contas a Receber-ITAMARATI LOGISTICA E ENERGIA	CONTÁBIL NORMAL
06/05/2009	3130301	Revenda Material Almoxfarado P/ Emp. Grupo	D	27,43	706.535,74	C	Rev. Mat.Almoxa-USINAS ITAMARATI S.A.	CONTÁBIL NORMAL
06/05/2009	11203000	Cliente Controladas/Coligadas Merc. Interno (C)	C	27,43	706.535,74	C	Cl. Contr/Coli-USINAS ITAMARATI S.A.	CONTÁBIL NORMAL
26/05/2009	3130301	Revenda Material Almoxfarado P/ Emp. Grupo	D	595,09	1.169.078,74	C	Rev. Mat.Almoxa-JOSE ELPIDIO DE MORAES CAVALCA	CONTÁBIL NORMAL
26/05/2009	11201000	Contas a Receber Mercado Interno (CP)	C	595,09	1.169.078,74	C	Contas a Receber-JOSE ELPIDIO DE MORAES CAVALCA	CONTÁBIL NORMAL
01/06/2009	3130301	Revenda Material Almoxfarado P/ Emp. Grupo	D	1.328,37	1.361.689,31	C	Rev. Mat.Almoxa-USINAS ITAMARATI S.A.	CONTÁBIL NORMAL
01/06/2009	3130301	Revenda Material Almoxfarado P/ Emp. Grupo	D	26,98	1.361.689,31	C	Rev. Mat.Almoxa-USINAS ITAMARATI S.A.	CONTÁBIL NORMAL
01/06/2009	3130301	Revenda Material Almoxfarado P/ Emp. Grupo	D	8,90	1.361.689,31	C	Rev. Mat.Almoxa-USINAS ITAMARATI S.A.	CONTÁBIL NORMAL
01/06/2009	3130301	Revenda Material Almoxfarado P/ Emp. Grupo	D	27,28	1.361.689,31	C	Rev. Mat.Almoxa-USINAS ITAMARATI S.A.	CONTÁBIL NORMAL
01/06/2009	3130301	Revenda Material Almoxfarado P/ Emp. Grupo	D	227,82	1.361.689,31	C	Rev. Mat.Almoxa-USINAS ITAMARATI S.A.	CONTÁBIL NORMAL
01/06/2009	3130301	Revenda Material Almoxfarado P/ Emp. Grupo	D	10,20	1.361.689,31	C	Rev. Mat.Almoxa-USINAS ITAMARATI S.A.	CONTÁBIL NORMAL
01/06/2009	11203000	Cliente Controladas/Coligadas Merc. Interno (C)	C	1.629,55	1.361.689,31	C	Cl. Contr/Coli-USINAS ITAMARATI S.A.	CONTÁBIL NORMAL
08/06/2009	3130301	Revenda Material Almoxfarado P/ Emp. Grupo	D	130,00	1.544.372,22	C	Rev. Mat.Almoxa-USINAS ITAMARATI S.A.	CONTÁBIL NORMAL
08/06/2009	3130301	Revenda Material Almoxfarado P/ Emp. Grupo	D	46,03	1.544.372,22	C	Rev. Mat.Almoxa-USINAS ITAMARATI S.A.	CONTÁBIL NORMAL
08/06/2009	11203000	Cliente Controladas/Coligadas Merc. Interno (C)	C	176,03	1.544.372,22	C	Cl. Contr/Coli-USINAS ITAMARATI S.A.	CONTÁBIL NORMAL
08/06/2009	3130301	Revenda Material Almoxfarado P/ Emp. Grupo	D	3.346,04	1.539.007,26	C	Rev. Mat.Almoxa-FELIZ TERRA AGRICOLA LTDA	CONTÁBIL NORMAL
08/06/2009	3130301	Revenda Material Almoxfarado P/ Emp. Grupo	D	643,50	1.539.007,26	C	Rev. Mat.Almoxa-FELIZ TERRA AGRICOLA LTDA	CONTÁBIL NORMAL
08/06/2009	3130301	Revenda Material Almoxfarado P/ Emp. Grupo	D	438,90	1.539.007,26	C	Rev. Mat.Almoxa-FELIZ TERRA AGRICOLA LTDA	CONTÁBIL NORMAL
08/06/2009	3130301	Revenda Material Almoxfarado P/ Emp. Grupo	D	317,52	1.539.007,26	C	Rev. Mat.Almoxa-FELIZ TERRA AGRICOLA LTDA	CONTÁBIL NORMAL
08/06/2009	3130301	Revenda Material Almoxfarado P/ Emp. Grupo	D	303,61	1.539.007,26	C	Rev. Mat.Almoxa-FELIZ TERRA AGRICOLA LTDA	CONTÁBIL NORMAL
08/06/2009	3130301	Revenda Material Almoxfarado P/ Emp. Grupo	D	157,71	1.539.007,26	C	Rev. Mat.Almoxa-FELIZ TERRA AGRICOLA LTDA	CONTÁBIL NORMAL
08/06/2009	3130301	Revenda Material Almoxfarado P/ Emp. Grupo	D	157,68	1.539.007,26	C	Rev. Mat.Almoxa-FELIZ TERRA AGRICOLA LTDA	CONTÁBIL NORMAL
08/06/2009	11203000	Cliente Controladas/Coligadas Merc. Interno (C)	C	5.364,96	1.539.007,26	C	Cl. Contr/Coli-FELIZ TERRA AGRICOLA LTDA	CONTÁBIL NORMAL

Os lançamentos acima totalizam R\$ 69.381,98, e encontram correspondência nos totais registrados nos balancetes de fls. 223, 232 e 242.

Ocorre que, segundo alegado pelo sujeito passivo, há outros lançamentos semelhantes, no montante de R\$ 163.179,62, a débito da conta contábil 31103001 (cujo Razão deixou de ser juntado na Diligência realizada), e discriminados pelo sujeito passivo à fl. 1.069 e igualmente com correspondência nos balancetes de fls. 252, 263, 283 e 302.

DATA	CONTA CONTABIL	Nº DA NF	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO	MOTIVO / CANCELAMENTO
07/07/2009	31103001	003245	Rev.Mat. em Ger-LIMA JUNIOR ADVOGADOS E CONSUL	15.845,50		NOTA FISCAL CANCELADA
07/07/2009	31103001	003245	Rev.Mat. em Ger-LIMA JUNIOR ADVOGADOS E CONSUL	12.234,15		
07/07/2009	31103001	003245	Rev.Mat. em Ger-LIMA JUNIOR ADVOGADOS E CONSUL	10.841,40		
07/07/2009	31103001	003245	Rev.Mat. em Ger-LIMA JUNIOR ADVOGADOS E CONSUL	7.475,26		
07/07/2009	31103001	003245	Rev.Mat. em Ger-LIMA JUNIOR ADVOGADOS E CONSUL	7.928,99		
07/07/2009	31103001	003245	Rev.Mat. em Ger-LIMA JUNIOR ADVOGADOS E CONSUL	2.877,74		
07/07/2009	31103001	003245	Rev.Mat. em Ger-LIMA JUNIOR ADVOGADOS E CONSUL	1.930,90		
07/07/2009					59.133,94	
02/10/2009	31103001	000098-1	Rev.Mat. em Ger-USINAS ITAMARATI S.A.	610,51		CANCELAMENTO HOMOLOGADO
02/10/2009	11203000		Cliente Controlada/Coligadas Mercado Interno (CP)		610,51	
08/06/2009	3130301	003198-1	Revenda Material Almoxf. p/emp. Grupo	661,16		NOTA FISCAL CANCELADA
08/06/2009	11203000		Cliente Controlada/Coligadas Mercado Interno (CP)		661,16	
13/08/2009	31103001	003386-1	Rev.Mat. em Ger-USINAS ITAMARATI S.A.	143,95		NOTA FISCAL CANCELADA
13/08/2009	31103001	003386-1	Rev.Mat. em Ger-USINAS ITAMARATI S.A.	98,00		
13/08/2009	31103001	003386-1	Rev.Mat. em Ger-USINAS ITAMARATI S.A.	494,90		
13/08/2009	31103001	003386-1	Rev.Mat. em Ger-USINAS ITAMARATI S.A.	320,00		
13/08/2009	11203000		Cliente Controlada/Coligadas Mercado Interno (CP)		1.056,85	
30/12/2009	31103001	000405-1	Rev.Mat. em Ger-JOSE ELPIDIO DE MORAES CAVALCA	101.717,16		NOTA FISCAL CANCELADA
30/12/2009	11203000		Cliente Controlada/Coligadas Mercado Interno (CP)		101.717,16	

Deste modo, entendo comprovada a íntegra dos estornos alegados, no montante de R\$ 232.561,60, que, somados ao total de transferências anteriormente comprovadas, perfazem o somatório de R\$ 2.934.746,25, reputado pela autoridade fiscal como receitas não declaradas.

Comprovada, portanto, a improcedência da acusação, deve ser dado provimento ao Recurso Voluntário, quanto a este ponto.

### INFRAÇÃO 3: DESPESAS FINANCEIRAS NÃO NECESSÁRIAS

Outra parte do lançamento se refere à adição de despesas financeiras reputadas desnecessárias. A descrição no Relatório Fiscal (fls. 32 a 40) é realizada do seguinte modo:

3- Adição de Despesas Financeiras não Necessárias à atividade operacional da contribuinte, no valor de R\$ 5.514.847,24 conforme demonstradas nos Anexos IX, X, XI e XII. A contribuinte efetuou empréstimos a Parte Relacionada- Usinas Itamarati S/A, no valor de R\$ 56.727.869,03, durante o ano calendário 2009, conforme demonstrado no Anexo IX- Razão da Conta Empréstimos Parte Relacionadas, Conta 12301- Controladas, Coligadas e Associadas, sintetizado mês a mês no Anexo XII. Também no mesmo ano calendário de 2009 tomou emprestado no mercado financeiro o valor de R\$ 56.195.961,66, conforme Demonstrado no Anexo X- Razão Empréstimos Obtidos no Mercado Financeiro, sintetizado mês a mês no Anexo XII, pagando juros em relação aos empréstimos obtidos a importância de R\$ 5.214.847,24, conforme Anexo XI- Razão dos Juros Sobre Financiamentos/Despesas Financeiras, Conta 4610300- Juros Passivos, também sintetizados mês a mês no Anexo XII. Como não houve cobrança de nenhum juros em relação aos mútuos concedidos às Pessoas Ligadas, ou seja, não houve reconhecimento de nenhuma receita financeira, mas houve pagamento de juros no mercado financeiros e a totalidade dos empréstimos obtidos foram repassados a empresas Parte Relacionadas, deduz daí que os empréstimos não eram necessários às atividades da fiscalizada, não fazendo jus à dedução da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das despesas financeiras decorrentes desses empréstimos. Ficando evidente que os empréstimos obtidos não são necessários para a atividade da contribuinte, mas da sua controladora.

Os Anexos a que se refere o referido Relatório são assim identificados (com o registro do evidente erro no título do último Anexo que é XII, em lugar de XI):

- 9- **Anexo IX- Razão Empréstimos Partes Relacionadas, Conta do Razão 12301- Controlada, Coligada e Associadas**, no qual pode ser identificado lançamento por lançamento, mês a mês o Montante de Empréstimos concedidos a controladora Usinas Itamarati S/A, que soma a importância de R\$ 56.727.869,03, resumido no Anexo XII- Demonstrativo das Despesas Financeiras Não Necessárias.
- 10- **Anexo X- Razão Empréstimos Obtidos no Mercado Financeiros**, onde está demonstrado o volume de empréstimos obtidos lançamento por lançamento, mês a mês, conta a conta, somando no período o valor de R\$ 56.195.961,66, sendo resumido no Anexo XII e, neste pode ser visualizado que o valor dos empréstimos concedidos às Parte Relacionadas é superior ao obtido no mercado financeiro.
- 11- **Anexo XI- Razão dos Juros Sobre Financiamentos/Despesas Financeiras, conta 4610300- Juros Passivos**, no qual foi segregado apenas as despesas financeiras proveniente dos Empréstimos Obtidos no Mercado Financeiro que compuseram o resultado da fiscalizada, como redução.

- 12- **Anexo XI- Demonstrativo das despesas Financeiras Não Necessárias**, neste é demonstrado os montantes de empréstimos concedidos e obtidos, o total de juros passivos cobrados sobre os empréstimos obtidos e, ainda, a segregação das despesas que não foram necessárias, sendo evidenciado que foi a totalidade das despesas originadas nos empréstimos obtidos no mercado financeiros, em razão de não ter sido reconhecido nenhuma receita financeira proveniente dos mútuos concedidos e o valor de empréstimo obtido no mercado financeiro ser inferior aos empréstimos feitos às pessoas relacionadas, presumindo que a totalidade dos empréstimos obtidos foram repassados às partes relacionadas, dessa forma as despesas financeiras no valor de R\$ 5.214.847,24.

A Recorrente contesta, contudo, as alegações, com base nos seguintes argumentos:

a) os montantes de empréstimos existentes em sua contabilidade se referem a anos anteriores, e dizem respeito a financiamentos do tipo FINAME, para a aquisição de máquinas e equipamentos agrícolas;

b) não realizou financiamentos no ano de 2009, no montante apontado na autuação fiscal, mas apenas R\$ 2.364.300,02, para capital de giro e pagamento das parcelas do FINAME;

c) os valores lançados a título de mútuo são baixas de faturas de venda de cana, indevidamente contabilizadas na referida conta;

d) sempre foi devedora de sua cliente associada e os passivos foram destinados para futuro aumento de capital.

Aponta equívocos na apuração realizada, nos seguintes termos:

Para comprovar as alegações referente aos juros passivos, do Anexo XII, do Auto de Infração, que não houve empréstimo com recursos de instituições financeiras, demonstrado no anexo doc. 15, novamente utilizou de um critério incompleto e falho: a) não considerou os estornos dos débitos; b) considerou como capitação de recursos os juros sobre impostos e encargos sociais provisionados; c) não considerou juros recebidos ou cobrados pelos empréstimos partes relacionadas.

A fiscalização alegou que os juros passivos são desnecessários às atividades, em anexo doc. 16, para elucidar que os juros passivos são necessários, segue: a) partes relacionadas tem juros ativos de R\$ 2.352.090,47 e juros passivos de R\$ 2.606.042,43; b) juros provisionados às instituições financeiras foram capital de giro e Finame de R\$ 1.171.142,71; c) juros pagos a instituição financeira modalidade Leasing de R\$ 234.777,09; d) juros pagos e recuperados dos fornecedores referentes alugueres de (R\$ 1.023.934,40); e) juros pagos a fornecedores de tecnologia de R\$ 111.094,13; f) juros sobre encargos sociais pagos ou provisionados de R\$ 252.668,45; g) juros pagos por atraso fornecedores de R\$ 427,26 e h) o resultado final entre os juros ativos menos juros passivos, é de apenas (R\$ 1.000.127,20) e não R\$ 5.214.847,24 alegada no item 3.

A Diligência realizada corroborou as informações constantes do Relatório Fiscal, conforme fls. 748 a 750, de modo que o Acórdão recorrido manteve o lançamento.

### Dos supostos empréstimos contraídos

O exame do ANEXO X ao Relatório fiscal (fls. 119 a 134) revela que, de fato, para chegar ao valor apontado como empréstimos contraídos pela Recorrente, no ano de 2009, a autoridade fiscal considerou apenas parte dos lançamentos realizados nas contas contábeis 21201001 - FINAME (CP), 21201000 - Capital de Giro (CP), 22201001 - FINAME (LP) e 22201000 - Capital de Giro (LP) (neste caso, apenas os lançamentos a crédito).

Os Razões das referidas contas juntados por ocasião da Diligência (fls. 798 a 805 e 917) repete o mesmo equívoco.

Tal fato foi constatado pela Recorrente, que o apontou na manifestação quanto às conclusões da Diligência (fls. 949 a 960), em que consignou:

Na realidade, os lançamentos contábeis efetivados pela Impugnante nas contas 21201000, 21201001, 22201000 e 22201001 e que foram considerados pelo D. Agente Fiscal em sua análise (Anexo XI do auto de infração e imposição de multa) **não apresentam registros de novos empréstimos para o ano de 2009, mas tão somente deflagram a transferência entre as contas de passivo de longo e curto prazo, bem como estornos e reversão de juros contabilizados.**

Todavia, o D. Agente Fiscal mais uma vez considerou apenas os lançamentos "a crédito" existentes nas contas 21201000, 21201001, 22201000 e 22201001, e, por conseguinte, **CONCLUIU EQUIVOCADAMENTE QUE AS TRANSFERÊNCIAS, ESTORNOS E REVERSÃO DE JUROS EFETIVADAS PELA IMPUGNANTE DENOTARIAM NOVOS EMPRÉSTIMOS, QUE SOMADOS MONTAM EXATAMENTE O VALOR DE R\$ 56.195.961,66 IDENTIFICADO NO RELATÓRIO FISCAL.**

(...)

E tanto assim o é, que para todos os lançamentos efetuados há partidas tanto "a débito" como "a crédito", que acabam por anular o efeito jurídico da operação inicialmente realizada, como comprova o espelho do Razão das contas 21201000, 21201001, 22201000 e 22201001 que foi elaborado pelo D. Agente Fiscal e posteriormente acostado aos autos sob a rubrica de **Anexo IX**.

Assim, a Recorrente alega que estaria comprovada a inexistência de novos empréstimos no ano de 2009, no montante apontado, e, ainda, que os empréstimos constantes em sua contabilidade se referiam a anos anteriores e estavam vinculados à sua atividade produtiva, de modo que o pagamento de juros a eles relativos seriam plenamente necessários e, portanto, dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSSL.

Os documentos juntados às fls. 1.075 a 1.196 comprova os empréstimos FINAME contraídos pela Recorrente, no ano de 2007.

A observação do Razão da conta 21201001 - FINAME (CP), à fls. 798 a 802, revela um saldo inicial de R\$ 2.610.744,81 e um saldo final de R\$ 143.666,33, apesar dos créditos totais de R\$ 26.071.946,93.

Do mesmo modo, a observação do Razão da conta 22201001 - FINAME (LP), à fls. 803 a 805, revela um saldo inicial de R\$ 8.518.837,20 e um saldo final de R\$ 8.518.837,20, apesar dos créditos totais de R\$ 22.591.778,28.

Além disso, nos referidos Razões, constata-se a existência de lançamentos de transferências entre as referidas contas, como alegado pela Recorrente:

30/06/2009	21201001	FINAME (CP)	C	2.232.713,00	5.286.997,38 C	TRANSF. P/ CP	NORMAL
01/11/2009	21201001	FINAME (CP)	C	3.297.363,88	3.297.363,88 C	TRANSF. P/ CP	NORMAL
30/06/2009	22201001	FINAME (LP)	C	100.001,00	6.386.125,20 C	TRANSF. P/ LP	NORMAL
31/07/2009	22201001	FINAME (LP)	C	4.265.425,20	10.651.550,40 C	REVERSÃO CTR FINAME LP	NORMAL
31/10/2009	22201001	FINAME (LP)	C	3.297.363,88	11.916.201,68 C	TRANSF. P/ LP	NORMAL

Ademais, o histórico dos lançamentos revela explicitamente que, em sua maioria, não se referem a novos empréstimos, mas à apropriação de juros e provisão de juros.

Já o Razão da Conta 22201000 - Capital de Giro (LP), de fl. 917, revela um lançamento de captação de empréstimo, no montante de R\$ 2.890.795,22, e demais lançamentos relativos a estornos, todos no valor de R\$ 67.227,80, indicativo de se referirem a juros, como sustentado pela Recorrente.

Por todo o exposto, é evidente o equívoco cometido pela autoridade fiscal na apuração do montante que teria sido captado a título de empréstimos e verossímil a justificativa apresentada pelo sujeito passivo.

### **Dos empréstimos à Usinas Itamaraty**

Quanto ao valor de R\$ 56.727.869,03, segundo a Recorrente, não corresponderia a empréstimos a pessoa ligada, mas a registro de valores faturados para a Usinas Itamaraty e não pagos.

Esclarece, quanto a este ponto:

Para correta compreensão dos fatos, esclareça-se que inicialmente os valores faturados para a Usinas Itamarati S/A em razão da venda da cana-de-açúcar foram contabilizados pela Recorrente na conta **receitas de clientes, na medida em que as faturas eram mensalmente emitidas.**

Todavia, como a Usinas Itamarati S/A não promoveu o pagamento dos valores faturados em razão da venda da cana-de-açúcar, a Recorrente promoveu a transferência dos valores faturados para Usinas Itamarati e inicialmente lançados na conta "receitas de clientes" **PARA A CONTA CORRENTE DE EMPRÉSTIMO (MÚTUO) - 12301000. (ex ví do Anexo IX do Auto de Infração Imposição de Multa lavrado).**

A observação do referido Anexo IX (fls. 108 a 118) corrobora apenas em parte a justificativa apresentada pela Recorrente. Há vários lançamentos com histórico "ENC. CONTAS CLIENTE 2894 / FORNECEDOR 3000772", compatível com a transferência a que ela se refere.

Há, contudo, vários lançamentos onde o histórico se refere explicitamente a empréstimos.

Mais uma vez, porém, a autoridade fiscal apresentou o Razão apenas com parte dos lançamentos (desta vez, apenas os débitos), de modo que a análise mais completa fica prejudicada.

É possível, entretanto, observar lançamentos a débito da conta de ativo 12301000 Part. Relac. Usinas Itamaraty S/A (LP) relativos a juros, o que vai de encontro à tese da autoridade fiscal de que a Recorrente não exigia juros das pessoas jurídicas ligadas. O embasamento do Fisco é que não há registro de receitas financeiras.

Em justificativa apresentada no curso da Diligência determinada pela DRJ (fls. 909), a Recorrente detalha o funcionamento do sistema de conta-corrente mantido com tais pessoas jurídicas:

**Item 1** - Realmente a empresa, por fazer parte de um único grupo econômico e operacional verticalizado vem, por força de operacionalidade financeira, face ao déficit operacional constante e prejuízos recorrentes que o setor incorre, trabalhando com tesouraria única priorizando pagamentos mais urgentes em prol da continuidade da atividade.

- o que gostaríamos de enfatizar em relação à forma como a atividade financeira na empresa é desenvolvida é que durante a safra, ela vem acumulando contas a receber do faturamento da cana-de-açúcar que a Usinas Itamarati, seu único cliente, dispõe os recursos na medida das necessidades da Guanabara acumulando saldo devedor. Contudo, durante a entressafra, cobre com esses valores as necessidades da Guanabara reduzindo sobremaneira estes saldos. Isto só pode ser verificado analisando os saldos nos primeiros meses de cada ano, quando este movimento financeiro se inverte.

- Nosso erro, no aspecto fiscal levantado pelo agente fiscal, foi inadvertidamente transferir para uma conta equivalente a mútuo os valores ainda não liquidados destes faturamentos que poderiam simplesmente ser transferidos para outra Conta a Receber do circulante até que a Guanabara demandasse esses créditos em sua totalidade para fazer face a seus compromissos e não na conta de Mútuo que acaba levando a fiscalização a entender que houve empréstimo de valores à esta sociedade ligada, ensejando todos os tributos e sanções impostas por lei.

- Solicitamos ao agente fiscal, contudo, considerar este aspecto acima, facilmente verificável em nossa movimentação, levando em conta também, conforme demonstraremos, que de outra parte, também por razão da tesouraria única, recebemos mensalmente valores de outra associada (Itamarati Logística), por transferência indireta da Usinas Itamarati, que montam ao final do período o valor de R\$ 43.760.640,75 e também à Itamarati Agropecuária Ltda. R\$ que, por justiça e lógica são de fato no líquido o valor ainda a receber pela Guanabara, da Usinas Itamarati, destes créditos oriundos do seu faturamento, detentora aquela empresa da administração do caixa do grupo econômico.

- Solicitamos ainda ao douto agente fiscal, considerar este saldo entre as empresas pela sua efetiva natureza narrada acima, e que de fato o é, de saldo de valor a receber por operação comercial não liquidada. Estando neste período fiscalizado a Guanabara Agrícola bem como todo o grupo econômico de qual faz parte, historicamente nos anteriores e inclusive nos períodos seguintes em déficit operacional e financeiro impostos pela evolução do mercado e pela crise financeira que afetou o setor como um todo em 2008.

**A informação e demonstração deste item está no arquivo Item 1 - Movimentação Ptes.Relac. Guanabara em 2009.**



O demonstrativo a que se refere o sujeito passivo se encontra à fl. 915, onde são apontados relacionamentos com diversas pessoas ligadas.

De todo o exposto, é possível corroborar a decisão recorrida apenas em relação à constatação de impropriedade por parte da Recorrente de, segundo sua justificativa, transferir a crédito de conta de Ativo, os valores de receitas não quitadas por pessoas jurídicas ligadas. Ora tal operação anula a receita e o crédito da Recorrente, fazendo com que tais ingressos sejam subtraídos da tributação.

Tal constatação, porém, deveria ter ensejado por parte da autoridade fiscal o lançamento com base na omissão de receitas, o que não ocorreu.

Quanto à acusação fiscal, de desnecessidade das despesas com juros entendo não restar demonstrada.

Para provar tal fato, a autoridade fiscal deveria ter comprovado que os juros dos empréstimos contraídos (observe-se que ela nem mesmo provou tais empréstimos) seriam superiores aos juros dos mútuos realizados às pessoas ligadas. O que não ficou demonstrado nos autos.

Deste modo, entendo improcedente o lançamento também quanto a este tópico, de modo que voto por dar PROVIMENTO INTEGRAL ao Recurso Voluntário, para cancelar integralmente o crédito tributário.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo