ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 13855.722641/2014-13

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

Processo nº	13855.722641/2014-13
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1301-003.716 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	19 de fevereiro de 2019
Matéria	IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Recorrente	AÇUCAR E ALCOOL OSWALDO RIBEIRO DE MENDONÇA LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade dos procedimentos, notadamente, quando emitido em conformidade com a norma administrativa.

IRPJ. GLOSA DE DESPESAS. CUSTOS, DESPESAS E ADICIONAIS SOBRE META DE PRODUÇÃO E SOBRE FRETE.

As metas de produção e as bonificações foram estipuladas por meio de avença privada, garantindo-se a observância de condições compatíveis com o mercado relevante no custo de aquisição da cana, não havendo razão jurídica para a manutenção da glosa perpetrada pela fiscalização.

IRRF. PAGAMENTO COM CAUSA.

Verificada a causa jurídica dos pagamentos efetuados, não há que se cobrar o IR/Fonte sobre o pagamento de bonificações em favor do Condomínio Rural.

CSLL. PIS/COFINS. TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Aplicam-se aos lançamentos tidos como reflexos as mesmas razões de decidir do lançamento principal (IRPJ), em razão de sua íntima relação de causa e efeito, na medida em que não há fatos jurídicos ou elementos probatórios a ensejar conclusões com atributos distintos.

Revertida integralmente a glosa de despesas, deve-se reestabelecer o crédito das contribuições sociais não cumulativas, por se tratar de reflexo da autuação de Imposto de Renda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade arguida; e (ii) no mérito, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, vencidos a Conselheira Bianca Felícia Rothschild e os Conselheiros Roberto Silva Júnior e Nelso Kichel que votaram por lhe negar provimento. Em razão do provimento do recurso voluntário do contribuinte, prejudicada a análise do recurso voluntário do coobrigado. Designado o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild - Relatora

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente), Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Bianca Felícia Rothschild.

Relatório

Inicialmente, adota-se o relatório da Resolução CARF , o qual bem retrata os fatos ocorridos e os fundamentos adotados até então:

> 1 Trata-se de auto de infração para exigência de tributos (IRPJ, CSLL e IRRF) com os respectivos acréscimos legais (multas de ofício de 75% e 150%, bem como juros de mora), referente aos anos-calendário 2009, 2010 e 2011.
>
> 2 Além dos tributos relacionados acima, a autoridade lançadora lavrou auto de infração para reduzir créditos do regime não cumulativo do Pis e da Cofins constituídos em desacordo com a legislação.
>
> 3 Em relação aos anos-calendário sob exame, o interessado apresentou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ, onde se observa a opção pelo Lucro Real anual como forma de tributação do IRPJ e da CSLL.
>
> 4 No curso do procedimento fiscal, que se iniciou em 31/01/2013, a autoridade lançadora, conforme descrito no Relatório Fiscal e na descrição dos fatos do auto e infração, onde se encontra descrito o enquadramento legal, apurou as seguintes infrações:
>
> - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (fls. 1837/1838)
> - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (fls. 1856/1857)
> - Contribuição para o Programa de Integração Social - Pis (fl. 1871)
> - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fl. 1877)

- Imposto de Renda Retido na Fonte (fl. 1884)

5 Do Relatório Fiscal emitido pela autoridade lançadora, podemos extrair, em essência, as seguintes informações relacionadas às infrações:

4. Da síntese sobre as infrações apuradas No decorrer da auditoria fiscal realizada na empresa AÇÚCAR E ÁLCOOL OSWALDO RIBEIRO DE MENDONÇA LTDA (USINA COLORADO) - CNPJ nº 51.990.778/0001-26, que atua, dentre outros, na fabricação, destilação e comercialização de açúcar, álcool carburante e outros afins, constatou-se que notas fiscais de entrada de aquisição de cana-de-açúcar foram emitidas para lastrear pagamentos realizados no decorrer dos anos 2009 e 2010 ao "Condomínio José Oswaldo Ribeiro de Mendonça e outros", principal fornecedor de cana-de-açúcar, formado por pessoas físicas administradores e controladores da fiscalizada, através da simulação de "Adicional de Preço – Metas de Produção" e "Adicional de Preço sobre Fretes". Tais adicionais teriam sido instituídos através de correspondência datada de 15/05/2007 expedida pelo condomínio com o "de acordo" da fiscalizada em que se propõe "metas bonificadoras" utilizando-se de falsas premissas em evidente afronta ao contrato de compra e venda de cana-de-açúcar celebrado em 03/01/2005.

Após minuciosa análise dos fatos e elementos coletados no curso da ação fiscal ficou demonstrado e comprovado tratar-se de "PAGAMENTO SEM CAUSA" e de "DESPESAS/CUSTOS NÃO NECESSÁRIOS", cujos efeitos originaram o lançamento de ofício do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e do Programa de Integração Social (PIS/PASEP), nos termos na legislação vigente, conforme minuciosamente relatado no presente relatório.

Verificou-se ainda contabilização de despesas pagas com segurança pessoal em benefício de um de seus diretores ou de seus familiares e/ou terceiros sem qualquer vínculo com a empresa, bem como segurança patrimonial de residências ou outros patrimônios não pertencentes à fiscalizada, que, à luz da legislação vigente, foram consideradas indedutíveis para fins de apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por não serem consideradas necessárias à percepção da receita da atividade e à manutenção da fonte produtora.

Em razão das infrações supracitadas, as compensações dos prejuízos fiscais e base de cálculo negativa da CSSL realizadas no ano calendário 2011 tornaram-se totalmente indevidas.

Importante destacar que integram o "Condomínio José Oswaldo Ribeiro de Mendonça e outros" as pessoas físicas JOSÉ OSWALDO RIBEIRO DE MENDONÇA, MARCELO RIBEIRO DE MENDONÇA e JOSIMARA RIBEIRO DE MENDONÇA CAMARGO, que também são administradores da fiscalizada e detém seu controle através da Holding OSWALDO RIBEIRO DE MENDONÇA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA.

6 A autoridade lançadora informa ainda que:

7 – ante a constatação da prática de atos e/ou omissões, com destaques para aqueles enumerados nos tópicos 30.1.1 a 30.1.3 do Relatório Fiscal (fls. 1813/1815), que constitui, em tese, crime praticado contra a ordem tributária, elaborou a Representação Fiscal Para Fins Penais formalizada no processo nº 13855.723101/2014-57;

8 – como decorrência de tais atos e/ou omissões praticados com a intenção dolosa pelos administradores (sócios indiretos do interessado), os quais conduziram o interessado à prática de sonegação fiscal, foram elaborados Termos de Ciência de Lançamento e Encerramento do Procedimento Fiscal - Responsabilidade Tributária, que foram cientificados aos administradores do interessado (fls. 1827, 1892/1897);

9 – em razão da prática de atos e/ou omissões, com a clara intenção de alterar as características do fato gerador e de impedir ou retardar o conhecimento da autoridade fazendária dos débitos tributários devidos, qualificou a multa de lançamento de ofício de 75% para 150% (fls. 1825/1826).

10 Cientificado do auto de infração, em 23/10/2014, o interessado apresentou impugnação em 21/11/2014, por meio da qual descreve os fatos ocorridos e as infrações apuradas pela autoridade lançadora (fls. 1910/1925), para em seguida arguir, em síntese, que:

Nulidade 11 – o MPF originário foi emitido para validar a fiscalização de contribuições previdenciárias no período de 01/2010 a 12/2010. Contudo, foi estendido a outros tributos (IRPJ, IRRF, CSLL, Cofins e Pis) e períodos (2009 e 2011), sem as devidas prorrogações e ciência do interessado, razão pela qual deve ser declarada a nulidade dos procedimentos fiscais;

Adicionais sobre meta de produção e sobre o frete 12 – a autoridade lançadora constituiu crédito tributário de IRPJ, IRRF, CSLL, Cofins e Pis sob a alegação de que adicionais sobre meta de produção (custo da matéria prima/cana de açúcar) e adicionais sobre frete (que estão incluídos no preço da matéria-prima) são despesas não necessárias à atividade do interessado (usina de açúcar) e, por conseguinte, não dedutíveis na apuração da base de cálculo do IRPJ;

13 – tem como principal atividade econômica a produção e comercialização de açúcar, etanol e energia elétrica, que exige um planejamento estratégico e operacional de longo prazo, mormente quanto ao suprimento de sua principal matéria prima (cana-de-açúcar), que é fornecida integralmente por produtores agrícolas da região (essa matéria prima não suporta, física e economicamente, fretes longos);

14 – há alguns anos exporta praticamente toda sua produção de açúcar com condições comerciais e operacionais ancoradas por contrato de venda futura de açúcar, que possuem cláusulas com gravosas penalidades;

15 – com intuito de manter a produção de sua capacidade instalada máxima, mantém diversos contratos de compra futura com dezenas de fornecedores, já juntados aos autos;

16 - declinados contratos têm por objeto a compra antecipada das produções futuras de cana-de-açucar em condições de mercado e relativamente padronizadas, com adiantamento de recursos aos fornecedores e liquidação dos valores na entrega das produções;

17 – entre janeiro de 2007 a meados de 2008, realizou investimento na ampliação de sua capacidade de moagem e processamento de cana-de-açucar (de 4.500.000 para 7.300.000 ton/ano);

18 – para evitar a ociosidade operacional, o que resultaria inviabilidade econômico-financeira do negócio, necessitou, a partir da safra de 2008/2009, de um aumento considerável de matéria-prima, fato esse previsto em contrato. Tal necessidade, por si só, justifica qualquer diferença nos preços pagos aos fornecedores;

19 – na região onde se situa não mais existem áreas ociosas ou de pastagens para serem transformadas em canaviais;

20 – necessita contratar novos fornecedores na região produtora do seu entorno que representem, no mínimo, garantia futura e firme o suficiente com relação a obrigações contratuais presentes e futuras com terceiros, viabilizando o atendimento de sua capacidade instalada;

21 – não é por outro motivo que o interessado mantém estreito relacionamento comercial com o Condomínio formado por alguns de seus sócios, pessoas jurídicas e diversos produtores rurais;

22 – o mencionado Condomínio, situado no entorno imediato do interessado, é peça fundamental para a sua manutenção e sobrevivência no mercado, pois é seu principal fornecedor de matéria-prima (aproximadamente 80% do fornecimento), em razão da necessidade de regionalização do fornecimento e da indisponibilidade de novos fornecedores ou áreas disponíveis;

23 – todavia, essa importância do Condomínio não faz com que tenha tratamento diferenciado ou privilegiado em comparação com outros fornecedores;

24 – portanto, os pagamentos ao Condomínio se dão dentro da mesma sistemática adotada para os demais e não se vinculam a montantes ou a periodicidade pré-fixados, em razão da dinâmica produtiva do próprio Condomínio;

25 – todos os pagamentos estão lastreados em Instrumento Particular de Venda e Compra de safras futuras de cana-de-açúcar, já constantes dos autos, e acompanhados das respectivas notas fiscais de aquisição e contabilização;

26 – o adicional de preço sobre meta de produção e sobre o frete está previsto em contrato, ao contrário do que afirma a autoridade lançadora, que tentou desqualificar o aditivo contratual firmado entre as partes (interessado e vendedores). Embora conste dos autos, o contrato e aditivo, que prevê os adicionais e fixa as regras de cálculo, eles seguem anexos à impugnação;

27 – o que a autoridade lançadora chamou de pagamento sem causa, na verdade, estava previsto em contrato, com todos os parâmetros de cálculo fixados, e compõe o preço da matéria prima adquirida pelo interessado;

28 – na tentativa de desqualificar o aditivo contratual, a autoridade lançadora o chama de correspondência e assevera que as metas bonificadoras estão lastreadas em falsas premissas (sem dizer quais seriam), em evidente afronta ao contrato de compra e venda de cana-de-açúcar celebrado em 03/01/2005;

29 – o adicional sobre a meta de produção e sobre o frete foi fixado para forçar a venda de toda a produção dos fornecedores para o interessado, em razão da alta concorrência local por novos ou distintos fornecedores e da imprevisibilidade das condições naturais;

30 – além disso, não há tabelamento de preços desta matéria-prima no Brasil e caso o interessado não conseguisse exclusividade no fornecimento de cana-de-açúcar pelo Condomínio, não conseguiria honrar com seus compromissos e estaria fadado à falência.

31 O interessado transcreve excertos das respostas que apresentara à autoridade lançadora em relação aos termos de intimação fiscal nº 12, 14 e 16 (fls. 1944/1957) e conclui alegando que os fatos que originaram este processo estão todos

escriturados com observância das disposições da legislação comercial e fiscal, cabendo a autoridade lançadora a prova da inveracidade dos fatos registrados (art. 924 do RIR/99).

Despesas com vigilância patrimonial e segurança pessoal dos administradores 32 – embora a autoridade lançadora tenha glosado as despesas com vigilância patrimonial e segurança pessoal dos administradores, por entender que não são necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e tampouco usuais ou normais, todas foram comprovadas com documentação hábil e idônea (notas fiscais, contratos, contabilização e informações sobre a necessidade das mesmas);

33 – a autoridade lançadora tem o dever de comprovar a inveracidade dos fatos registrados, nos termos do art. 924 do RIR/99, o que não ocorreu no caso vertente.

34 O interessado transcreve excertos das respostas que apresentara à autoridade lançadora em relação aos termos de intimação fiscal nº 8 (fls. 1959/1961), a fim de prestar informações sobre os contratos e propriedades do interessado onde os serviços foram prestados.

35 Conclui sustentando que "o fato do serviço estar disponível aos administradores da Impugnante NÃO o torna obrigatório! Note-se que o fato de dois administradores não terem usufruído do serviço, levou a Fiscalização a concluir pela desnecessidade do mesmo, por presunção! Por óbvio, essa argumentação não pode ser mantida.".

Multa qualificada 36 – a multa qualificada é cabível quando há evidente intuito de fraude, nos casos definidos nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, o qual deve ser comprovado;

37 – a autuação tomou por base a falsa premissa de que o interessado inflou seus custos e despesas operacionais, a fim de reduzir a base de cálculo do IRPJ. Não é possível, que alguém fosse distribuir dinheiro aos fornecedores de matéria-prima com o intuito de reduzir a base de cálculo do IRPJ;

38 – para a caracterização do tipo há que estar presente a figura do dolo específico, caracterizado pela intenção manifesta do agente de omitir dados, informações ou procedimentos que resultam diminuição ou retardamento do atendimento ao dever tributário;

39 – quem age com intuito de fraude, de forma dolosa, realiza operações proibidas, não cumpre as condições legais, não registra, nem declara essas operações, não entrega documentos ao fisco, procurando sob todas as formas ocultar essas operações, adultera documentos, utiliza documentos calçados, paralelos, falsos, inidôneos e pessoas inexistentes;

40 – não agiu com intuito de fraude e de forma dolosa, sequer cometeu qualquer infração punível, como demonstrado, não se justificando a aplicação de qualquer multa e muito menos multa qualificada;

41 – prestou todas as informações solicitadas pelo fisco, apresentou toda a documentação requerida e agiu de boa fé desde o início do procedimento fiscal.

42 - O interessado transcreve ementas de decisões administrativas, de primeira e segunda instâncias, cita legislações relativas à matéria, Solução de Consulta da 3a Região Fiscal, acosta aos autos documentação trazida com a impugnação e encerra requerendo que seja o lançamento objeto dos autos considerado insubsistente.

43 - Cientificados do auto de infração, em 23/10/2014, as três pessoas físicas qualificadas como responsáveis tributários pela autoridade lançadora apresentaram impugnações (fls. 2010/2034, 2043/2067, 2076/2010), todas em 21/11/2014, onde alegam, adicionalmente ao que o interessado argumentou, em síntese, que:

44 – foram consideradas como devedores solidários pessoas físicas que não são sócias do interessado;

45 – a autoridade lançadora utilizou o art. 135 do CTN, que trata de responsabilidade pessoal, e, portanto, não possibilita a aplicação do instituto da solidariedade;

46 – a aplicação do art. 135 do CTN teria como imediata conseqüência a supressão do interessado do aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária, o que o torna desobrigado do pagamento do tributo;

47 – para que as pessoas físicas sejam responsabilizadas, é necessária a prova cabal, dolo específico, de sua conduta de lograr o Fisco, o que não ocorreu, pois não há uma conduta fraudulenta apontada pela autoridade lançadora;

48 – a solidariedade em direito tributário não se presume, há que ser prevista em lei;

49 – as pessoas físicas não agiram com intuito de fraude e de forma dolosa, sequer cometeram infração punível, razão pela qual devem ser retiradas da sujeição passiva no presente caso.

50 - Foram transcritas ementas de decisões administrativas de segunda instância e acostadas aos autos documentação trazida com a impugnação, cujo pedido se pauta no cancelamento do lançamento efetuado ou que se retirem as pessoas físicas da sujeição passiva tributária.

A decisão da autoridade de primeira instancia julgou improcedente a impugnação da contribuinte, cuja acórdão encontra-se as fls. 2113 e segs. e ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2009, 2010, 2011 AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Não está inquinado de nulidade o auto de infração lavrado por autoridade competente, em consonância com a legislação de regência.

NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos da fiscalização, não implicando nulidade dos procedimentos, notadamente, quando emitido em conformidade com a norma administrativa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2009, 2010, 2011 JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. EFEITOS. As decisões administrativas proferidas por órgão colegiado, sem

lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFEITOS. APLICAÇÃO. Os efeitos da decisão proferida em Solução de Consulta aplicam-se à parte consulente.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL. ADMINISTRADORES. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei os mandatários, prepostos e empregados e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL. CONTRIBUINTE. EXCLUSÃO. A exclusão do contribuinte da relação tributária e a atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa devem estar expressas na lei. O artigo 135 do CTN atribui a terceiro a responsabilidade pelo crédito tributário, mas não afasta a responsabilidade do contribuinte em relação à sua obrigação tributária principal.

CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS NÃO NECESSÁRIOS. ADICIONAIS SOBRE META DE PRODUÇÃO E SOBRE FRETE. Mantém-se o lançamento, quando caracterizada a mera liberalidade de pagamentos de gastos registrados na contabilidade a título de custos e despesas, os quais reduziram a apuração da base de cálculo do imposto devido.

CRÉDITO PRESUMIDO. PIS E COFINS. Mantém-se o lançamento, quando caracterizada a mera liberalidade de pagamentos de gastos registrados na contabilidade a título de custos e despesas, os quais deram origem a crédito presumido de Pis e Cofins.

MULTA QUALIFICADA. É cabível a multa por infração qualificada (duplicação do percentual da multa de 75%), quando configuradas as hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.

PREJUÍZO FISCAL. SALDO CONSUMIDO. Comprovada a compensação indevida de prejuízos fiscais decorrente da utilização inexistente de saldo de períodos anteriores, o lançamento tributário deve ser mantido.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Ano-calendário: 2009, 2010 PAGAMENTO SEM CAUSA. Sujeita-se à incidência do imposto de renda, exclusivamente na fonte, todo pagamento efetuado por pessoa jurídica a beneficiário identificado quando não for comprovada a sua causa.

MULTA QUALIFICADA. É cabível a multa por infração qualificada (duplicação do percentual da multa de 75%), quando configuradas as hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73, da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2009, 2010, 2011 TRIBUTAÇÃO REFLEXA. Aplica-se ao lançamento reflexo o mesmo tratamento dispensado ao lançamento matriz, em razão da relação de causa e efeito que os vincula.

BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. SALDO CONSUMIDO. Comprovada a compensação indevida de base de cálculo negativa decorrente da utilização

inexistente de saldo de períodos anteriores, o lançamento tributário deve ser mantido.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em síntese, a decisão recorrida acordou em:

a) julgar improcedente a impugnação, mantendo as exigências de IRPJ, no valor de R$ 16.113.999,08, de CSLL, no valor de R$ 5.809.679,67, de IRRF, no valor de R$ 20.030.076,00, que deverão ser acrescidas das respectivas multas de ofício e dos juros de mora;

b) manter a glosa de crédito presumido do Pis e da Cofins;

c) manter os Termos de Responsabilidade Tributária em nome de:

- José Oswaldo Ribeiro de Mendonça (fl. 1892);

- Marcelo Ribeiro de Mendonça (fl. 1894) e

- Josimara Ribeiro de Mendonça Camargo (fl. 1896).

Cientificado da decisão de primeira instancia em 11/04/2017, o contribuinte apresentou, fl. 2822 e segs, em 09/05/2017, recurso voluntário, repisando os argumentos levantados em sede de impugnação, acrescentando razões para reforma na decisão de primeira instancia.

Os responsáveis solidários foram cientificados por AR na data de 07/04/2017 (fls. 2152 a 2156) e apresentaram, fls. 2169 a 2333, em 09/05/2017, recurso voluntário repisando os argumentos levantados em sede de impugnação, acrescentando razões para reforma na decisão de primeira instancia.

Conforme pedido de fl. 2.160 houve desistência por parte da contribuinte em relação ao tópico do lançamento fiscal concernente a glosa fiscal das despesas por ela incorridas com serviços de segurança.

Neste sentido, à fl. 2.309 foi lavrado termo de transferência em que os créditos tributários referentes ao pedido de desistência foram transferidos para o processo nº 13855-721.319/2017-10.

Em sessão de julgamento de 20 de fevereiro de 2018 (fls. 2317 e segs) , esta mesma turma decidiu converter o processo em diligência para que fosse apurada, mediante analise de documentos acostados aos autos ou novos documentos eventualmente requeridos à contribuinte, para as safras de 2009/2010 e 2010/2011, a diferença prática do preço total aplicado ao valor da cana de açúcar contratada pelo Condomínio Rural e demais fornecedores, incluindo em tal precificação: (i) preço de aquisição; (ii) custo de corte, colheita e transporte (CCT) e (iii) valor adicional de preço por meta de produção e por frete.

Ademais, solicitou apuração, se, efetivamente, os custos com ***corte, colheita e transporte (CCT) foram suportados pelo Condomínio mediante estrutura própria ou de terceiros. Tal informação deveria ser incluída em relatório circunstanciado emitido pelas autoridades fiscais.***

Após diversas intimações ao contribuinte, houve elaboração de relatório fiscal final (fls. 3220 e segs), cuja manifestação pela Recorrente foi apresentada as fls. 3260 e segs.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Bianca Felícia Rothschild - Relatora

Recurso Voluntário

A admissibilidade do Recurso Voluntário já foi apreciada por este colegiado, motivo pelo qual passa-se a analise dos itens alvo de julgamento.

Inicialmente, conforme acima mencionado, houve desistência por parte da contribuinte em relação ao tópico do lançamento fiscal concernente a glosa fiscal das despesas por ela incorridas com serviços de segurança. Neste sentido, à fl. 2.309 foi lavrado termo de transferência em que os créditos tributários referentes ao pedido de desistência foram transferidos para o processo nº 13855-721.319/2017-10.

Desta forma-se, encontram-se pendentes de julgamento as seguintes infrações:

1) Glosa de despesas com aplicação de multa qualificada - Adicionais sobre meta de produção e sobre preço de frete (lançamento reflexo para CSLL, PIS e COFINS)

2) Pagamentos sem causa com aplicação de multa qualificada - Adicionais sobre meta de produção e sobre preço de frete

3) Compensação indevida de prejuízo fiscal operacional

4) Responsabilidade Solidária por Excesso de Poderes, Infração de Lei, Contrato Social ou Estatuto (Art. 135 CTN) de Marcelo Ribeiro de Mendonça, José Oswaldo Ribeiro de Mendonça e Josimara Ribeiro de Mendonça Camargo.

Fatos

Em brevíssima síntese, após extensa fiscalização entre os anos de 2013 e 2015, a autoridade fiscal alega que constatou que notas fiscais de entrada de aquisição de cana-de-açúcar foram emitidas para lastrear pagamentos realizados no decorrer dos anos 2009 e 2010 ao "Condomínio José Oswaldo Ribeiro de Mendonça e outros", principal fornecedor de cana-de-açúcar, formado por pessoas físicas administradores e controladores da fiscalizada, através da simulação de "Adicional de Preço – Metas de Produção" e "Adicional de Preço sobre Fretes".

A autoridade lançadora alega, ainda, que tais adicionais teriam sido instituídos através de correspondência datada de 15/05/2007 expedida pelo condomínio com o "de acordo" da fiscalizada em que se propõe "metas bonificadoras" utilizando-se de falsas premissas em evidente afronta ao contrato de compra e venda de cana-de-açúcar celebrado em 03/01/2005.

O pagamentos dos adicionais sobre preço e frete foram pagos somente ao fornecedor Condomínio Rural, que, conforme já relatado, trata-se parte relacionada a contribuinte, na medida em que seus administradores são sócios de tal Condomínio. Desta forma, outros fornecedores de matéria -prima não teriam sido agraciados por tais adicionais.

A exclusividade do pagamento de tais adicionais à parte relacionada seria o principal argumento justificador do caráter simulado do comportamento do contribuinte, que teria objetivado, assim, inflar custos e despesas operacionais, reduzir a base de calculo do IRPJ/CSLL, evitar a incidência de IRRF em pagamentos, reduzir o montante de Pis/Cofins a pagar e ainda beneficiar, indiretamente, seus sócios, pois tributam seus rendimentos como atividade rural que possui tributação favorecida.

Argumenta, por fim que os atos e omissões foram praticados dolosamente e conduziram a fiscalizada à prática de sonegação fiscal, motivo pelo qual qualificou-se a multa das infrações e apontou responsabilidade solidária por parte dos sócios Marcelo Ribeiro de Mendonça, José Oswaldo Ribeiro de Mendonça e Josimara Ribeiro de Mendonça Camargo.

Preliminares

Nulidade do procedimento fiscal - ausência de mandado de procedimento fiscal

Defende a Recorrente a nulidade do auto de infração, em função de vícios relativos ao Mandado de Procedimento Fiscal - MPF.

A Portaria RFB nº 3.014, de 2011, vigente à época do início do procedimento fiscal, dispunha que a ciência do MPF pelo sujeito passivo dar-se-ia por intermédio da internet, no endereço eletrônico da Receita Federal do Brasil, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizasse o início do procedimento fiscal, conforme transcrição a seguir:

> Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011
>
> CAPÍTULO II
>
> DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL
>
> Art. 4º O MPF será emitido exclusivamente na forma eletrônica e assinado pela autoridade emitente, mediante a utilização de certificado digital válido, conforme modelos constantes dos Anexos de I a III desta Portaria.
>
> Parágrafo único. A ciência do MPF pelo sujeito passivo dar-se-á no sítio da RFB na Internet, no endereço , com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal. (grifos não são do original).
>
> (...) Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução ou supervisão, bem como as alterações relativas a tributos a serem examinados e a período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade emitente, conforme modelo constante do respectivo Anexo a esta Portaria, cientificado o contribuinte nos termos do parágrafo único do art. 4º.

No Termo de Início de Fiscalização (fl. 2), consta expressamente o número do Mandado de Procedimento Fiscal e o respectivo código de acesso, bem como a informação de que o sujeito passivo poderá verificar a sua autenticidade na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil na internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, tal qual disposto na sobredita portaria.

Constam as fls. 2110/2112 dos autos os Mandados de Procedimento Fiscal MPFs que acobertam referida fiscalização.

Ao contrário do que alega pela Recorrente, o sobredito MPF contém todas as informações por ele reclamadas, inerentes ao procedimento fiscal, conforme consta no modelo previsto na Portaria RFB nº 3.014, de 2011, tais como: assinatura eletrônica da autoridade competente, tributos/contribuições objeto da fiscalização, natureza do procedimento fiscal, período a ser fiscalizado, validade do MPF e respectivas prorrogações.

Por todo o exposto, entendo que não há nulidade do lançamento, sob quaisquer das argumentações tecidas pela Recorrente com relação ao Mandado de Procedimento Fiscal.

Adicionais sobre meta de produção e sobre o frete

Os custos adicionais pagos somaram R$ 57.228.788,59, sendo que R$ 26.652.320,58 impactaram negativamente o lucro líquido do ano-calendário 2009 e, R$ 30.576.468,01, o lucro líquido do ano-calendário 2010.

Relatório fiscal x argumentação do contribuinte

Em resumo, a Recorrente alega que tem como sua atividade econômica principal, hoje como na época referenciada no lançamento, operar como usina de açúcar e etanol, produzindo e comercializando açúcar, etanol e energia elétrica.

Esclarece que para a realização dessa sua precípua atividade econômica a Recorrente necessita como matéria prima essencial de cana-de-açúcar, que adquiria, à época dos fatos aqui relevantes, de dezenas de produtores/fornecedores mas principalmente (aproximadamente 70/80% por cento) do referido Condomínio Rural, sua parte relacionada.

Argumenta a Recorrente que, com aquele Condomínio Rural, peça fundamental no modelo e na estratégia de negócios então empreendidos pela Recorrente -seja por seu volume de fornecimento de matéria prima, seja ainda por seu foco/especialização nesta atividade e, destacadamente, por sua imanente confiabilidade e fidedignidade -, eram realizados contratos de compra e venda de cana-de-açúcar, por instrumento particular, com condições substanciais (compra antecipada de safras futuras em condições de mercado, com pagamentos compatíveis com a progressiva entrega de matéria prima/cana-de-açúcar, a partir dos critérios técnicos e comerciais referenciados pelo CONSECANA, e com regular contabilização e emissão/acompanhamento de notas fiscais) essencialmente idênticas àquelas dos ajustes realizados com outros produtores/fornecedores.

O argumento central da ação fiscal registrada nestes autos, e que levou à emissão dos Autos de Infração aqui questionados, vincula-se, com a discriminação narrativa e argumentativa de que a Recorrente teria simulado o pagamento das parcelas de preço referenciadas à aquisição, junto ao referido Condomínio Rural, de matéria prima (cana-de-açúcar), denominadas "Adicional de Preço sobre Metas de Produção" e "Adicional de Preço sobre Fretes", com o intuito de inflar o valor das despesas a serem deduzidas das suas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. Suposta simulação acarretaria, na dicção fiscal, "economia" do

IRPJ - e reflexamente da CSLL - e, ainda, (a) não reconhecimento da ocorrência do IRRF nos correspondentes pagamentos - pois seriam "sem causa" - e (b) geração/apropriação de indevidos créditos presumidos do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa (art. 8o da Lei n° 10.925/2004).

Defende que, do ponto de vista estritamente jurídico a argumentação fiscal, tenta opor o Contrato firmado entre a Usina e o Condomínio Rural em 03/01/2005 ao Adendo Contratual Epistolar ajustado pelas mesmas partes em 15/05/2007, para, a partir da suposta distinção/contradição deste com aquele, apontar a insubsistência normativa/regulatória do referido Adendo em face das situações anterior e originalmente dispostas exclusivamente pelo Contrato.

Defende a Recorrente que tanto em um caso (Contrato) quanto no outro (Adendo Epistolar) temos acordos de vontade formalizados entre partes privadas, por instrumento particular, dispondo sobre seus próprios interesses patrimoniais privados e disponíveis, em matéria que não configura serviço público, não está sujeita a autorização, permissão, autorização ou concessão estatal e nem tem suas condições e/ou valores negociais sujeitos a qualquer forma de regulação, fixação ou tabelamento estatal sobre a correspondente atividade econômica.

No Relatório Fiscal, por sua vez, a autoridade alega que não se justificaria a edição pelas partes do Adendo Epistolar porque à época da pactuação do Contrato já estariam presentes todas as pré-condições futuramente havidas na relação negocial entre as partes.

Rebate a Recorrente que havia uma relação jurídico-privada que foi regrada pelo Contrato, em 2005, e esta mesma situação jurídico-privada foi parcialmente repactuada em 2007 pelo Adendo Epistolar, dando a este a perfeita configuração jurídica jus-civil de emenda/aditivo/alteração - o que adicionalmente se confirma pelo fato que o Adendo previa cobertura regulatória aos temas jus-negociais nele dispostos para as safras 2008/2009, 2009/2010 e 2010/2011, justamente em perfeita coincidência com os prazos de vigência do Contrato (os quais também tinham seu termo final nos compromissos relacionados com a safra 2010/2011).

Os registros contábeis da Recorrente foram os normais de qualquer pagamento pela aquisição de matéria prima (cana-de-açúcar), ou seja, pelo custo/preço da respectiva operação, ou seja utiliza-se o CFOP 1101 ("operações de compra para industrialização ou produção rural") e assim se contabiliza aquele movimento:

"- CC 20568 - Fornecedores Matéria-prima (analítica)1' "- CC 2800 - Bancos c/ movimento (sintética)" "- CC 20054 - Adiant. Forn. Mat. Prima (na safra)" "- CC 3233 - Provisão complemento cana estoque"

O ponto central sustentado no Relatório Fiscal é que a Recorrente deveria haver realizado uma necessária separação contábil entre os valores correspondentes aos pagamentos do "preço CONSECANA" e os valores dos "adicionais": na lógica fiscal, a Recorrente, de forma procedimentalmente indevida, assim procedeu para ocultar "a existência e, consequentemente, o pagamento dos adicionais".

Argumenta a Recorrente que o manifesto equívoco da iniciativa fiscal está em querer insistentemente desconsiderar que os referidos "adicionais" compunham, para a Contribuinte/Recorrente, parte do custo/preço da matéria prima/cana-de-açúcar adquirida e

que, portanto, era assim consequentemente registrados na sua contabilidade (sem prejuízo, insista-se e reitere-se, que a mesma Recorrente, quando assim especificamente indagada, foi perfeitamente capaz de discriminadamente apurar e quantificar, a partir dos seus mesmos dados/informações e documentos contábeis, os precisos valores de cada um daqueles "adicionais"), ainda que, posteriormente, possa pretender a fiscalização tributária federal dar aos fatos outro enquadramento normativo -mas daí estar-se-ia criando, pro futuro, outra realidade jurídica, que aí sim (e somente a partir daí) deveria, se procedente, ser espelhada na contabilidade.

Toda a fundamentação da exação aqui lançada ex officio, seja naquilo em que promoveu a glosa de despesas dedutíveis apropriadas pela Recorrente para fins de apuração da base de cálculo do seu IRPJ e da sua CSLL, seja ainda no que vislumbrou uma operação simulada destinada à evasão tributária lesiva ao fisco, está calcada em um suposto "(sobre) pagamento sem causa" (sem "causa", segundo a ação fiscal levada a efeito no caso, nem de índole jurídica e nem de índole econômico-negocial) pela Recorrente em favor do Condomínio Rural.

A Recorrente esclarece que houve uma manifesta causa econômico-negocial pois, a partir da safra 2008/2009, a Contribuinte/Recorrente, em razão de enorme esforço financeiro e com a consequente assunção de largos compromissos futuros de fornecimento de açúcar, etanol e energia elétrica aumentou sua capacidade de moagem e processamento de cana-de-açúcar, de 4.500.000 toneladas/ano para 7.300.000 toneladas/ano, a partir de então e com firmeza nos próximos muitos anos, de um aumento considerável de matéria-prima condizente com sua nova capacidade operacional.

Reitera que este aumento de fornecimento de matéria-prima era, e ainda é, uma operação imprescindível à não ociosidade operacional da contribuinte - e, consequentemente, á sua sobrevivência empresarial -, face aos compromissos futuros que assumiu para financiar/viabilizar a referida ampliação, tudo conforme comprovado durante o procedimento fiscal havido neste processo.

Frisa, ainda, a Recorrente que tal incremento de fornecimento era, e ainda é, extremamente complexo devido à alta concorrência local por novos ou distintos produtores/fornecedores de cana-de-açúcar. Some-se a este fator concorrencial as condições naturais de produção e apropriação da referida matéria prima, tanto aquelas específicas ao seu adequado aproveitamento industrial em larga escala produtiva (onde, diferentemente de outros segmentos agrícolas, há a determinante questão da distância entre as lavouras é a unidade industrial, sob pena de inviabilidade econômico-financeira do respectivo fornecimento em razão dos custos associados ao transporte/frete) quanto ainda as condições aleatórias do ciclo natural, impossíveis de serem controladas e que afetam sobremaneira a produção e o fornecimento de cana-de-açúcar aos seus adquirentes/consumidores em geral (inclusive a ora Contribuinte/Recorrente).

Daí a justificável opção pela concessão de incentivos financeiros diretos e/ou indiretos aos seus produtores/fornecedores - pois objetivamente os correspondentes contratos eram, em determinados períodos e à vista das dificuldades concorrenciais e naturais acima referidas, inexequíveis em sua plena bilateralidade -, seja em caráter indistintamente universal e para garantir a mantença futura do seu fornecimento de matéria prima - conforme ocorreu com a dispensa (não-exigência) da multa contratual originalmente fixada entre as partes relativamente àqueles que não realizaram plenamente as respectivas metas pactuadas, em procedimento empresarial-negocial infelizmente não compreendido pelas conclusões do procedimento fiscal seja especificamente no caso de seu principal produtor/fornecedor, o

Condomínio Rural, eliminando as distorções de custo/preço até então havidas nas aquisições praticadas junto a este parceiro.

Ocorre que, conforme demonstra a adequada análise dos elementos de informação e de prova acostados a este processo no curso da fase fiscalizatória, justamente havia uma aparente assimetria formal entre alguns elementos da modelagem de precificação dos instrumentos contratuais havidos pela Usina com os seus produtores/fornecedores em geral, por um lado, e com o Condomínio Rural, por outro lado, em razão da necessidade de se promover uma efetiva simetria material/substancial relativamente ao custo/preço efetivo para a Usina de todos os mesmos antes referidos contratos.

Os contratos de compra e venda de cana-de-açúcar firmados à época (como hoje) entre a Usina e todos seus produtores/fornecedores, sempre por instrumento particular, conquanto apresentassem condições substanciais essencialmente idênticas (ou seja, compra antecipada de safras futuras em condições de mercado, com pagamentos compatíveis com a progressiva liquidação de tais valores nas sucessivas entregas futuras de cana-de-açúcar, a partir dos critérios técnicos e comerciais referenciados pelo CONSECANA), contemplavam duas manifestamente distintas condições negociais:

I - por um lado, para os produtores/fornecedores em geral e conforme é o padrão usualmente praticado no respectivo setor, um custo/preço, referenciado nos critérios técnicos e comerciais do CONSECANA, para a matéria prima (cana-de-açúcar) "em pé no campo", ou seja, sem ônus/encargos ao fornecedor - e com os correspondentes ônus/encargos transferidos ao comprador (Usina) - relativamente ao denominado "CCT" (corte, colheita e transporte); e

II - por outro lado, para o fornecimento proveniente do Condomínio Rural, um custo/preço, igualmente referenciado nos critérios técnicos e comerciais do CONSECANA, para a matéria prima (cana-de-açúcar) "na esteira", ou seja, com ônus/encargos ao fornecedor - e sem os correspondentes ônus/encargos ao comprador (Usina) - relativamente ao denominado "CCT" (corte, colheita e transporte).

A partir daí poder-se-ia questionar: qual o valor do "CCT" (inclusive considerando ou das variações decorrentes da realização de colheita manual ou mecanizada conforme as características da respectiva área - situação ainda mais latente à época dos fatos, pela tecnologia então empregada no setor - ou das variáveis distâncias entre as áreas de plantio e a instalação industriais do comprador - que diretamente afetam a quantificação do ônus/encargo de "transporte")? Para simplificar esta questão - evitando a necessidade de ampla perquirição/demonstração contábil-probatória (que poderia/deveria haver sido apurada na própria originária oportunidade da ação fiscal junto à Contribuinte/Recorrente) - e dar-lhe estrita objetividade (demonstrando seu padrão/média em todo o setor, na respectiva região, a partir de minuciosa e tradicional apuração técnico-acadêmica de respeitadíssimos institutos de pesquisa) - verifica-se nos ora anexados documentos CUSTOS DE PRODUÇÃO DE CANA DE AÇÚCAR, AÇÚCAR E ETANOL NO BRASIL - Acompanhamento da Safra - Centro Sul que:

I - o CCT médio/padrão, na região da Contribuinte/Recorrente, para a Safra 2009/2010, foi de R$ 22,56 (vinte e dois reais e cinquenta e seis centavos) por tonelada de cana-de-açúcar13; e

II - o CCT médio/padrão, na região da Contribuinte/Recorrente, para a Safra 2010/2011, foi de R$ 22,63 (vinte e dois reais e sessenta e três centavos) por tonelada de cana-de-açúcar14.

Em face dos elementos acima, e rigorosamente considerando os valores específica e minuciosamente apurados na oportunidade da ação fiscal junto à Contribuinte/Recorrente relativamente aos valores pagos ao Condomínio Rural - e sua correspondente discriminação - registrados em destaque no Relatório Fiscal anexo aos Autos de Infração acostados nestes autos, pode-se objetivamente verificar que o custo/preço incorrido peia Contribuinte/Recorrente nos pagamentos por ela levados a efeito em favor do Condomínio Rural não representou um encargo adicional - relativamente aos demais produtores/fornecedores da Usina - mas sim uma economia (na safra 2009/2010) e uma equivalência (na safra 2010/2011) em face da situação concorrencial dos demais produtores/fornecedores da mesma Usina - tendo em vista que aquele custo/preço de aquisição de matéria prima junto Condomínio Rural, reitere-se, incluía o preço CONSECANA (aqui também considerados os respectivos adicionais/ajustes de preço no curso da safra, conforme já referido no subitem õ.l.b acima) e os "adicionais" controvertidos neste processo (totalizando R$ 50,16, na safra 2009/2010 -sendo R$ 6,32 dos mencionados "adicionais, e mais particularmente R$ 5,32 como "Adicional sobre meta" e R$ 1,00 como "Adicional sobre frete" -, e R$ 61,94, na safra de 2010/2011 - sendo R$ 8,09 dos mencionados "adicionais, e mais particularmente R$ 7,11 como "Adicional sobre meta" e R$ 0,98 como "Adicional sobre frete", em ambos os casos com os respectivos custos/preços por tonelada de cana-de-açúcar), mesmo considerando que o ônus/encargo de corte, colheita e transporte (CCT) era, pelo mesmo custo/preço, assumido pelo próprio Condomínio (entrega de matéria prima "na esteira").

Os valores médios dos preços/custos da tonelada de cana-de-açúcar no respectivo mercado setorial, a partir dos critérios técnicos e comerciais do CONSECANA, estão discriminadamente registrados na documentação contábil da Contribuinte/Recorrente e estão sumariamente demonstrados no Anexo 3 deste Recurso. E especificamente para a safra 2010/2011 vale p mesmo comentário inscrito na nota de rodapé retro (sobre a distância média das plantações Condomínio Rural em relação à distância efetiva de alguns dos demais fornecedores).

Se acaso a Recorrente adquirisse a mesma matéria prima (cana-de-açúcar) de outros produtores/fornecedores, pelos mesmos custos/preços usualmente praticados no mercado setorial nas safras 2009/2010 e 2010/2011 haveria desembolsado, em média R$ 55.73. na safra 2009/2010, e R$ 61,36, na safra de 2010/2011 (em ambos os casos com os respectivos custos/preços por tonelada de cana-de-açúcar), correspondentes, respectivamente, a R$ 33,17 de preço contratual mais R$ 22,56 de custo CCT na safra 2009/2010 e a R$ 38.73 de preço contratual mais R$ 22,63 de custo CCT, na safra de 2010/2011, tudo conforme a planilha abaixo:

Fornecedor	Preço de aquisição (Para JORM : Contrato de 2005)	Custo de corte, colheita e transporte (CCT)	Valor Adicional de Preço por Meta de Produção e por Frete (JORM: Adendo Epistolar de 2007)	Valor final do preço da cana contratada
Condomínio Rural (JORM)	R$ 43,84 (Safra 2009/2010) R$ 53,85 (Safra 2010/2011)	---------- ----------	R$ 6,32 (Safra 2009/2010) R$ 8,09 (Safra 2010/2011)	R$ 50,16 (Safra 2009/2010) R$ 61,94 (Safra 2010/2011)
Demais Fornecedores (Média)	R$ 33,17 (Safra 2009/2010) R$ 38,73 (Safra 2010/2011)	R$ 22,56 (Safra 2009/2010) R$ 22,63 (Safra 2010/2011)	---------- ----------	R$ 55,73 (Safra 2009/2010) R$ 61,36 (Safra 2010/2011)

Ademais, acreditar que uma empresa financeiramente sã e grande contribuinte promoveria conscientemente o desembolso imediato de recursos financeiros (causando redução do ativo disponível em caixa, distribuindo dinheiro a fornecedores/controladores e enfraquecendo economicamente a entidade) em esquema para promover eventual pequena, futura e arriscada economia tributária - mormente em operação que concreta e concomitante impôs às pessoas físicas dos integrantes do Condomínio Rural (ou seja, aqueles referidos no item 1.11 acima, seus parceiros, controladores indiretos e administradores estatutários, co-lançados como responsáveis tributários nos Autos de Infração do IRPJ, da CSLL e deste IRRF havidos neste processo) a tributação dos mesmos valores assim recebidos tanto pelo IRPF no regime próprio à apuração e tributação das receitas de produtor rural (à alíquota de 27,5%) quanto pela Contribuição ao FUNRURAL (devida essencialmente sobre a mesma base de cálculo à alíquota de 2,3%) - simplesmente não faria qualquer sentido de racionalidade econômica!

Diligência

Foi justamente sobre este último argumento que baseou-se o pedido de diligência solicitado por esta turma quando do primeiro julgamento do processo em fevereiro do presente ano (Resolução 1301000.475), vejamos

> Apesar de tais argumentos serem robustos em favor da contribuinte, nota-se que os elementos em que a tabela ilustrativa foi baseada não são ou podem não ser os reais fatores de CCT aplicados pela mesma. Observa-se, como a própria contribuinte afirma, que tais elementos foram colhidos de documentos disponíveis ao setor por institutos de pesquisa e que mostram padrões de mercado, utilizados no recurso voluntário para "simplificar" a questão, evitando uma ampla perquirição contábil-probatória. No entanto, tendo em vista a importância de tais dados para deslinde da controvérsia que ora se apresenta, entendo ser necessária uma diligencia em relação aos reais valores pagos ao Condomínio Rural vis a vis outros fornecedores independentes para a compra da cana de açúcar contratada nas safras de 2009/2010 e 2010/2011.
>
> Diante do exposto, voto por converter o julgamento em diligência, para que seja apurada, mediante analise de documentos acostados aos autos ou novos documentos eventualmente requeridos à contribuinte, para as safras de 2009/2010 e 2010/2011, a diferença prática do preço total aplicado ao valor da cana de açúcar contratada pelo Condomínio Rural e demais fornecedores, incluindo em tal precificação: (i) preço de aquisição; (ii) custo de corte, colheita e transporte (CCT) e (iii) valor adicional de preço por meta de produção e por frete.
>
> Ademais, deve ser apurado, se, efetivamente, os custos com corte, colheita e transporte (CCT) foram suportados pelo Condomínio mediante estrutura própria ou de terceiros. Tal informação deve ser incluída em relatório circunstanciado emitido pelas autoridades fiscais.

Após uma série de questionamentos realizados por parte da autoridade fiscalizadora via intimações e respondidos pela Recorrente (fls. 2.367 a 3.219), esta última apresentou estudo realizado pela PricewaterhouseCoopers para esclarecer os itens solicitados na diligencia (fls. 2382).

Destaca-se a conclusão do trabalho realizado pela PWC

Pautados na metodologia de trabalho descrita e na documentação verificada e confrontada com o Livro Caixa é possível constatar a existência de parte substancial dos gastos apresentados pela Administração como atrelados ao CCT tendo sido arcados pelo Condomínio José Oswaldo Ribeiro de Mendonça e Outros.

Tendo em vista o acima, a Recorrente peticionou retificando os cálculos apresentados no Recurso Voluntário baseado agora nos, alegadamente, reais valores incorridos.

Relatório fiscal da diligencia

Após analise a todo o material apresentado pela Recorrente, o relatório fiscal final da autoridade lançadora, após reafirmar as motivações do Relatório Fiscal, relatou suas conclusões sobre os quesitos formulados pelo CARF da seguinte forma (fl. 3.246 e segs):

> Relata-se a seguir as conclusões sobre os quesitos formulados pelo CARF, ressalvando-se que a expressão "CCT" refere-se a corte, carregamento e transporte.
>
> 1) Qual a diferença prática do preço total aplicado ao valor da cana de açúcar contratada pelo Condomínio Rural e demais fornecedores nas safras 2009/2010 e 2010/2011, incluindo em tal precificação: (i) preço de aquisição; (ii) custo de corte, colheita e transporte (CCT) e (iii) valor adicional de preço por meta de produção e por frete"?
>
> Primeiro, há de reforçar que, nas safras 2009/2010 e 2010/2011, a maioria da cana-de-açúcar produzida pelo Condomínio foi cultivada em terras cedidas gratuitamente pela holding Oswaldo Ribeiro de Mendonça e Participações Ltda., o que significa dizer, em razão do não pagamento dos custos com arrendamento, o Condomínio teve redução dos custos em torno de 23% nas referidas safras.
>
> Segundo, o preço de aquisição da cana adquirida do Condomínio - safras 2009/2010 e 2010/2011 é na condição "cana na esteira" (CCT do Condomínio) e, no caso da cana adquirida dos demais fornecedores, há aquisição de "cana no campo" (CCT da Recorrente) e também "cana na esteira" (CCT dos demais fornecedores).
>
> Terceiro, o modelo tradicional de negócio praticado pela Recorrente e aplicado aos contratos celebrados com seus fornecedores de cana-de-açúcar, indistintamente, não prevê pagamento de qualquer espécie de adicional, seja "Adicional de Preço Sobre Meta de Produção", seja "Adicional de Preço Sobre o Frete". E figura estranha aos contratos com seus fornecedores em geral e definitivamente não compõem o preço da matéria-prima (cana-de-açúcar).
>
> Por definição, "cana na esteira" refere-se a cana entregue na esteira da usina (unidade industrial) para moagem, ou seja, no preço contratado está inserido os custos CCT (Corte, Carregamento e Transporte), que são de responsabilidade do fornecedor/produtor.
>
> Por outro lado, "cana no campo" refere-se a cana entregue em pé no campo, ou seja, no preço contratado não está inserido os custos CCT (Corte, Carregamento e Transporte), que são de responsabilidade do adquirente/Usina;
>
> O que requer os julgadores do CARF com o quesito supracitado?
>
> Que fosse demonstrado a diferença prática, para a Recorrente, entre o custo/preço da cana adquirida do Condomínio e dos demais fornecedores.

Considerando que os adicionais foram exclusivamente pagos ao Condomínio e que a cana adquirida desse é cana na esteira (custos CCT do Condomínio e já incluso no preço fixado em contrato), o preço total aplicado pela Recorrente é o preço de aquisição/contratado ajustado aos critérios CONSECANA e somado ao valor adicional de preço por meta de produção e por frete.

Considerando que a Recorrente não pagou adicionais aos demais fornecedores e que adquiriu, desses, "cana na esteira " e "cana em pé no campo ", temos que:

1) Se a aquisição é de "cana na esteira", a composição do preço total aplicado pela Recorrente é o preço de aquisição/contratado ajustado aos critérios CONSECANA;

2) Se a aquisição é de "cana em pé no campo" (custos CCT por conta da Recorrente), a composição do preço total aplicado pela Recorrente é preço de aquisição/contratado ajustado aos critérios CONSECANA e somado aos valores dos custos CCT (corte, carregamento e transporte) suportados pela Recorrente.

Relata-se a seguir os critérios utilizados pela Recorrente para apurar a diferença prática do preço total aplicado ao valor da cana de açúcar contratada pelo Condomínio Rural e demais fornecedores nas safras 2009/2010 e 2010/2011.

Critério 1 (utilizado no recurso voluntário)

a) "Cana na Esteira" adquirida do Condomínio - Preço de aquisição contratado ajustado aos critérios CONSECANA + Valor dos adicionais pagos ao Condomínio;

b) "Cana em pé no campo" adquirida dos demais fornecedores - Preço médio de aquisição contrato ajustado aos critérios CONSECANA + Custos médios CCT apurados com base em estudos científicos-acadêmicos elaborados pela ESALQ/USP;

c) Tabela resultante da aplicação dos valores apurados nos itens "a" e "b".

Fornecedor	Preço de aquisição (Para JORM : Contrato de 2005)	Custo de corte, colheita e transporte (CCT)	Valor Adicional de Preço por Meta de Produção e por Frete (JORM: Adendo Epistolar de 2007)	Valor final do preço da cana contratada
Condomínio Rural (JORM)	R$ 43,84 (Safra 2009/2010) R$ 53,85 (Safra 2010/2011)	---------- ----------	R$ 6,32 (Safra 2009/2010) R$ 8,09 (Safra 2010/2011)	R$ 50,16 (Safra 2009/2010) R$ 61,94 (Safra 2010/2011)
Demais Fornecedores (Média)	R$ 33,17 (Safra 2009/2010) R$ 38,73 (Safra 2010/2011)	R$ 22,56 (Safra 2009/2010) R$ 22,63 (Safra 2010/2011)	---------- ----------	R$ 55,73 (Safra 2009/2010) R$ 61,36 (Safra 2010/2011)

Critério 2 (apresentado no curso da diligência)

a) "Cana na Esteira" adquirida do Condomínio - Preço de aquisição contratado e ajustado aos critérios CONSECANA + Valor dos adicionais pagos ao Condomínio;

b) "Cana em pé no campo" adquirida dos demais fornecedores - Preço médio de aquisição contratado e ajustado aos critérios CONSECANA + Custos CCT suportados pelo Condomínio apurados pelo relatório da Price Waterhouse Cooper (PWC);

c) Tabela resultante da aplicação dos valores apurados nos itens "a" e "b".

Fornecedor	Preço de aquisição (Para JORM : Contrato de 2005)	Custo de corte, colheita e transporte (CCT)	Valor Adicional de Preço por Meta de Produção e por Frete (JORM: Adendo Epistolar de 2007)	Valor final do preço da cana contratada
Condomínio Rural (JORM)	R$ 43,84 (Safra 2009/2010) R$ 53,85 (Safra 2010/2011)	---------- ---- ---------- ----	R$ 6,32 (Safra 2009/2010) R$ 8,09 (Safra 2010/2011)	R$ 50,16 (Safra 2009/2010) R$ 61,94 (Safra 2010/2011)
Demais Fornecedores (Média)	R$ 33,17 (Safra 2009/2010) R$ 38,73 (Safra 2010/2011)	R$ 16,25 (Safra 2009/2010) R$ 21,80 (Safra 2010/2011)	---------- ---------- ---------- ----------	R$ 49,42 (Safra 2009/2010) R$ 60,53 (Safra 2010/2011)

Após análise dos referidos critérios exsurge dúvidas que, ao fim demonstrará, de forma cabal e definitiva, a farsa construída pela Recorrente, a saber.

a) Porque a Recorrente, na peça recursal, utilizou-se dos valores médios apurados com base em estudos científicos-acadêmicos elaborados pela ESALQ/USP para demonstrar o valor médio da tonelada da cana adquirida dos demais fornecedores/independentes (cana em pé campo), ao invés de se utilizar dos efetivos custos CCT (corte, carregamento e transporte) incorridos e suportados por ela durante as safras 2009/2010 e 2010/2011 ?

b) Porque a Recorrente, na demonstração do valor médio da tonelada da cana adquirida dos fornecedores em geral apresentada no curso da diligência, ao invés de se utilizar dos efetivos custos CCT (corte, carregamento e transporte) incorridos e suportados por ela durante as safras 2009/2010 e 2010/2011 na aquisição da "cana no campo" adquirida de demais fornecedores independentes, insiste em não utilizar seus custos CCT e utilizou-se, desta vez, os valores dos custos CCT (corte, carregamento e transporte) que teriam sido suportados pelo Condomínio durante as safras 2009/2010 e 2010/2011?

c) Porque a Recorrente, alternativamente, não apurou a diferença entre preço total aplicado ao valor da cana de açúcar adquirida, na condição "cana na esteira", do Condomínio Rural e dos demais fornecedores nas safras 2009/2010 e 2010/2011?

Ora, qualquer critério ou metodologia que tivesse verdadeiramente objetivo de demonstrar diferença prática do preço total aplicado ao valor da cana de açúcar adquirida do Condomínio Rural e dos demais fornecedores nas safras 2009/2010 tinha, obrigatoriamente, de comparar preço de aquisição de cana na esteira versus cana na esteira ou de levar em conta os valores dos custos CCT suportados e incorridos pela Recorrente e adicioná-los ao preço/custo de aquisição de cana em pé no campo adquirida dos demais fornecedores independentes, o que não ocorreu.

Ardilosamente, na peça recursal, a Recorrente adicionou, ao preço/custo médio da cana adquirida na condição "em pé no campo" dos demais fornecedores independentes, os valores dos custos CCT médios apurados com base em estudos científicos-acadêmicos elaborados pela ESALQ/USP e, após intimada no curso da diligência, apresentou documento em que adiciona, ao preço/custo médio da cana adquirida na condição "em pé no campo" dos demais fornecedores independentes, os valores dos custos CCT que teriam sido suportados pelo Condomínio.

Conforme já mencionado anteriormente, após examinar os arquivos e registros contábeis digitais da Recorrente relativos aos anos 2009 a 2011 que refletem e registram as operações/lançamentos contábeis decorrentes das safras 2009/2010 e 2010/2011, constatou-se inexistência de quaisquer elementos (contas sintéticas e analíticas, livros auxiliares, históricos de lançamento e/ou centro de custos) que indique e comprove que a Recorrente tenha suportado e incorrido nos

denominados custos CCT (corte, carregamento e transporte) decorrentes da cana adquirida dos demais fornecedores independentes na condição "em pé no campo".

Daí se explica o fato de a Recorrente não ter se utilizado dos efetivos valores dos custos CCT (corte, carregamento e transporte) incorridos e suportados por ela durante as safras 2009/2010 e 2010/2011 para demonstrar a tal simetria material entre o custo/preço efetivo da cana adquirida dos fornecedores em geral para ilegitimamente sustentar que o pagamento dos adicionais ao Condomínio não teria representado qualquer custo adicional/superior/diferenciado à Recorrente em face dos demais fornecedores.

Objetivando atender ao quesito formulado pelo CARF e considerando que a cana adquirida do Condomínio é na condição "cana na esteira", a autoridade lançadora entende que, para encontrar a diferença prática do preço total aplicado ao valor da cana de açúcar contratada pelo Condomínio Rural e demais fornecedores, poderia se utilizar apenas de dois critérios:

a) Adicionar custos CCT suportados pela Recorrente (e não do Condomínio) ao preço de aquisição da "cana no campo" adquirida dos demais fornecedores;

b) Comparação entre os preços da "cana na esteira" adquirida do Condomínio e dos demais fornecedores.

Mas por que?

Por que, assim, estar-se-ia comparando o preço/custo de aquisição da cana adquirida dos fornecedores em geral através da mesma e/ou idêntica estrutura e elementos formadores dos custos suportados pela Recorrente e pelo Condomínio, ou seja:

a) Custos da "cana no campo" adquirida dos demais fornecedores somados aos custos CCT suportados pela Recorrente equivaler-se-ia ao preço da "cana na esteira" adquirida do Condomínio;

b) Preço da "cana na esteira" adquirida do Condomínio equivaler-se-ia ao preço de aquisição da "cana na esteira" adquirida dos demais fornecedores;

Mesmo que irrelevante ao deslinde da controvérsia, poder-se-ia verificar o impacto dos adicionais no custo da cana-de-açúcar adquirida pela Recorrente e concluir se o pagamento dos adicionais ao Condomínio teria ou não representado qualquer custo adicional/superior/diferenciado à Recorrente em face de seus demais fornecedores.

Com base nos critérios acima, a Recorrente foi intimada apresentar os valores dos custos CCT (corte, carregamento e transporte) suportados por ela na aquisição de cana adquirida de outros produtores/fornecedores na condição "cana em pé campo" - safras 2009/2010 e 2010/2011 (vide item 6 e subitens 6.1 a 6.7 - Termo de Intimação Fiscal n° 001/2018-00057).

A Recorrente se esquivou de fornecer os dados solicitados para adoção do critério "a" acima (vide item 5-b e subitens da resposta).

Paralelamente, a Recorrente foi intimada apresentar informações e contratos celebrados com fornecedores independentes para aquisição de cana na condição "cana na esteira" (item 7 - Termo de Intimação Fiscal n° 001/2018-00057).

A Recorrente restringiu-se afirmar que adquiriu cana-de-açúcar de outros fornecedores na condição "cana-na-esteira" - safras 2009/2010 e 2010/2011 representou +- 5% do total das aquisições das USINA, mas recusou-se apresentar quaisquer documentos/contratos e informações que propiciasse a adoção do critério "b" acima (vide item 5-c da resposta).

Diante do exposto, a autoridade lançadora conclui que:

(i) restou-se comprovada, de forma objetiva, que são ilegítimos e incabível os critérios e valores dos custos CCT utilizados pela Recorrente para demonstrar a tal simetria material/substancial entre o preço/custo efetivo da cana para a Usina adquirida de seus fornecedores em geral para, ao final, afirmar desarrazoadamente, que o pagamento dos adicionais ao Condomínio não representado qualquer custo adicional/superior/diferenciado à Recorrente em face de seus demais fornecedores.

(ii) tornou-se impossível responder a esse quesito à medida que a Recorrente recusou apresentar os elementos solicitados pela autoridade lançada e também ao fato de os custos CCT decorrentes da cana adquirida pela Recorrente dos demais fornecedores na condição "no campo" terem sido indevidamente suportados pelo Condomínio.

2) Os custos com corte, colheita e transporte (CCT) foram efetivamente suportados pelo Condomínio mediante estrutura própria ou de terceiros?

Por força contratual e livremente negociado entre as partes, a cana produzida pelo Condomínio e adquirida pela Recorrente na condição "cana na esteira" teve seus custos CCT suportados pelo Condomínio.

As estruturas (máquinas, equipamentos, veículos, implementos agrícolas etc.) utilizadas para executar o corte, carregamento e transporte (custos CCT) são de terceiros (contrato de locação celebrado com a Recorrente) e dos próprios condôminos.

Importante frisar que tais estruturas (terceiros e própria) são utilizadas para executar corte, carregamento e transporte (CCT) da cana-de-açúcar:

a) Produzida pelo Condomínio (cana na esteira) e vendida à Recorrente e a outros compradores;

b) Produzida pelos demais fornecedores e adquirida pela Recorrente na condição "cana no campo", cujos custos CCT são indevidamente suportados pelo Condomínio;

c) Produzida individualmente pelos integrantes do Condomínio (cana na esteira) e vendida à Recorrente ou a outros compradores;

Como se pode ver, uma verdadeira confusão entre os custos CCT de responsabilidade da Recorrente e o Condomínio.

Arrematando os fatos acima descritos, é importante pontuar mais uma vez que as glosas dos custos decorrentes dos adicionais tiveram como fundamentos a ocorrência da simulação de um aditivo ao contrato de fornecimento de cana celebrado em 03/01/2005 entre a Recorrente e o Condomínio por intermédio de correspondência emitida pelo Condomínio em 15/05/2007 para dissimular o pagamento dos adicionais de preço sobre meta de produção e sobre fretes aos integrantes do Condomínio, que são administradores e sócios da Recorrente.

Ou seja, a glosa dos custos, em absoluto, não se restringiu única e exclusivamente ao fato de que os pagamentos dos adicionais sobre preço e frete terem sido pagos somente ao Condomínio Rural.

Pelo contrário, o ponto central é o fato de a Recorrente, em conluio com os integrantes do Condomínio, que são também seus administradores e sócios, utilizarem-se de fatos absolutamente conhecidos das partes e expressamente previstos no contrato celebrado em 03/01/2005 para "estruturar" correspondência emitida em 15/05/2007 e utilizá-la para simular um aditivo contratual para instituir as metas bonificadoras e os adicionais.

O que reforça ainda mais o caráter simulatório do "aditivo contratual" é o fato de as metas bonificadoras e os adicionais terem sido instituídos e aplicados às safras 2008/2009, 2009/2010 e 2010/2011 com parametrização na cana-de-açúcar entregue pelo Condomínio na safra 2007/2008, que foi de 3.506.533 toneladas e sequer atingiu a quantidade prevista no contrato de fornecimento que era de 3.800.000 toneladas.

Ora, se a cana já comprometida contratualmente pelo Condomínio para as safras 2008/2009, 2009/2010 e 2010/2011 era de 5.200.000 toneladas por safra, é razoável e lógico que, qualquer meta bonificadora ou adicional de preço ou de frete a ser instituído pela Recorrente como forma de incentivos financeiros diretos e/ou indiretos aos seus produtores/fornecedores, no caso, ao Condomínio, deveria basear-se e incidir sobre o adicional/tonelada de cana que ultrapassasse as 5.200.000 toneladas já contratadas, e não foi o que ocorreu.

Os adicionais pagos ao Condomínio incidiram sobre um adicional de cana-de-açúcar superior a 900 mil toneladas entregue durante as safras 2008/2009 e 2009/2010 em relação à cana entregue na safra 2007/2008, que foi de 3.506.533 toneladas, e não em relação às toneladas acordadas em contrato para as safras 2008/2009 a 2010/2011 que era de 5.200.000 toneladas.

Por fim, quanto ao pedido da Recorrente de transformar os pagamentos "sem causa" dos adicionais em distribuição de lucros, usufruindo da isenção do IR na fonte, é evidente que não deve prosperar (tópico 48 - do Recurso Voluntário).

Primeiro, por que estamos diante de fatos e elementos claramente delineados como sonegação fiscal agravada por utilizar-se de documentos simulados para dissimular pagamentos a administradores e sócios, o que caracteriza por demais crime contra a ordem tributária.

Segundo, o inciso 1° do art. 674 do RIR/1999 com redação dada pelo art. 61, § 1°, da Lei n° 8.981, de 1995, define claramente como hipótese de incidência do imposto de renda, exclusivamente na fonte, à alíquota de 35%, todo pagamento efetuado ou recursos entregues pela pessoa jurídica a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

E de fato não houve operação ou causa legítima e legal que pudesse justificar o pagamento dos adicionais.

Nesse sentido, os benefícios da legislação tributária não podem alcançar e nem proteger operações e causas não legítimas e/ou forjadas com a utilização de documentos simulados.

E, mais, é absolutamente descabido querer transformar os pagamentos sem causa legítima em distribuição de lucros, de forma extemporânea e sem qualquer procedimento contábil e fiscal espontâneo aplicado a distribuição de lucros propriamente dita.

> No presente despacho, a autoridade lançadora objetivou dar luz às fartas e robustas provas, fatos e argumentos coletados e apresentados no curso da auditoria fiscal, e, por outro lado, descontruir integralmente, uma a uma, as alegações e argumentos ilegítimos trazidos aos autos pela Recorrente por não refletirem a verdade material dos fatos.
>
> Por todo o exposto, podemos afirmar que são abundantes os elementos, fatos e argumentos para que os conselheiros julguem improcedente o recurso apresentado pela Recorrente.

***

Nota-se que há por parte da autoridade fiscalizadora grande desconforto pela forma com que os adicionais aqui discutidos foram pactuados, pois se em um primeiro momento houve um contrato em janeiro de 2005 (fl. 171) entre as partes com determinadas regras de remuneração, tais dispositivos foram substancialmente alterados quando do adendo datado de maio de 2007 (fl. 606).

Os incentivos concedidos pela Usina Colorado foram interpretados como simulação pela autoridade lançadora ensejando os lançamento ora debatidos sob a forma de glosa de despesas e pagamento sem causa.

Alega a autoridade lançadora, no relatório final da diligencia, o ponto central é o fato de a Recorrente, em conluio com os integrantes do Condomínio, que são também seus administradores e sócios, utilizarem-se de fatos absolutamente conhecidos das partes e expressamente previstos no contrato celebrado em 03/01/2005 para "estruturar" a correspondência emitida em 15/05/2007 e simular um aditivo contratual para instituir as metas os adicionais pagos exclusivamente ao Condomínio.

Não interpreto a assinatura do adendo contratual como forma de simulação, mas sim como uma espécie de repactuação de clausulas frente a circunstancias que a Usina Colorado iria enfrentar nos anos a seguir.

Entendo que tanto em relação ao contrato de fornecimento celebrado em 03/01/2005 quanto a correspondência emitida em 15/05/2007, temos acordos de vontade formalizados entre as partes privadas, por instrumento particular, dispondo sobre seus próprios interesses patrimoniais privados e disponíveis, em matéria que não configura serviço público, não está sujeita a autorização ou concessão estatal e nem tem suas condições e/ou valores negociais sujeitos a qualquer forma de regulação, fixação ou tabelamento estatal sobre a correspondente atividade econômica".

Entendo que deve ser privilegiado aqui o princípio da liberdade de auto-organização e da liberdade da iniciativa privada em dispor sobre seus próprios interesses patrimoniais privados.

No entanto, apesar de entender que os preços da cana de açúcar poderiam ser livremente pactuado pelas partes, chama a atenção alguns pontos levantados no relatório fiscal e que levantam duvidas quanto a legitimidade do pagamento dos adicionais.

Partes relacionadas e não terceiros

Primeiramente, as metas bonificadoras foram propostas pelo condomínio (fornecedor de matéria-prima) e não pela fiscalizada, o que não me parece uma relação usual no mercado.

Ademais, as causas econômico-negocial utilizadas pelo Condomínio na correspondência emitida em 05/2007 e também alegadas pela Recorrente, na peça recursal, para instituir as metas bonificadoras e os adicionais, já eram conhecidas e previstas contratualmente já em janeiro/2005.

Ou seja, não há como ocultar ou disfarçar o compromisso assumido contratualmente pelo Condomínio em 2005 no sentido de aumentar sua produção de cana-de-açúcar a partir da safra 2008/2009 para suprir a ampliação da capacidade de moagem da Recorrente a partir da safra 2008/2009, bem como, a importância da logística e distância entre as lavouras até a indústria, até porque a condição "Cana na Esteira" está claramente consignada no contrato, o que significa, no caso, que os denominados custos "CCT" (corte, carregamento e transporte) são de responsabilidade do Condomínio (cláusula 6ª).

Para elucidar ainda mais que o preço de aquisição da cana-de-açúcar pactuado no contrato já incluía todos os custos de produção, inclusive, os denominados "custos CCT" (colheita, carregamento e transporte) assumidos pelo Condomínio, previu-se, no parágrafo terceiro do art. 3º, que os adiantamentos deveriam ser efetuados ao condomínio tendo em vista as necessidades em executar o plantio, tratos culturais e do corte, carregamento e transporte, bem como a ampliação da lavoura canavieira e da sua motomecanização agrícola.

Outro fato que nos leva a questionar a legitimidade dos pagamentos foi que decidiram que o Condomínio teria direito aos adicionais se houvesse fornecimento adicional de cana-de-açúcar superior a 900 mil toneladas durante as safras 2008/2009 a 2010/2011 em relação à cana entregue na safra 2007/2008, que foi de 3.506.533 toneladas, e não em relação às toneladas acordadas em contrato para as safras 2008/2009 a 2010/2011 que era de 5.200.000 toneladas. Frise-se que até a cana-de-açúcar comprometida pelo Condomínio para a safra 2007/2008 que era de 3.800.000 de toneladas não foi entregue em sua integralidade.

Em relação às safras alcançadas pelo contrato de fornecimento de "cana na esteira" celebrado em 03/01/2005 entre a Recorrente e o Condomínio contidos no quadro acima (safras 2006/2007 a 2010/2011), o Relatório Fiscal, extraiu os seguintes elementos:

a) A previsão/capacidade de processamento total de cana-de-açúcar pela Recorrente era de 30.900.000 toneladas. Somente nas safras 2008/2009 a 2010/2011 a capacidade total era de 21.900.000 e efetivamente processou 19.690.239 toneladas

b) A cana-de-açúcar a ser entregue pelo Condomínio nas safras 2007/2008 a 2010/2011 era de 19.400.000 toneladas (contrato) e efetivamente entregou 16.853.883 toneladas;

c) A relação percentual entre a capacidade de processamento da Recorrente e a cana-de-açúcar projetada em contrato para ser entregue pelo Condomínio era de 75% (23.200.000/30.900.000 toneladas)

d) A cana-de-açúcar processada pela Recorrente nas safras 2008/2009 a 2010/2011 foi de 19.690.289 toneladas e o Condomínio efetivamente entregou 13.347.349 toneladas, o que representa 67,8% da cana total processada;

e) Do total de 19.400.000 toneladas da cana projetada em contrato (safra 2007/2008 a 2010/2011), o Condomínio não entregou 2.546.116 toneladas, o que representada 13,1% a menos;

Portanto, ainda que considerássemos válidos os contratos pactuados, o Condomínio não teria direito ao recebimento dos adicionais, vez que não houve entrega de qualquer adicional de cana em relação aos valores previstos no contrato de fornecimento, conforme cabalmente demonstrado no quadro acima.

Cabe repisar que o caput da cláusula 3ª e seus parágrafos do contrato de fornecimento de cana celebrado em 03/01/2005 entre a Recorrente e Condomínio, cujas cláusulas e condições foram mutuamente aceitas e outorgadas, inclusive, declaram conhecer e concordar com o cálculo em reais e equivalente ao quilo de ATR determinado pelo CONSECANA – SP, regulam de forma clara e transparente o preço da cana-de-açúcar a ser entregue à Recorrente pelo condomínio nas safras 2006/2007 a 2010/2011.

Nesse sentido, além de não haver espaço para pagamento de adicionais ao preço contratado, como já foi amplamente abordado, lê-se no § 7o. da cláusula 3a do Contrato que "todas as despesas necessárias para o corte, carregamento e transporte da cana-de-açúcar" *(destaquei)* correriam por conta do vendedor, no caso, o Condomínio fornecedor (fl. 1999).

Alega a autoridade lançadora que não houve qualquer transparência contábil, fiscal e registral quanto à existência e pagamentos dos adicionais ao Condomínio, à medida que, nem as notas fiscais de entrada, nem as contas contábeis, nem os centros de custos e tampouco os históricos dos lançamentos contábeis trouxeram quaisquer elementos indicativos que pudessem minimamente identificá-los e colocar luz sobre eles.

Verifica-se que os registros contábeis foram realizados, mas trataram dos adicionais como se fossem parte do preço da matéria prima, não especificando que tratavam-se de bonificações ou adicionais.

Ademais, o resultado da diligencia não demonstrou claramente se tais adicionais representaram vantagem econômica/financeira a contribuinte ou ao Condomínio Rural, pois a Recorrente somente apresentou e auditou os custos de CCT incorridos pelo Condomínio mas não os custos de CCT incorridos pela Recorrente com os demais fornecedores cujo contrato era se fornecimento de cana de açúcar em pé no campo, apesar destes dados terem sido requeridos pela autoridade fiscalizadora. Ou seja, permanece a dúvida sobre uma real vantagem econômica na transação.

Partes relacionadas, adicionais somente para o Condomínio e não a terceiros.

Ademais, não há como fugir da realidade dos fatos, pois se as metas do Adendo não foram cumpridas, conforme racional demonstrado pelas autoridades fiscais, não há como justificar tais pagamentos.

Por todo o exposto acima, voto no sentido de manter a glosa das despesas com os adicionais sobre preço e frete.

Dedutibilidade do adicional de preço sobre frete

A recorrente traz em suas alegações de defesa tópico específico sobre a legitimidade dos pagamentos a título de "adicional de preço sobre frete", menciona que são manifestamente infundadas as premissas adotadas pelo relatório fiscal em relação a este item.

Fundamenta sua defesa nos três tópicos a seguir extraídos do Recurso Voluntário (e-fl. 2259):

I - havia indiscutivelmente um ônus/encargo contratualmente diferenciado neste particular em desfavor do Condomínio Rural relativamente aos demais produtores/fornecedores da Usina (lembre-se: para estes, sem "CCT"; para aquele, com "CCT");

II - é inequívoco que o Condomínio Rural incorreu em despesas de frete ("transporte") entre suas áreas de plantação e a instalação industrial da Contribuinte/Recorrente (entrega "na esteira"); e

III - é indiscutível que o efetivo pagamento pelo comprador ao produtor/fornecedor de parcela específica de custo (a) não contemplada no parâmetro de precificação estabelecido no respectivo contrato originalmente firmado entre as partes e (b) inexorável ao correspondente fornecimento da matéria prima precípua/essencial (cana-de-açúcar) à atividade do referido comprador, sim é "necessário à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora" e assim se caracteriza como "despesa operacional" nos termos do art. 299 do RIR/1999.

Reconheço que apesar de tardia, a argumentação acima faria sentido e encontraria respaldo na legislação de imposto de renda (Ar. 299 do RIR/99) se estivesse tratando das despesas de frete. No entanto, o que se discute nos presentes autos se trata do adicional de preço de frete e não das despesas de frete em si, desta forma, sobre tais valores a glosa deve ser mantida posto que ilegítima conforme acima fundamentado.

Pagamento sem causa

Em coerência com o raciocínio acima mencionado, entendo que, de fato, não há causa que respalde o pagamento dos valores dos adicionais ao Condomínio Rural.

Considerando que fiscalizada adotou procedimentos para que as bonificações não ficassem devidamente evidenciadas na contabilidade e nos documentos contábeis/fiscais e ainda foram tratadas como se fossem adiantamentos de safra, a fiscalização só pode concluir que a intenção da fiscalizada foi manter o pagamento das bonificações invisíveis a terceiros e dificultar a sua identificação, vez que a empresa tinha clareza de sua fragilidade e inconsistência em todos seus aspectos.

Tratou-se de mera liberalidade o pagamento de tais adicionais.

Multas qualificadas

Conforme fundamentos do relatório fiscal, constata-se a inexistência de qualquer elemento que pudesse identificar a existência de tais bonificações e destaca-se as seguintes informações:

1) As notas fiscais emitidas nos meses de outubro/2009 e novembro/2010 para dar suporte ao pagamento das bonificações trazem no campo "informações complementares" a expressão "complemento de cana e de preço" e se utiliza do CFOP 1101 destinado às operações de compra para industrialização ou produção rural (cana para industrialização), ou seja, o "adicional de Preço sobre Meta de Produção" e "Adicional de Preço sobre Fretes" foram consideradas como aquisição de matéria-prima;

2) os históricos da conta contábil 20568 - Fornecedores Matéria Prima e da conta contábil 24054 - Adiantamentos Fornecedores Matéria Prima (Na Safra) não identificam

o nome dos fornecedores de cana-de-açúcar, dentre outros, o "Condomínio José Oswaldo Ribeiro de Mendonça e outros. Restringe-se apenas aos históricos "Contrap. por Doc. PV ou Contrap. por Doc. PD ou Contrap. por Doc. PK", o que não identifica a existência das adicionais.

3) A conta contábil sintética n° 2800 (Bancos c/ Movimento) consolida 26 contas analíticas que se referem a contas correntes mantidas em instituições financeiras. Os lançamentos a crédito realizados nestas contas, entre janeiro a dezembro de 2010, totalizou R$ 306.539.621,02 e constam como histórico "JOSÉ OSWALDO R. DE MENDONÇA E", o que também não indica a existência dos adicionais.

Como se pode ver, o contrato de venda e compra de cana-de-açúcar celebrado em 01/2005 e os registros contábeis e fiscais disponibilizados ao fisco federal (Escrituração Contábil Digital - ECD e Escrituração Fiscal Digital - EFD e notas fisais eletrônicas), não faz traz nenhum elemento que pudesse indicar a existência das bonificações denominadas de "Adicional de Preço - Metas de Produção" e Adicional de Preço - sobre Frete".

Neste sentido, concordo com as conclusões da autoridade fiscalizadora de origem e decisao de primeira instancia que houve a intenção da fiscalizada em ocultar a existência e, consequentemente, o pagamento dos adicionais e dificultar a sua identificação pelo fisco, vez que a empresa tinha clareza dos atos simulados e de sua fragilidade e inconsistência em todos seus aspectos.

Crédito presumido de Pis/Cofins

Os créditos presumidos glosados pela autoridade lançadora decorrem dos valores registrados nas notas fiscais de entrada emitidas para o pagamento de “adicionais sobre meta de produção e sobre o frete”, nos valores de R$ 26.652.320,58 e R$ 30.576.468,01, relativos aos anos-calendário de 2009 e 2010, respectivamente.

Como se observou, na análise da infração “adicionais sobre meta de produção e sobre o frete” ficou caracterizado que os pagamentos efetuados pelo interessado foram realizados por mera liberalidade e a glosa dos custos e despesas deles decorrentes, registrados na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, foi mantida.

Nesse sentido, não havendo outras razões de defesa específicas e em se tratando de lançamento reflexo, a glosa dos créditos presumidos de Pis e Cofins deve seguir a mesma orientação decisória do IRPJ, dada a relação de causa e efeito que os vincula.

Contribuição social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Não havendo outras razões de defesa específicas e em se tratando de lançamento reflexo, a CSLL deve seguir a mesma orientação decisória do IRPJ, dada a relação de causa e efeito que os vincula.

Compensação de prejuízo fiscal operacional e base negativa de CSLL

A fiscalizada optou pela tributação com base no lucro real – anual, conforme Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) – AC 2009, 2010 e 2011, arquivadas respectivamente sob nº 0000196929, 0001068954 e 0001165611.

Em razão das infrações apuradas nos anos-calendário de 2009 e 2010, a autoridade lançadora compensou, nos limites da lei, prejuízo fiscal e base de cálculo negativa

de CSLL de períodos anteriores até o exaurimento do saldo, situação que ocorreu em 2010 (fls. 1820).

Deste modo, o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL utilizados pelo interessado, no ano-calendário 2011, no valor de R$ 12.070.907,22 (fls. 1843 e 1860), tornaram-se indevidos.

Levando-se em consideração que as infrações apuradas pela autoridade lançadora foram mantidas neste voto e não havendo outras razões de defesa específicas, deve ser mantido o lançamento de IRPJ e de CSLL, referente ao ano-calendário 2011, decorrente da compensação indevida de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores.

Em conformidade extratos extraídos do Sistema de Acompanhamento de Prejuízo, Lucro Inflacionário e Base de Cálculo Negativa da CSLL (SAPLI), do Livro de Apuração do Lucro Real - AC 2010 (LALUR), das Declarações de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), o prejuízo fiscal compensável e acumulado até 31/12/2008 é de R$ 32.699.916,84 e os prejuízos compensados pela fiscalizada nos anos calendários AC 2009, 2010 e 2011 foram de R$ 8.762.554,20 (LR: R$ 29.208.513,99 x 30%); de R$ 11.419.598,83 (LR: R$ 38.065.329,44 x 30%) e R$ 12.070.907,22 (LR: R$ 4 0.236.357,39 x 30%), respectivamente.

A Base de Cálculo Negativa da CSLL compensável e acumulada até 31/12/2008 é de R$ 32.699.916,84 e os prejuízos compensados pela fiscalizada nos anos calendários AC 2009, 2010 e 2011 foram de R$ 8.762.554, 20 (LR: R$ 29.208.513, 99 x 30%); de R$ 11.419.598, 83 (LR: R$ 3 8.065.329, 44 x 30%) e R$ 12.070.907,22 (LR: R$ 4 0.236.357,39 x 30%), respectivamente.

As infrações apuradas na presente ação fiscal provocaram alterações nos valores dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativa da CSLL acumulados e compensados e, consequentemente, tornaram-se totalmente indevida a compensação dos prejuízos e base de cálculo negativa realizada pela fiscalizada no ano calendário 2011 no valor de R$ 12.070.907,22

Em razão das infrações apuradas no item anterior, os valores dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativa da CSLL compensados no ano calendário 2011, no valor de R$ 12.070.907,22, tornando-se totalmente indevidas.

Responsabilidade Tributária

Conforme Relatório Fiscal, o SRs. MARCELO RIBEIRO DE MENDONÇA – CPF nº 074.100.768-10, JOSIMARA RIBEIRO DE MENDONÇA – CPF nº 195.223.228-73 e JOSÉ OSWALDO RIBEIRO DE MENDONÇA são administradores da fiscalizada; detém 33% cada um das quotas da HOLDING OSWALDO RIBEIRO DE MENDONÇA ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES – CNPJ Nº 02.301.324/0001-95 que controla a fiscalizada e um das pessoas físicas que integram o CONDOMÍNIO JOSÉ OSWALDO RIBEIRO DE MENDONÇA E OUTROS, e seus os atos e omissões foram praticados dolosamente e conduziram a fiscalizada à prática de sonegação fiscal, vez que os atos da empresa são sempre praticados através da vontade de seus dirigentes.

Os fatos descritos no presente relatório fiscal, com destaque para os relatados nos tópicos 30.1.1 a 30.1.3, demonstram de forma inequívoca que os atos e/ou omissões praticados pelos administradores (sócios indiretos da fiscalizada e integrantes do condomínio) MARCELO RIBEIRO DE MENDONÇA – CPF nº 074.100.768-10, JOSIMARA RIBEIRO DE MENDONÇA – CPF nº 195.223.228-73 e JOSÉ OSWALDO RIBEIRO DE MENDONÇA – CPF nº 076.180.808-60 conduziram a fiscalizada à prática de sonegação fiscal e tiveram a intenção dolosa de praticá-los, pois os atos da empresa são sempre praticados através da vontade de seus dirigentes. Vejamos:

> 30.1. Dos elementos caracterizados da fraude, sonegação e conluio
>
> 30.1.1. Da sonegação
>
> As ações acima descritas e os procedimentos contábeis, fiscais e administrativos adotados não deixam dúvidas de que a fiscalizada teve a nítida intenção de impedir o conhecimento da autoridade fazendária dos pagamentos realizados com base na simulação do "Adicional de Preço sobre Metas de Produção" e do "Adicional de Preço sobre Fretes".
>
> Primeiro, tais bonificações não estavam previstas no contrato celebrado em 03/01/2005 que foi apresentado à fiscalização em 19/04/2013 (tópico 7);
>
> Segundo, a correspondência datada de 15/05/2007 somente foi apresentada à fiscalização em 18/06/2014 (tópico 19.1) e após a fiscalização identificar evidências de irregularidades (vide tópico 28.8;
>
> Terceiro, as contas contábeis, seus registros e históricos não evidenciavam a existência das bonificações;
>
> Quarto, as notas fiscais de entradas emitidas pela fiscalizada não fazem qualquer referência às bonificações e, mas grave, ainda não reflete a realidade dos fatos à medida que apontam tratar-se de aquisição de matéria-prima, o que não é verdade.
>
> 30.1.2. Da fraude
>
> A ações dolosas descritas acima teve objetivo impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar o seu pagamento.
>
> Senão vejamos:
>
> Primeiro, a fiscalizada emitiu de notas fiscais de aquisição de cana-de-açúcar que não reflete a realidade dos fatos;
>
> Segundo, os pagamentos foram realizados com base na simulação do "Adicional de Preço sobre Metas de Produção" e do "Adicional de Preço sobre Fretes" à medida que estão desprovidas de qualquer embasamento legal;
>
> Terceiro, considerando que os pagamentos não tem causa justificada por constituírem mera liberalidade da fiscalizada e realizados com base em atos simulados, além de serem indedutiveis, haveria a incidência do imposto de renda retido na fonte;
>
> Quarto, as pessoas físicas, integrantes do condomínio e beneficiários das bonificações, tributam seus rendimentos como

atividade rural que tem sua tributação favorecida, nos termos da legislação vigente.

30.1.3. Do conluio

As operações foram realizadas entre partes relacionadas e entes interdependentes entre si e sob unicidade de controle das condições pactuadas e operações realizadas.

As condições acima propiciaram o ajuste doloso entre a fiscalizada e o "Condomínio Agropecuário José Oswaldo Ribeiro de Mendonça e outros".

Prova disso é a correspondência datada de 15/05/2007 expedida pelo condomínio com o "de acordo" da fiscalizada em que se propõe "metas bonificadoras" utilizando-se de falsas premissas em evidente afronta ao contrato de compra e venda de cana-de-açúcar celebrado em 03/01/2005 e que culminou com os pagamentos aos sócios e contabilização indevidas de custos através da simulação do "Adicional de Preço sobre Metas de Produção" e do "Adicional de Preço sobre Fretes".

Entendo que foi correta a imputação de responsabilidade tributária solidária conforme embasamento do Relatório Fiscal acima mencionado e por serem os indicados administradores da fiscalizada e, ainda, sócios, mesmo que indiretos.

Conclusão

Neste sentido, voto por **REJEITAR** a preliminar de nulidade e no mérito **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Bianca Felícia Rothschild.

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto - Redator Designado.

Permissa venia, gostaria de externar as razões de minha divergência em relação ao entendimento da I. Relatora, para contribuir com a formação do entendimento deste Colegiado.

Apenas para fins de contextualização fática, reproduzo abaixo o resumo dos fatos feito pela relatora:

> *Em brevíssima síntese, após extensa fiscalização entre os anos de 2013 e 2015, a autoridade fiscal alega que constatou que notas fiscais de entrada de aquisição de cana-de-açúcar foram emitidas para lastrear pagamentos realizados no decorrer dos anos 2009 e 2010 ao "Condomínio José Oswaldo Ribeiro de Mendonça e outros", principal fornecedor de cana-de-açúcar, formado por pessoas físicas administradores e controladores da fiscalizada,* ***através da simulação de "Adicional de Preço – Metas de Produção" e "Adicional de Preço sobre Fretes".*** *A autoridade lançadora alega, ainda, que tais adicionais teriam sido instituídos através de correspondência datada de 15/05/2007 expedida pelo condomínio com o "de acordo" da fiscalizada em que se propõe "metas bonificadoras" utilizando-se de falsas premissas em evidente afronta ao contrato de compra e venda de cana-de-açúcar celebrado em 03/01/2005.*
>
> ***O pagamentos dos adicionais sobre preço e frete foram pagos somente ao fornecedor Condomínio Rural, que, conforme já relatado, trata-se parte relacionada a contribuinte, na medida em que seus administradores são sócios de tal Condomínio****. Desta forma, outros fornecedores de matéria -prima não teriam sido agraciados por tais adicionais.*
>
> *A exclusividade do pagamento de tais adicionais à parte relacionada seria o principal argumento justificador do caráter simulado do comportamento do contribuinte, que* ***teria objetivado, assim, inflar custos e despesas operacionais, reduzir a base de calculo do IRPJ/CSLL, evitar a incidência de IRRF em pagamentos, reduzir o montante de Pis/Cofins a pagar e ainda beneficiar, indiretamente, seus sócios, pois tributam seus rendimentos como atividade rural que possui tributação favorecida****.*
>
> *Argumenta, por fim que os atos e omissões foram praticados dolosamente e conduziram a fiscalizada à prática de sonegação fiscal, motivo pelo qual qualificou-se a multa das infrações e apontou responsabilidade solidária por parte dos sócios Marcelo Ribeiro de Mendonça, José Oswaldo Ribeiro de Mendonça e Josimara Ribeiro de Mendonça Camargo.*

Em redobrada síntese, a fiscalização entendeu que a Recorrente utilizou-se de simulação para, através da estipulação de "Adicional de Preço – Metas de Produção" e "Adicional de Preço sobre Fretes", aumentar artificialmente as despesas na compra de cana do

"Condomínio José Oswaldo Ribeiro de Mendonça e outros", que é parte relacionada à Recorrente, por ter como administradores seus sócios.

Com tal conduta, a Recorrente teria pretendido reduzir a base de cálculo de IRPJ/CSLL, evitar a incidência de IRRF, reduzir o montante de PIS/COFINS e beneficiar seus sócios, que tributam esses rendimentos como atividade rural, com um regime favorecido.

Em **03/01/2005 a Recorrente celebrou contrato de venda e compra de cana-de-açúcar com o "Condomínio Agropecuário José Oswaldo Ribeiro de Mendonça e Outros",** pelo qual este se compromete a fornecer àquele toda a cana de açúcar por ele produzida, no período de 05 safras (safra 2006/2007 até safra 2010/2011), seja em áreas próprias ou em regime de parceria.

O prazo de 5 (cinco) anos teve início em 01 de maio de 2006 e término em 30 de abril de 2011, com a entrega da colheita deste último ano (cláusula 2ª). Na data da assinatura do contrato (03/01/2005) a produção total estimada pelo "condomínio" era de 23.200.000 (vinte e três milhões e duzentas mil) toneladas de cana-de-açúcar, assim distribuída (cláusula 1ª):

- Safra 2006/2007 - 3.800.000 toneladas

- Safra 2007/2008 - 3.800.000 toneladas

- Safra 2008/2009 - 5.200.000 toneladas

- Safra 2009/2010 - 5.200.000 toneladas

- Safra 2010/2011 - 5.200.000 toneladas

Em **15/05/2007**, em razão de dificuldades do mercado que atingiram todo o setor, incluindo o compromisso pactual inicialmente com a Usina Colorado (Recorrente), o Condomínio José Oswaldo apresentou a proposta de aditivo contratual, formalizando metas bonificadoras. A condição para fazer jus à meta consta em fl. 606, nesses termos:

> Nesse sentido, nas safras 2008/2009, 2009/2010, 2010/2011, caso entreguemos quantidade de cana adicional superior a 900 mil toneladas de cana-de-açúcar por safra, assim verificada em relação à quantidade fornecida na safra 2007/2008 por nós e por nossos parceiros, o preço por tonelada de cana adicional, apurado pelo sistema Consecana-SP, será acrescido de:

Portanto, o Condomínio teria direito aos adicionais se houvesse fornecimento adicional de cana-de-açúcar superior a 900 mil toneladas durante as safras 2008/2009 a 2010/2011 **em relação à cana entregue na safra 2007/2008, que foi de 3.506.533 toneladas**, **e não em relação às toneladas acordadas em contrato para as safras 2008/2009 a 2010/2011 que era de 5.200.000 toneladas**. Houve, portanto, uma repactuação das metas de fornecimento, à luz da produção da safra de 2007/2008.

Nesse ponto, não deve causar espécie esse tipo de aditivo contratual. É bem sabido que a cultura canavieira envolve um planejamento de longo prazo, com características próprias. A própria operação da implantação é extremamente longa, demandando entre oito e nove meses, em média, e envolveu uma série de fatores ambientais e climáticos, desse modo, é cediço no setor que se comercialize, no momento do plantio, as **safras futuras**, levando-se em conta a estimativa de produção, calculada com base em metodologias próprias.

Há diversas metodologias para estimar as safras futuras que serão contratadas, desde a utilização do corpo técnico que já trabalha na unidade produtiva e possui conhecimento empírico acerca da potencialidade produtiva da região, até a utilização de tecnologias digitais, com análise de solo, levantamentos biométricos e pluviométricos etc.

O fato é que, apesar da utilização de metodologias para esse cálculo, a *fenologia*[1] da cultura canavieira é complexa e sujeita a surpresas - seja para gerar uma safra extraordinária, superando as expectativas, seja para gerar uma safra inferior, requerendo um reajustamento das previsões.

Nesse ponto, é preciso consignar o óbvio: ***o extraordinário não cabe nos contratos***. Diante de circunstâncias anormais e inesperadas, que alteram as circunstâncias nas quais a avença foi firmada, o *pacta sunt servanda* cedo espaço para a cláusula *rebus sic stantibus*[2]

O CC/2002, inovando sobre sua redação pretérita e incorporando a contribuição da jurisprudência, incorporou a possibilidade de revisão dos contratos nos arts. 317, 478, 479 e 480, com previsão expressa da resolução dos contratos por onerosidade excessiva superveniente. Esses novos dispositivos revelam um finalidade de preservação do equilíbrio dos contratos (aquilo que Clóvis do Couto e Silva chamou de *sinalagma funcional*).

Pois bem, se o próprio ordenamento jurídico dá razões para a justificar a revisão de contratos à luz da onerosidade excessiva, inclusive através de intervenção judicial para tanto, *a fortiori ratione* não há qualquer óbice - pelo contrário, o CC/02 implicitamente indica nessa direção - a que as partes repactuem as obrigações de trato sucessivo, visando reestabelecer o equilíbrio inicial.

Foi o que aconteceu no presente caso. Diante das safras iniciais inferiores ao esperado, e com expectativa de não conseguir atender inteiramente ao contrato inicial, em razão de dificuldades do setor, as partes repactuaram as metas, e estabeleceram bonificação para o atendimento aos novos parâmetros estabelecidos.

Em primeiro lugar, cabe esclarecer melhor uma informação imprecisa veiculada no relatório de diligência (fls. 3233 e ss):

> *Portanto, ainda que não tivessem ocorrido os vícios e simulação já apontados pela auditoria fiscal,* ***o Condomínio não teria direito ao recebimento dos adicionais, vez que não houve entrega de qualquer adicional de cana em relação aos valores previstos no contrato de fornecimento, conforme cabalmente demonstrado no quadro acima.***
>
> E apresenta o seguinte quadro:

[1] Fenologia é o ramo da Ecologia que estuda os fenômenos periódicos dos seres vivos e suas relações com as condições do ambiente, tais como temperatura, luz e umidade.

[2] Da locução latina "Contractus qui habent tractum successivum et dependentiam de futuro, rebus sic stantibus intelliguntur", traduzido como " "Os contratos que têm trato sucessivo ou a termo ficam subordinados, a todo tempo, ao mesmo estado de subsistência das coisas".

Safra	Capacidade Processamento – Recorrente	Cana processada Recorrente (a)	Cana entregue Condomínio (b)	Participação (%) do Condomínio (c)	Cana Projetada em Contrato – Condomínio (d)	Cana não entregue (e) = b-d
2006/2007	4.500.000	Não informado	Não informado	-	3.800.000	-
2007/2008	4.500.000	Não informado	3.506.533,45	-	3.800.000	-293.466,55
2008/2009	**7.300.000**	**5.929.214,24**	**3.774.761,70**	**0,64**	**5.200.000**	**-1.425.238,30**
2009/2010	**7.300.000**	**7.306.120,33**	**5.055.671,31**	**0,69**	**5.200.000**	**-144.328,69**
2010/2011	**7.300.000**	**6.454.954,88**	**4.516.916,57**	**0,70**	**5.200.000**	**-683.083,43**
Total	30.900.000	19.690.289	16.853.883		23.200.000	-6.346.117

(*) a Recorrente recusou-se a informar o total de cana processada nas safras 2006/2007 e 2007/2008 e da cana entregue pelo Condomínio na safra 2006/2007 (itens 1 e 2 do Termo de Intimação Fiscal nº 001/2018-00057).

Na planilha apresentada, o fiscal aponta que nos anos de 2008 a 2011 não houve o atendimento às metas estipuladas, razão pela qual não faria jus o Condomínio José Oswaldo à bonificação paga.

Com a devida vênia, essa informação está equivocada, pois desconsiderou inteiramente o aditivo contratual estabelecido em 2007, que estabeleceu como meta o montante de **3.506.533 toneladas**, equivalente à safra de 2007/2008. Ou seja, levando-se conta o aditivo realizado, que de forma **inequívoca** repactuou a meta, houve, sim, atingimento das condições de pagamento das bonificações. Como se vê na planilha apresentada pelo contribuinte, os números corretos são os seguintes:

SAFRA	QTDE MÍNIMA DE CANA CONTRATADA CONF ADITIVO DE 2007 (TON) (A)	META DO PGTO DO ADICIONAL CONFORME ADITIVO DE 2007	QTDE DE CANA ENTREGUE PELO CONDOMÍNIO RURAL E PARCEIROS (TON) (B)	DIFERENÇA ENTRE CANA CONTRATADA E CANA ENTREGUE (TON) (B-A)	ATINGIU META?	PAGOU ADICIONAL?
2008/09	3.506.533	4.406.533	4.262.454	755.921	Não	Não
2009/10	3.506.533	4.406.533	5.037.391	1.530.857	Sim	Sim
2010/11	3.506.533	4.406.533	4.501.540	995.007	Sim	Sim

Observação: conforme já referido no item 1.1.b acima, a "meta" fixada no Aditivo 2007 para pagamento deste "adicional" era de uma entrega "adicional" de cana-de-açúcar de 900 mil/toneladas em relação à quantidade "fornecida na safra de 2007/2008", esta que foi (conforme consta na coluna "A" da tabela acima) de 3.305.533 toneladas.[2]

Então, à luz do teor do contrato vigente, estava presentes as condições de pagamento das bonificações.

Em segundo lugar, aduz a fiscalização que o contribuinte buscava, através das bonificações, "***inflar custos e despesas operacionais, reduzir a base de calculo do IRPJ/CSLL, evitar a incidência de IRRF em pagamentos, reduzir o montante de Pis/Cofins a pagar e ainda beneficiar, indiretamente, seus sócios, pois tributam seus rendimentos como atividade rural que possui tributação favorecida***.". Esse ponto também se afigura equivocado.

É preciso observar que a adesão do produtor rural (pessoa física) ao regime diferenciado de tributação pelo IRPF da "atividade rural", que estabeleceu uma base de cálculo estimada de 20% da receita da atividade, com uma **alíquota nominal** de 27,5% e **real** de 5,5%, não é automática, mas depende de opção expressa na correspondente DIRPF, conforme art. 5º da Lei nº 8.023/1990, *verbis*:

> *Art. 5º **A opção do contribuinte**, pessoa física, na composição da base de cálculo, o resultado da atividade rural, quando positivo, limitar-se-á a vinte por cento da receita bruta no ano-base.*

Entretanto, os integrantes do Condomínio Rural não fizeram a opção pela tributação em regime presumido e favorecido, mas sujeitaram-se à tributação ordinária - o que esvazia imediatamente a alegação de benefício tributário na operação.

Além disso, afirmou-se durante os debates que o Condomínio se beneficiaria relativamente ao seu IRPF da "atividade rural" porque ter-se-ia verificado sucessivos "prejuízos fiscais" nos anos enfocados no lançamento subjacente a este processo.

A afirmativa supra, com a devida vênia, não coaduna com a dinâmica setorial da cultura canavieira, que, em razão do esforço produtivo inicial, com a implantação da lavoura – mormente quando existe expansão ou substituição significativa da área plantada, como no presente caso - fica sujeita a sucessivos resultados negativos, com prejuízos, e apenas nos últimos anos terá um resultado positivo, e efetivamente o Condomínio irá ter lucro na operação, o qual será repartido entre os condôminos e tributado na proporção dos rendimentos de cada um, como determina o art. 13 da Lei nº 8.023/90.

Tanto é assim que, apesar dos resultados negativos nos primeiros anos, houve resultado positivo (tanto operacional quanto fiscal) da maioria dos integrantes do Condomínio Rural apenas no ano-base de 2010 (ou seja, no segundo dos anos-base objeto do lançamento fiscal subjacente a este processo), conforme consta nas respectivas declarações do IRPF apresentadas pelo Contribuinte em memorial. A título de ilustração, reproduzo os dados do Sr. José Oswaldo de Mendonça:

	ANO CALENDARIO 2008	ANO CALENDARIO 2009	ANO CALENDARIO 2010
JOSE OSWALDO R.DE MENDONÇA			
Receitas da atividade rural	53.318.882,60	81.204.055,67	94.169.373,89
Despesas de custeio/investimento	70.893.909,10	69.128.186,76	73.940.384,55
Resultado do Exercício	(17.575.026,50)	12.075.868,91	20.228.989,34
Resultado tributável Ativ.Rural	**(19.127.651,19)**	**(7.051.782,28)**	**13.177.207,06**
Prejuízo Acumulado Ativ.Rural	(19.127.651,19)	(7.051.782,28)	0,00
Opção de tributação	pelo resultado	pelo resultado	pelo resultado
Imposto de renda pago	**0,00**	**0,00**	**3.612.489,02**

Esse dado afasta a ilação de que as bonificações teriam como fundamento apenas uma questão tributária - **justamente por demonstrar que não haveria qualquer benefício tributário na operação realizada!**

Em terceiro lugar, a fiscalização aduziu que o aditivo nada mais foi do que uma simulação se baseia nos preços praticados na aquisição da cana.

Por meio da diligência solicitada anteriormente, requereu-se a análise dos documentos acostados aos autos para as safras de 2009/2010 e 2010/2011, verificar eventual diferença prática entre o **preço total aplicado ao valor da cana** contratada pelo Condomínio José Oswaldo e pelos demais fornecedores.

A lógica desse procedimento, diante do contexto da autuação, era verificar se a bonificação estabelecida no aditivo contratual tinha a finalidade de criar um excesso de custo, alocando o lucro no fornecedor e reduzindo o lucro tributável na Recorrente, o que justificaria a manutenção da autuação. **Entretanto, o resultado foi o oposto** (sem frisar, que a própria tese de benefício tributário no condomínio já foi afastada acima).

Utilizando-se de um relatório específico e técnico produzido pela PWC, a fiscalização apresentou, no relatório de diligência, os critérios utilizados para a apuração dos preços:

> a) "**Cana na Esteira" adquirida do Condomínio** - Preço de aquisição contratado e ajustado aos critérios CONSECANA + Valor dos adicionais pagos ao Condomínio;
>
> b) **"Cana em pé no campo" adquirida dos demais fornecedores** - Preço médio de aquisição contratado e ajustado aos critérios CONSECANA + Custos CCT suportados pelo Condomínio apurados pelo relatório da Price Waterhouse Cooper (PWC);
>
> c)Tabela resultante da aplicação dos valores apurados nos itens "a" e "b".

Fornecedor	Preço de aquisição: Contrato/2005	Custo de corte, carregamento e transporte (CCT)	Adicional de Preço por Meta de Produção e Frete (Aditivo/2007)	Valor final do preço da cana contratada
Condomínio Rural (JORM)	R$ 43,84 (Safra 2009/2010) R$ 53,85 (Safra 2010/2011)	---------- ----	R$ 6,32 (Safra 2009/2010) R$ 8,09 (Safra 2010/2011)	**R$ 50,16 (Safra 2009/2010)** **R$ 61,94 (Safra 2010/2011)**
Demais Fornecedores (Média)	R$ 33,17 (Safra 2009/2010) R$ 38,73 (Safra 2010/2011)	R$ 16,25 (Safra 2009/2010) R$ 21,80 (Safra 2010/2011)	---------- ----------	**R$ 49,42 (Safra 2009/2010)** **R$ 60,53 (Safra 2010/2011)**

OBS: os "custos CCT" apresentados na tabela acima foram calculados pela divisão (i) do valor total do "custo CCT" contido no Estudo da PWC apresentado no curso do procedimento da Diligência (ii) pela quantidade de cana-de-açúcar colhida pelo CONDOMÍNIO, em cada respectivo ano/safra.

A "Cana em pé no campo" é a cana fornecida sem ter sido colhida, ficando os custos de CCT (corte, carregamento e transporte) por conta da Recorrente, ao passo que a "Cana na esteira" é a cana entregue pelo fornecedor diretamente no estabelecimento da Recorrente, para beneficiamento (nesses casos, o fornecedor internaliza os custos de CCT).

Como se verifica, **o preço final da cana contratada com o Condomínio Rural José Oswaldo é praticamente o mesmo daquele praticado com os demais fornecedores, levando-se em conta a média dos preços praticados**.

Trata-se de uma operação que observou o princípio do "*arm's lenght*", típico da discussão de preços de transferência envolvendo partes relacionadas. É dizer, verifica-se que o preço praticado com a parte relacionada se encontra no mesmo patamar que aquele praticado com partes não relacionadas, independentes, evidenciando assim que **a transação se deu sob condições de mercado**.

Sob essas circunstâncias, não há que se falar em excesso de custo para quem compra, pois o preço se encontra, novamente, dentro das condições de mercado, e não sob condições favorecidas que pudessem caracterizar uma distribuição disfarçada de lucros para os sócios que compõem o condomínio.

A bonificação contratada através de aditivo vem justamente **reequilibrar o preço final da cana contratada**, para que fique dentro dos parâmetros de mercado. Façamos um exercício de imaginação: caso não houvesse a bonificação, o preço da cana comprada da parte relacionada estaria entre 10 e 15% inferior ao preço de mercado - sob essas condições,

certamente a fiscalização da Receita Federal indicaria haver no caso um subfaturamento na venda da cana.

O pagamento da bonificação tem a função de reestabelecer o *arm's lenght* na operação!

Portanto, levando-se em conta que os dados setoriais, relativos ao Estado de São Paulo, e o parecer conclusivo da PWC, tem-se que que as despesas glosadas pela fiscalização deveriam ser integralmente dedutíveis na apuração do IRPJ da Recorrente, pois inequivocamente equivalentes, com diferença ínfima, àquela do "preço parâmetro" (aquele praticado **no mesmo período**, **em operações de compra e venda do mesmo produto** **com terceiros não-vinculados**, e que **representam mais de 25% das operações totais da Recorrente** no período e com a cana).

Não se pode presumir, como fez a fiscalização, que o preço praticado entre pessoas vinculadas não possa sofrer modificações ao longo do cumprimento do contrato, e que qualquer mudança teria como finalidade a alocação do lucro em uma delas. Pelo contrário, é preciso que ele comprove que a operação gerou um excesso de custo ou um subfaturamento, levando-se em consideração o "preço parâmetro" do mercado em que se insere a operação.

Portanto, **parece-nos que não há qualquer benefício tributário artificial ou anormal, bem como a operação foi realizada levando-se em conta as condições de mercado, com adequação do preço àquele praticado entre partes independentes**.

Em quarto lugar, durante os debates, a relatora afirmou que o parecer da PWC não seria suficiente e conclusivo quanto ao tema analisado, afirmando que i) ele fez referência apenas ao relatório gerencial como base de seus trabalhos; e ii) que a afirmativa conclusiva contida em seu item 61, afirmando haver sido "*possível constatar a existência de parte substancial dos gastos apresentados pela Administração como atrelados ao CCT tendo sido arcados pelo Condomínio José Oswaldo Ribeiro de Mendonça e Outros*", o que indicaria que não houve uma análise completa e suficientemente conclusiva da matéria da Diligência.

Trata-se de uma ilação equivocada afirmar que o parecer foi feito exclusivamente a partir do relatório gerencial fornecido pelo Condomínio Rural. Compulsando o capítulo referente à metodologia, consta no item 31 expressamente, que serão analisados documentos fiscais, registro de pagamentos, obrigações acessórias e outros documentos, para comprovação dos gastos assumidos pelo condomínio.

É dizer, para cada um dos grupos de gastos (Grupo 1 - salário e ordenados; Grupo 2 - Despesas de aluguéis e serviços de terceiros; Grupo 3 - combustíveis, lubrificantes etc.), **a auditoria partiu dos dados gerenciais, eles deveriam ser necessariamente validados por documentos fiscais e registros de pagamento, bem como declaração do valor em obrigações acessórias, para que seja considerado nas conclusões**! Na fl. 2464-2466 a metodologia de apuração é devidamente esclarecida, com destaque para a parte mencionada acima.

Ademais, a relatora mencionou o item 61 das conclusões (fl. 2470). Com a devida vênia, parece-nos que a análise foi extremamente minuciosa e ampla. Basta verificar que os custos considerados nos grupos 1, 2 e 3 são os custos que estão diretamente relacionados ao CCT, como explanado no início do parecer, e que a diferença entre os valores constantes do relatório gerencial e o testado é mínima.

Desconsiderando a parcela que não foi testada (aproximadamente R$ 30 milhões), **a diferença entre os valores informados e os testados é da ordem de 5%**, demonstrando que, de fato, os gastos de CCT estão substancialmente alocados no Condomínio Rural, restando correta a composição de preços apresentada na tabela acima.

Portanto, podemos concluir que não houve diferença prática do preço total aplicado ao valor da cana de açúcar contratada junto ao Condomínio Rural em face dos demais fornecedores da Recorrente, esvaziando o fundamento subjacente ao lançamento fiscal. Além disso, restou claro, através do parecer da PWC, que os custos de CCT foram suportados pelo Condomínio, mediante utilização de estrutura própria.

Devem ser revertidas as glosas das despesas de aquisições junto ao Condomínio José Oswaldo, afastando-se assim também a cobrança do IRRF por pagamento sem causa, e demais pontos da autuação.

Ante o exposto, voto por dar provimento integral ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto