



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12585.000103/2010-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-008.872 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de agosto de 2021  
**Recorrente** LOUIS DREYFUS COMMODITIES BIOENERGIA S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

**DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

O reconhecimento do direito creditório pleiteado requer a prova de sua existência e montante, sem o que não pode ser restituído ou utilizado em compensação.

**SIMULAÇÃO. CONCEITO.**

Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado.

**VERDADE MATERIAL. DILIGÊNCIA.**

As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidas as conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Renata da Silveira Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz, que davam provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sa Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo conselheiro Marcos Roberto da Silva (suplente convocado).

## Relatório

Em julgamento Processo Administrativo decorrente do Pedido de Ressarcimento de crédito de Cofins – Exportação do 4º trimestre de 2005 e suas Declarações de Compensação vinculadas.

O pleito foi apresentado pela empresa Aroeira – Comércio de Produtos Agroindustriais Ltda., sendo posteriormente incorporada pela Louis Dreyfus Commodities Bioenergia S.A.. Durante o procedimento de fiscalização, constava a LDC Bioenergia S.A. como sua sucessora.

Em apertada síntese, a Aroeira, constituída em 31 de agosto de 2004, tinha por objeto social a comercialização de produtos agrícolas e industriais (inclusive importação e exportação). Em suas operações, realizou a venda com fim específico de exportação de Farelo de Soja, Óleo de Soja Degomado e Óleo de Soja Refinado, todos adquiridos do mesmo fornecedor: Louis Dreyfus Commodities Brasil S.A., detentora de 99% do capital social da Aroeira.

Entretanto, durante o procedimento fiscal, o Auditor identificou a inexistência de transferências bancárias entre a Aroeira e seu fornecedor (e detentor de 99% do capital social), Comércio e Indústrias Brasileiras Coimbra S/A (depois denominada de Louis Dreyfus Commodities Brasil S.A.), o que foi justificado pela fiscalizada, além de documentos apresentados, com a existência de Contrato de Mútuo entre as partes.

Por outro lado, a fiscalização concluiu, na prática, pela inexistência das compras realizadas pela Aroeira e do contrato de mútuo apresentado, dada a ausência de vontade das partes e outros vícios que descaracterizariam a própria operação de mútuo.

Dessa forma, diante da ausência de comprovação do ônus na aquisição das mercadorias posteriormente exportadas, o Auditor-Fiscal decidiu pelo indeferimento do direito creditório e a não homologação das compensações vinculadas.

Ciente do Despacho Decisório, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade à Delegacia da Receita Federal de Julgamento – SP, que, por unanimidade, entendeu pela sua improcedência, nos termos da ementa abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO.

O reconhecimento do direito creditório pleiteado requer a prova de sua existência e montante, sem o que não pode ser restituído ou utilizado em compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Inconformado com a decisão de primeira instância, recorreu ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), alegando, em síntese:

- a) A Aroeira tinha como propósito negocial otimizar as operações de exportação realizadas através do Porto de Paranaguá;
- b) Amparada pelo contrato de mútuo feito junto à Comercio e Industrias Brasileiras Coimbra S.A., a Aroeira acumulava saldo devedor que eram pagos, muitas vezes, nos meses seguintes às operações de aquisição (junta demonstrativo de conta contábil de dez/05);
- c) A regularidade das operações realizadas, trazendo aos autos o exemplo de suas operações com a Orsa Celulose S/A;
- d) A existência de jurisprudência concluindo pelo direito ao crédito após a comprovação da efetiva exportação da mercadoria;
- e) Embora se afirme que não foi possível localizar comprovação da contrapartida oferecida pela Aroeira em razão da Coimbra, em verdade, houve inaptidão do Fisco para apurar as alegações da recorrente, explicando que trabalhava em regime de caixa centralizado e, em vez de transferir recursos recebidos de seus clientes para a Coimbra, efetuava pagamentos diretamente a fornecedores, juntando extrato bancário como prova;
- f) A legalidade da participação da Coimbra no quadro societário da Aroeira e que, apesar de ser controlada, possui vontades, direitos, obrigações e personalidade jurídica autônomos;
- g) Os créditos não podem ser da Coimbra, “pois quem tinha o real desfalque de caixa era a empresa Aroeira”, visto que deveria ressarcir os valores anteriormente cedidos com incidência de juros;
- h) Ao adquirir os produtos para a revenda, nasce o direito ao crédito, independente do pagamento do preço relacionado ao negócio jurídico;
- i) Inexistência de reflexos práticos das críticas quanto ao contrato de mútuo realizadas pela fiscalização, ademais, todos os instrumentos apresentados pela recorrente são perfeitamente hábeis a demonstrar a existência das operações, sendo inclusive o contrato de mútuo prova dos pagamentos realizados;
- j) Aplicação do Princípio da Verdade Material – Caso os documentos juntados aos autos não sejam suficientes para comprovação da legitimidade dos créditos, solicita a realização de diligência, inclusive com possibilidade de apresentação de novas provas;

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Relator.

O Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Antes de adentrar propriamente nas alegações do recurso voluntário, necessário se faz a análise do histórico dos contribuintes envolvidos, especialmente em virtude das várias alterações contratuais.

A AROEIRA, empresa que apresentou o Pedido de Ressarcimento, foi constituída em agosto de 2004, com sede no mesmo prédio da LDC Bioenergia, sob a razão social “Aroeira Investimentos e Participações Ltda.”, com capital social de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) (fls. 114 e seguintes):

<b>Sócios</b>	<b>CNPJ</b>	<b>Nº de quotas</b>	<b>Capital Social</b>
LD Investimentos e Participações Ltda.	05.443.385/0001-85	9.900	R\$ 9.900,00
Coinbra Cresciumal S.A.	51.376.853/0001-63	100	R\$ 100,00
Total		10.000	R\$ 10.000,00

Em 11/03/2005, em sua primeira alteração contratual, foi modificada a sede da empresa para Paranaguá-PR, seu objeto social passou a ser o comércio de produtos agrícolas e industriais em geral, inclusive o de exportação e importação, e sua composição passou a ser:

<b>Sócio</b>	<b>CPF/CNPJ</b>	<b>Nº de quotas</b>	<b>Capital Social</b>
Comércio e Indústrias Brasileiras Coinbra SA	47.067.525/0001-08	9.900	R\$ 9.900,00
Reinaldo Roberto Sesma	372.592.888-68	100	R\$ 100,00
Total		10.000	R\$ 10.000,00

Em janeiro de 2006, após os Pedidos de Ressarcimento, o Capital Social passou a ser R\$ 21.009.900,00, e, segundo o contrato social, totalmente subscrito e integralizado em moeda corrente nacional:

<b>Sócio</b>	<b>CPF/CNPJ</b>	<b>Nº de quotas</b>	<b>Capital Social</b>
Comércio e Indústrias Brasileiras Coinbra SA	47.067.525/0001-08	21.009.900	R\$ 21.009.900,00
Coinbra-Frutesp Agroindustrial LTDA	00.831.373/0001-04	100	R\$ 100,00
<b>Total</b>		<b>21.010.000</b>	<b>R\$ 21.010.000,00</b>

No dia 15 de maio de 2006, em assembleia extraordinária (fl. 180), foi aprovada a incorporação da Aroeira Comércio de Produtos Agroindustriais LTDA, pela Coinbra Cresciumal S.A., CNPJ nº 51.376.853/0001-63.

Segundo informações da autoridade fiscal, a Coinbra Cresciumal S.A. foi posteriormente denominada de Loius Dreyfus Commodities Bioenergia, CNPJ nº 51.376.853/0001-63 e então incorporada pela LDC Bioenergia S.A., CNPJ nº 15.527.906/0001-36, sendo esta a sucessora que respondeu às intimações durante o procedimento de fiscalização.

No decorrer do procedimento fiscal (MPF nº 08.1.80.00-2010-00043-0), diversas intimações foram realizadas pelo Auditor-Fiscal solicitando documentos que comprovassem ser a Aroeira a verdadeira adquirente dos produtos para exportação.

Explicando melhor:

O crédito pleiteado pelo contribuinte decorre da aquisição de bens para posterior revenda com fim específico de exportação. Entretanto, constatou-se que todas as mercadorias foram adquiridas de um único fornecedor: Louis Dreyfus Commodities Brasil S.A. (denominação da Comércio e Indústrias Brasileiras Coinbra S.A., CNPJ: 47.067.525/0001-08), detentora de 99% do capital social da Aroeira.

Em análise aos documentos solicitados, o Auditor-Fiscal verificou que a documentação fiscal referente as vendas e exportação correspondiam às consultas realizadas nos sistemas aduaneiros, porém, as compras realizadas não encontravam correspondências nos extratos bancários da Aroeira, não sendo identificada nenhuma transferência entre a Aroeira e a Coinbra S.A. no 4º trimestre de 2005, apesar de existirem transferências para pessoas físicas e cooperativas.

Aprofundando as investigações, a fiscalização analisou os lançamentos contábeis referentes às aquisições, verificando que (fl. 654):

“• as compras de mercadorias (ativo circulante/estoques/compras PJ) são lançadas em três contas:

> Farelo de Soja PT - conta nº 1426.018

> Óleo de Soja Bruto PT - conta nº 1426.020

> Óleo de soja Refinado PT - conta nº 1426.021

- as contrapartidas dos lançamentos das compras, são lançamentos feitos a crédito na conta MP/ME/Prod Term-Col. Local (passivo circulante/fornecedores) de n.º 4110.003
- a conta MP/ME/Prod Term-Col.Local (que representa fornecedores = obrigações da empresa), é depois baixada com lançamentos a débito dela e a crédito da conta Com. Inds Brás.Coinbra S/A n.º 1140.001, do ativo circulante (e eventualmente, da conta Coinbra Frutesp S.A. n.º 1140.002).”

Juntou ainda os lançamentos referentes a tais contas (fls. 412 e seguintes):

<b>Conta:</b>		1426.018 - Farelo de Soja-PT				
<b>Saldo inicial:</b>		### D				
<b>Filtros aplicados:</b>						
<b>#</b>	<b>Campo</b>	<b>Critério</b>				
1	Data	entre 01/10/2005 e 31/12/2005				
Data	Cód.Conta	Conta	D/ C	Valor	Saldo	D/ C
31/10/2005	1426.018	Farelo de Soja-PT	D	14.355.832,83	84.021.004,59	D
31/10/2005	4110.003	MP/ME/Prod Term-Col.Lc	C	14.355.832,83	84.021.004,59	D

[...]

<b>Conta:</b>		4110.003 - MP/ME/Prod Term-Col.Local				
<b>Saldo inicial:</b>		# D				
<b>Filtros aplicados:</b>						
<b>#</b>	<b>Campo</b>	<b>Critério</b>				
1	Data	entre 01/10/2005 e 31/12/2005				
Data	Cód.Conta	Conta	D/ C	Valor	Saldo	D/ C
01/10/2005	4110.003	MP/ME/Prod Term-Col.Local	D	302.523,37	1.149.971,70	D
01/10/2005	1140.001	Com.Inds.Bras.Coinbra S/A	C	302.523,37	1.149.971,70	D
02/10/2005	4110.003	MP/ME/Prod Term-Col.Local	D	432.122,34	1.582.094,04	D
02/10/2005	1140.001	Com.Inds.Bras.Coinbra S/A	C	432.122,34	1.582.094,04	D

Ao questionar o contribuinte sobre os lançamentos efetuados, este explicou que a Aroeira recebia mercadorias da Coinbra S.A. e pagava despesas dessa empresa, e que isto estaria coberto por contrato de mútuo.

Diante de tais explicações, intimou o contribuinte para explicar detalhadamente o funcionamento, natureza e finalidade das contas do ativo circulante n.º 1140.001 – Com. Inds. Bras. Coinbra S/A; n.º 1140.002 – Coinbra Frutesp S.A., e da conta do passivo circulante n.º 4110.003 – MP/ME/Prod Term-Col.Local, apresentando documentos comprobatórios de eventuais créditos relacionados com as duas primeiras contas, a apresentação de documentos que

comprovassem essas operações, e os documentos comprobatórios dos pagamentos de fornecedores (conta n.º 4110.003).

Em resposta, conforme destacado pela autoridade fiscal, o contribuinte limitou-se a apresentar dois documentos intitulados “Instrumento Particular de Contrato de Mútuo Recíproco” e outros documentos já apresentados anteriormente, sem prestar os esclarecimentos relativos às contas do ativo e passivo já citadas, ou qualquer documentação capaz de comprovar eventuais créditos que a Aroeira teria contra a Louis Dreyfus Commodities Brasil S/A (Coinbra S/A).

Ainda, o relatório de movimentação de mútuo entre as empresas não foi acompanhado de qualquer documentos que comprove as operações realizadas, tal como o pagamento pela Aroeira de débitos da Coinbra S/A.

Expandindo sua análise, o Auditor-Fiscal passou a realizar outras considerações, especialmente voltadas a comprovar a inexistência prática das aquisições realizadas pela Aroeira de sua controladora.

Conforme se extrai do Parecer e Despacho Decisório:

- Nos contratos de mútuo não há identificação de quem assina pelas empresas;
- Não se encontram discriminados os valores que estão sendo emprestados, nem a data da devolução desses valores (o objeto deveria ser certo, ou, pelo menos, determinável);
- Ausência de manifestação de vontade das partes, visto que a Coinbra S/A, à época dos fatos, era detentora de 99% do capital da Aroeira;
- Embora tenham sido escrituradas compras de mercadorias (que envolve o pagamento, ou a promessa de pagamento), na realidade não ocorreram, na verdade, não houve o sacrifício de ativos na aquisição de outros ativos para a comercialização.

Em conclusão, fundamentando-se no art. 65 da IN RFB n.º 900/2008<sup>1</sup>, art. 36 da Lei n.º 9.784/99<sup>2</sup> e art. 333 do Código de Processo Civil<sup>3</sup>, destacou caber ao contribuinte o ônus de provar direito que alega e, não se comprovando, restou o indeferimento.

Acrescentou ainda que o art. 10 da Lei n.º 8.249/92 determina que constitui ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário qualquer ação ou omissão, dolosa ou culposa, que enseje perda patrimonial, desvio, apropriação, malbaratamento ou dilapidação dos bens ou haveres de órgão da Administração Direta Federal, e notadamente conceder benefício

---

<sup>1</sup> Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas."

<sup>2</sup> Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

<sup>3</sup> Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares, ou agir negligentemente na arrecadação de tributo ou renda.

Percebe-se que a fiscalização, na análise do direito creditório, fundamentou sua decisão em duas “frentes” distintas, ora pela ausência de comprovação do direito creditório, ora pela inexistência prática das aquisições de bens para revenda pela Aroeira, sendo inclusive os contratos de mútuo imprestáveis na comprovação das supostas compras.

Cientes da análise fiscal, apreciam-se os argumentos do recurso.

### **I – Dos argumentos voltados à existência e comprovação das exportações (e vendas com fim específico de exportação):**

A recorrente traz em seu recurso a efetiva ocorrência das vendas com fim específico de exportação, comprovando a correspondência entre as vendas para empresas exportadoras, as Notas Fiscais e os recebimentos em conta bancária.

Sem maiores discussões, destaca-se que tais fatos não foram questionados pela autoridade fiscal, pelo contrário, o Parecer elaborado pelo fisco destaca que de fato houve a venda para as empresas exportadoras e as transferências bancárias recebidas são compatíveis com as Notas Fiscais de Venda.

### **II – Da titularidade dos créditos de Cofins relativos ao 4º Trimestre de 2005:**

Em seu recurso, o contribuinte destaca que a empresa Aroeira fazia parte do grupo econômico denominado Louis Dreyfus Commodities, tendo atuado, a partir de março de 2005, somente no comércio com ênfase na exportação de commodities agrícolas, descrevendo suas operações da seguinte forma (fl. 760):

“I) A Aroeira adquiria produtos (farelo de soja, óleo de soja degomado e óleo de soja refinado) de fornecedores, entre eles, a COMERCIO E INDUSTRIAS BRASILEIRAS COINBRA S.A.(Conforme notas juntadas às fls. 374 a 406);

II) Após a aquisição desses produtos, estes eram vendidos para empresas como Orsa Celulose S/A, BV Trading S/A e Votorantin Comercial Exportadora, com o fim específico de exportação (Conforme NFs de saída, DDE, RE, Extrato Siscomex, às fls. 321 a 373 e 407 a 412);

III) As compradoras, Orsa Celulose S/A, BV Trading S/A e Votorantin Comercial Exportadora, faziam o pagamento das mercadorias ao decorrer do trimestre (conforme apurado dos extratos bancários acostados aos autos às fls. 309 a 320);

IV) Amparada pelo contrato de mútuo feito junto à Comercio e Industrias Brasileiras Coinbra S.A., a Aroeira acumulava saldo devedor que eram pagos, muitas vezes, nos meses seguintes às operações de aquisições (demonstrativo de conta contábil de dez/05).”

Em síntese, a recorrente justifica a ausência de transferências bancárias entre a Coinbra S/A e a Aroeira em virtude de Contrato de Mútuo, que permitia às empresas liquidar suas posições credoras e devedoras sem a transferência de recursos, bastando apenas ajustes contábeis nas “contas a pagar” e “contas a receber” com registro dos saldos credores e devedores na conta de mútuo, juntando inclusive demonstrativo de dezembro de 2005 em seu recurso (fl. 764):

Saldo Inicial em:			TAXA DE JUROS 30/11/2005	
DATA	MOVIMENTAÇÃO	DI	SALDO + MOVIMENTO	JUROS - LIBOR + SPREED
1	3.321.386,34	D	21.430.720,80	7.143,57
2	(37.184,23)	C	21.393.536,57	7.131,18
3			21.393.536,57	7.131,18
4			21.393.536,57	7.131,18
5	147,11	D	21.393.683,68	7.131,23
6			21.393.683,68	7.131,23
7	64.551,14	D	21.458.234,82	7.152,74
8	(18.130.878,65)	C	3.327.356,17	1.109,12
9	(162.631,95)	C	3.164.724,22	1.054,91
10			3.164.724,22	1.054,91
11			3.164.724,22	1.054,91
12	4.701,90	D	3.169.426,12	1.056,48
13			3.169.426,12	1.056,48
14	216,14	D	3.169.642,26	1.056,55
15	21.957,69	D	3.191.599,95	1.063,87
16	(604,31)	C	3.190.995,64	1.063,67
17			3.190.995,64	1.063,67
18			3.190.995,64	1.063,67
19	(865.284,35)	C	2.325.711,29	775,24
20			2.325.711,29	775,24
21	(601.398,24)	C	1.724.315,05	574,77
22	645.974,73	D	2.370.289,78	790,10
23	(1.873,63)	C	2.368.416,15	789,47
24			2.368.416,15	789,47
25			2.368.416,15	789,47
26			2.368.416,15	789,47
27	194,64	D	2.368.610,79	789,54
28	(31.957,81)	C	2.336.652,98	778,88
29	5,06	D	2.336.658,04	778,89
30			2.336.658,04	778,89
31	257.429,67	D	2.594.087,71	864,70

Apesar de suas justificativas apresentadas para a ausência de transferências de recursos entre as duas empresas, em verdade, faltam provas que confirmam lastro aos seus argumentos.

O Termo de Intimação Fiscal emitido em 17/05/2011 (fls. 422-423) é específico ao solicitar esclarecimentos sobre o funcionamento de suas contas e documentos comprobatórios dos lançamentos efetuados, da origem dos créditos da Aroeira com a Coinbra S/A e dos pagamentos realizados ao seu fornecedor:

- “1. Explicar detalhadamente o funcionamento, a natureza e a finalidade das contas n.º 1140.001 - Com. Inds.Bras.Coinbra S/A; 1140.002 - Coinbra Frutesp S.A.; 4110.003 - MP/ME/Prod Term-Col.Local do plano de contas da empresa;
2. Apresentar os documentos comprobatórios de eventuais créditos da empresa relacionados com as contas n.º 1140.001 e 1140.002, explicitando de forma clara a origem desses créditos, e apresentando documentos que comprovem as operações que os embasaram;
3. Apresentar os documentos comprobatórios dos pagamentos das compras (pagamento de fornecedores – conta n.º 4110.003 – MP/ME/Prod Term-Col.Local) discriminadas na planilha NF\_Entradas\_Valoritens-Descontos em anexo, uma vez que nos extratos bancários do Banco Bradesco apresentados em 18/05/2011, não foram identificados pagamentos de compras;”

Em que pese as solicitações específicas realizadas pelo Auditor, o contribuinte se limitou a apresentar os contratos de mútuo e outros documentos já entregues anteriormente (extratos bancários e razão da conta de mútuo).

Como se percebe, o contribuinte busca justificar a ausência de pagamentos e transferências bancárias com lançamentos contábeis, sem apresentar o que a fiscalização lhe solicita: provas.

Diante da resposta a fiscalização foi enfática ao concluir pela ausência de documentação comprobatória dos lançamentos efetuados pelo contribuinte (fl. 656):

“Não foram apresentados os esclarecimentos solicitados sobre as contas n.º 1140.001, 1140.002 e 4110.003.

Não foram apresentados documentos comprobatórios de eventuais créditos que a AROEIRA teria contra a Louis Dreyfus Commodities Brasil S/A (Comércio e Industrias Brasileiras Coinbra S.A.), sendo que o relatório da movimentação de mútuo entre essas empresas (à fls. ) não está acompanhado sequer de um documento que comprove a(s) operação(ões) realizada(as), tal como o pagamento pela AROEIRA de débitos da Louis Dreyfus Commodities Brasil S/A.

Não foi identificada, no extrato bancário apresentado, nenhuma transferência (saída ou entrada) entre a AROEIRA e a Louis Dreyfus Commodities Brasil S/A.”

Portanto, o que se nota da análise dos autos, antes mesmo de observar as considerações relativas aos vícios contratuais ou ausência de vontade de contratar das partes, é a incapacidade da recorrente de cumprir seu dever de provar à fiscalização a pertinência de seu direito creditório, o motivo pelo qual, acertadamente, o indeferimento foi fundamentado no art. 65 da IN RFB n.º 900/2008 (conteúdo atualmente no art. 161 da IN RFB n.º 1717/2017), art. 36 da Lei n.º 9.784/99 e art. 333 do Código de Processo Civil (atualmente, art. 373, I, da Lei n.º 13.105/2015).

A existência de transferências bancárias diversas para outras empresas e pessoas físicas nos extratos do período fiscalizado não comprova a forma de pagamento das aquisições de mercadorias. Em verdade, a recorrente sequer preocupa-se em relacionar quais transferências correspondem a pagamentos de “fornecedores do fornecedor”, sendo impossível admitir a simples existência de diversas transferências menores nos extratos bancários como prova cabal da existência das operações de compra e venda.

Em que pese a não comprovação do direito creditório ser suficiente para o indeferimento do pleito, o Auditor-Fiscal foi além. Destacou a inexistência prática de compra e venda de mercadorias realizadas entre a Aroeira e a Coinbra S/A, o que configuraria em tese uma operação simulada/dissimulada, visto que, em suas palavras, não houve o sacrifício de ativos da aquisição de outros ativos para comercialização.

Os lançamentos representativos da extinção das obrigações com fornecedor (D – Contas a Pagar / C – Ativo Circulante), traz apenas créditos em sua conta de ativo n.º 1140.001 – Com. Inds. Bras. Coinbra S/A, mas não explica a origem do saldo acumulado, que recursos são esses, não sendo possível simplesmente se presumir que um contrato de mútuo genérico faria prova de tais recursos.

Desta forma, estariam os créditos sendo “transferidos”, de maneira indevida, da Coinbra S/A para a Aroeira.

O tema não é novo no CARF. Observa-se, por exemplo, no Acórdão n.º 3301-004.593, de relatoria da i. Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, onde, apesar de fatos

diversos dos aqui tratados (porém de tema semelhante), este Conselho entendeu como indevida a “transferência” de créditos a um terceiro que notadamente “adquiria” suas mercadorias para revenda de forma simulada:

“Acórdão nº 3301-004.593

Sessão de 17 de abril de 2010

Recorrente: Tozetto & Cia Ltda e Louis Dreyfus Commodities Brasil S.A

Recorrida: Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de Apuração: 31/01/2010 a 31/12/2013

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. VALIDADE. PROPÓSITO NEGOCIAL. A validade do planejamento tributário é aferida após verificação de adequação da conduta no campo da licitude ou da ilicitude. Assim, a opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude, ou seja, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação. Todavia, estará o contribuinte no campo da ilicitude se demonstrada a ausência de propósito negocial.

**SIMULAÇÃO. CONCEITO. Considera-se simulação quando a vontade declarada no negócio jurídico não se coaduna com a realidade do negócio firmado, hipótese em que o Fisco deve alcançar o negócio jurídico que se dissimulou, para proceder à devida tributação.**

[...]”

O que se nota de semelhante em tais situações é que um dos contribuintes, o acumulador de créditos conta a Fazenda Nacional, realiza operações simuladas para que um terceiro conste como o real revendedor das mercadorias exportadas, seja um supermercado que nunca exportou derivados de soja (Acórdão acima), seja uma controlada (situação atual).

Chama atenção deste relator inclusive o Balanço Patrimonial Especial de Abril de 2006 juntado pela recorrente em seu Recurso Voluntário (Documentos Comprobatórios – Doc 2) (fl. 842), onde dos aproximados 21 milhões de reais em ativos da Aroeira no momento de sua incorporação, mais de 20 milhões eram créditos com a Fazenda Pública, o que, apesar de não ser uma prova em si, só reforça os indícios de simulação levantados pela autoridade fiscal.

### **III – Dos Contratos de Mútuo:**

O Auditor-Fiscal separou um tópico de sua decisão para tratar especificamente dos contratos de mútuo. Em síntese, após descrever o conceito legal e doutrinário desses contratos, destaca a ausência de registro, de identificação de quem assina pelas empresas, a inexistência de objeto determinado ou determinável, a ausência de vontade de contratar das partes, pois a Coimbra S/A era, à época dos fatos, detentora de 99% do capital da aroeira.

Neste ponto, em muito se deve razão à recorrente. De fato, a existência do grupo econômico, com o fornecedor sendo detentor de quase a totalidade do capital social de seu cliente, por si só, não constitui prova da ausência de vontade das partes para contratar. Da mesma forma, a ausência de registro não pode ser levada como fundamento para invalidar o mútuo declarado pelas partes. Ainda, a ausência de identificação dos representantes das empresas não tem o mesmo efeito da ausência de uma assinatura, o que poderia representar a sua nulidade.

O que se nota é a coleção de indícios realizada pela fiscalização para comprovar a inexistência prática do contrato, seja pela forma, se pela essência.

Quanto à essência do contrato realizado, a recorrente destaca que (fl. 768):

“Ainda assim, destaque-se que os valores emprestados, conforme previsto contratualmente, dependeriam das necessidades e da disponibilidade de caixa das partes contratantes, razão pela qual as operações traduziam imputações de créditos e débitos que, via de regra, não apresentavam correspondência econômica exata, a despeito da existência de efetivo controle do mútuo contratado e dos valores rotineiramente transacionados, inclusive com o pagamento do imposto incidente (IOF e IRRF).”

Em que pese o esforço da recorrente em justificar a existência do mútuo em lançamentos contábeis, um fato não se explica, não há nenhuma transferência entre as partes contratantes. O mútuo defendido pela recorrente consiste em emprestar nada para devolvê-lo posteriormente, ou se há objeto, não há nos autos prova de sua existência.

A contabilidade se presta a demonstrar e registrar os fatos empresariais, os seus lançamentos não criam fatos ou objetos suficientes para se comprovar a existência de mútuo. O contrato de mútuo redigido de forma genérica, sem objeto determinado ou determinável, se mostra conveniente para a simulação realizada: altera-se a propriedade de milhões de reais em mercadorias e a titularidade de milhões de reais em créditos fiscais sem a necessidade de qualquer operação comercial ou transferência de recursos.

Desta forma, apesar de possível a superação dos vícios formais existentes nos contratos, a ausência de objeto não permite sua utilização como prova das operações de aquisição de mercadorias para revenda.

#### **IV – Do direito ao crédito - Princípio da não cumulatividade:**

A recorrente inicia seus argumentos expondo a legislação de regência, como abaixo se expõe:

“Lei nº 10.833/2003:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes de:

[...]

III – vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação;

[...]

§1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I – dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II – compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.”

“Lei nº 11.116/2005:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de setembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I – compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica à matéria; ou

II – pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Segundo expõe ao longo de seu recurso, seus créditos são legítimos e decorrem do princípio da não cumulatividade, evitando a incidência de tributo sobre tributo.

Destaca que em razão do regime de competência aplicável ao regime não cumulativo, as receitas e despesas devem ser reconhecidas independente de sua realização. Desse modo, ao emitir a respectiva nota fiscal de venda, a Aroeira incorre no fato gerador da COFINS, independentemente de receber o preço do negócio jurídico.

Da mesma forma, ao adquirir os produtos para revenda, nos termos do art. 3º, inciso I, da Lei nº 10.833/03, nasce o direito ao crédito, independente do preço relacionado ao negócio jurídico.

Apesar de ter razão em seus argumentos, a glosa efetuada pela autoridade fiscal não se relaciona à ausência do efetivo pagamento pelas mercadorias, em verdade, as próprias aquisições são desconsideradas diante da ausência da compra e venda da mercadoria.

Inexistindo o propósito de compra e venda, já que se tratavam de operações simuladas, ainda que se analise o crédito com base principiológica, não há como admitir a titularidade dos créditos à Aroeira, vez que não realiza na prática a aquisição de bens para revenda prevista no art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

#### **V – Do Princípio da Verdade Material e da Necessidade de Diligência:**

Em bem elaborado e fundamentado tópico, a recorrente busca, em tese subsidiária, demonstrar a necessidade da conversão do julgamento em diligência para que seja permitida a juntada de eventuais provas e documentos necessários para comprovação do crédito em discussão.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, há muito, demonstra grande apreço à Verdade Material, aceitando inclusive a possibilidade de juntada de novos documentos em Recurso Voluntário em casos específicos.

Entretanto, a jurisprudência desse Conselho não se aplica ao caso concreto ora em análise.

Como sedimentado na jurisprudência do CARF, a realização de diligência não se presta a suprir a inércia do contribuinte em apresentar documentação comprobatória no momento processual apropriado. Representando o entendimento desse Conselho, me utilizo do Acórdão n.º 3201-005.809, de relatoria do i. Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior:

“Acórdão n.º 3210-005.809

Sessão de 23 de outubro de 2010

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

COFINS. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA. A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

VERDADE MATERIAL. ÔNUS DA PROVA. DILIGÊNCIA. As alegações de verdade material devem ser acompanhadas dos respectivos elementos de prova. O ônus de prova é de quem alega. A busca da verdade material não se presta a suprir a inércia do contribuinte que tenha deixado de apresentar, no momento processual apropriado, as provas necessárias à comprovação do crédito alegado para sua apreciação

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PROVA. COMPROVAÇÃO. ART. 170 DO CTN. O direito à restituição/ressarcimento/compensação deve ser comprovado pelo contribuinte, porque é seu o ônus. A prova, em vista dos requisitos de certeza e liquidez, conforme art. 170 do CTN, o pedido deve ser provido.”

No presente processo, destaca-se a existência de várias intimações realizadas pelo Auditor-Fiscal solicitando documentação comprobatória do crédito pleiteado. Entretanto, mesmo após a possibilidade de juntada de documentos durante o procedimento fiscal, manifestação de inconformidade, ou mesmo no recurso voluntário, a recorrente não fez prova do crédito alegado. Na verdade, durante a fase litigiosa do processo administrativo fiscal, limitou-se a repetir os documentos já apresentados durante a fiscalização e declarados imprestáveis para comprovação do crédito pela autoridade fiscal.

Em outras palavras, a realização de diligência não pode ser admitida como uma “segunda chance” ao contribuinte de apresentar aquilo que devia e não apresentou, especialmente quando não trouxe em manifestação de inconformidade ou em recurso voluntário qualquer novo documento capaz de gerar dúvida aos julgadores.

A inércia da recorrente se mostra patente ao se analisar o já citado Termo de Intimação datado de 17/05/2011 (fl. 422-423), quando a fiscalização especificamente solicita documentação comprobatória das compras e dos créditos e operações envolvendo contas contábeis específicas (1140.001, 1140.002 e 4110.003), no entanto, até o momento insiste o contribuinte em fundamentar sua prova em contrato de mútuo e lançamentos contábeis não suportados por qualquer comprovante.

Por tudo exposto, VOTO por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Sílvio Rennan do Nascimento Almeida