



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

Processo nº 15956.000314/2008-56
Recurso nº Voluntário
Resolução nº 3302-000.346 – 3^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Data 26 de junho de 2013
Assunto SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA
Recorrente CRYSTALSEV COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

Fez Sustentação Oral pela Recorrente Ralph Mells Sticca – OAB/SP nº 236471.

(Assinado digitalmente)

WALBER JOSÉ DA SILVA – Presidente

(Assinado digitalmente)

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO – Relator

Participaram da presente resolução os Conselheiros Walber José da Silva, José Antonio Francisco, Fabiola Cassiano Keramidas, Maria Conceição Arnaldo Jacó, Jonathan Barros Vitae Gileno Gurjão Barreto.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 1740 a 1790) apresentado em 22 de abril de 2009 contra o Acórdão nº 14-22.365, de 20 de fevereiro de 2009, da 4^a Turma da DRJ/RPO (fls. 1720 a 1734), cientificado em 23 de março de 2009, que, relativamente a auto de infração

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/07/2013 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 02/07/20

13 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 03/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

de Cofins dos períodos de fevereiro a dezembro de 2004, considerou a lançamento procedente, nos termos de sua ementa, a seguir reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2004 FALTA DE RECOLHIMENTO.

A falta ou insuficiência de recolhimento da Cofins, apurada em procedimento fiscal, enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.

BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÕES CAMBIAIS. RECEITAS FINANCEIRAS.

As variações monetárias ativas em função da taxa de câmbio constituem-se em receitas financeiras, incluindo-se na base de cálculo da contribuição.

COMERCIAL EXPORTADORA. DESPESAS DE FRETE E ARMAZENAGEM. CRÉDITO.

Por expressa vedação legal, a empresa comercial exportadora não pode calcular créditos sobre despesas de frete e armazenagem para fins de apuração da Cofins não-cumulativa.

HEDGE. CRÉDITOS SOBRE PERDAS.

O crédito presumido relativo a perdas com hedge verifica-se quando, em determinado período de apuração mensal, as perdas superam os ganhos totais.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de perícia com o intuito de produzir provas que deveriam ser apresentadas na impugnação.

Lançamento Procedente

O auto de infração foi lavrado em 17 de outubro de 2008, de acordo com o termo de fls. 1041 a 1055.

A Primeira Instância assim resumiu o litígio:

Contra a empresa qualificada em epígrafe foi lavrado auto de infração de fls. 4/10 em virtude da apuração de falta de recolhimento da Cofins do período de fevereiro a dezembro de 2004, exigindo-se-lhe o crédito tributário no valor total de R\$15.757.271,92.

O enquadramento legal encontra-se a fls. 7 e 11.

Conforme Termo de Encerramento Parcial de Ação Fiscal, de fls. 1027/1041, a autuante relacionou diversas irregularidades, a saber:

- a) a interessada se creditou de valores além dos permitidos pela legislação (art. 84 da Lei nº 10.833, de 2003) em relação a operações de “Hedge” dos meses de março a dezembro de 2004 (fl. 1033).*
- b) utilizou créditos que são indedutíveis no caso de empresa comercial exportadora (bens, serviços, armazenagem, fretes etc), nos termos do inciso II do § 2º do art. 3º (com a redação da Lei nº 10.865, de 2004) e § 4º do art. 6º, ambos da Lei nº 10.833, de 2003.*
- c) considerou, como receitas de exportação, receitas financeiras relativas à variação cambial, que são tributáveis pela Cofins, além de lançar a débito da conta de receitas de exportação, valores referentes a “estorno de parte de notas fiscais”, sem contudo proceder a retificação nos despachos de exportação.*
- d) lançou, a crédito da referida conta, diversos valores a título de “complemento de preço”, “ajuste de preços”, “complemento de notas fiscais”, “complemento de receita navio” etc, sem que fosse possível vinculá-los ao histórico contábil; além disso, tais notas referentes a complementos não constam dos despachos de exportação registrados no Siscomex, razão pela qual a autuante considerou esses valores como vendas no mercado interno, sujeitas à tributação.*

Com base nessas irregularidades, a autuante produziu demonstrativos e recalcoulou a Cofins devida, comparando-a com aquela declarada em DCTF, lançando a diferença no presente auto de infração.

Cientificada, a interessada apresentou a impugnação de fls. 1043/1084, na qual suscitou a “nulidade do auto de infração devido à violação às regras do lançamento de ofício”, pois a autuante teria se limitado a “adotar presunções” relativas à escrituração contábil, sem comprovar inexatidão, como prevê o art. 149, V do CTN. Toda sua escrituração fiscal teria suporte em registros contábeis, cabendo à autuante o ônus da prova no sentido contrário, o que não se verifica nos autos.

Citou artigos do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, segundo os quais, prestados os esclarecimentos pela contribuinte, eles só poderiam ser impugnados pela fiscalização com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão. Nesse sentido, transcreveu ementa de acórdão dos Conselhos de Contribuintes (fl. 1048).

Sobre a falta de averbação das notas fiscais de complemento de preços, alegou que elas “derivam de outros direitos e obrigações, estas de natureza contratual que a Impugnante assume perante seus clientes, na medida em que exporta produtos cujos preços são cotados no mercado internacional e que, portanto, são reajustados até a entrega efetiva nas localidades determinadas pelo cliente”. Como o Siscomex não prevê sistemática de ajustes de preços, seu procedimento contábil estaria correto.

Indagou que se houve venda no mercado interno, como alegou a autuante, como teria procedido para vendê-las desacobertadas por notas fiscais de vendas e efetuar a baixa nos estoques? Alegou que não poderia vender a mesma mercadoria duas vezes, no mercado externo e no mercado interno. Faltou à autuante se debruçar sobre os razões

contábeis a fim de cruzar as receitas de exportação com os contratos de vendas, bem como com as contas de clientes para verificar a baixa dos valores recebidos do exterior, como fez a impugnante no Anexo VII à impugnação.

Reiterou a impossibilidade de lançamento tributário com base “em simples presunções e abstrações construídas e forjadas na mente dos agentes fiscais”, aduzindo que seus lançamentos contábeis militam a seu favor, transcrevendo jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes (fl. 1050).

Reclamou que os demonstrativos elaborados pela autuante apenas apresentam as bases de cálculo consideradas corretas, sem quaisquer indicações ou demonstrativos que deram origem aos saldos.

Juntou como Anexo III vários demonstrativos, conforme relacionados às fls. 1053/1054.

No tocante aos créditos sobre despesas de frete e armazenagem na exportação, argumentou que a contribuinte, mais do que comercial exportadora, é pessoa jurídica exportadora, o que lhe assegura o crédito nas aquisições vinculadas às suas receitas de exportação, conforme o art. 6º da Lei nº 10.833, notadamente os previstos no art. 3º, IX. Os “serviços acessórios contratados pela Impugnante no desempenho de suas atividades não estão abarcados pela isenção ou não-incidência do imposto (sic), ou seja, os respectivos prestadores são contribuinte da COFINS, motivo pelo qual, é assegurado o direito de tomada de crédito relativo a estas despesas”; obstar tal crédito seria uma afronta à sistemática não-cumulativa, resultando em “situação financeira” mais benéfica no caso de incidência da Cofins com direito a crédito, o que tentou demonstrar na tabela de fl. 1059.

Ainda sobre o assunto, alegou que o § 4º do art. 6º da Lei nº 10.833, no qual teria se baseado a autuante para negar o direito ao crédito, vedou a apropriação de créditos nas aquisições de mercadorias não sujeitas ao pagamento das contribuições, ratificando o disposto no art. 3º, § 2º, II da mesma lei, “não se aplicando aos demais bens e serviços adquiridos com o pagamento de tais contribuições, os quais, ainda que ‘vinculados à receita de exportação’, não se confundem com a operação incentivada das comerciais exportadoras de ‘venda com fim específico de exportação’”.

Sobre as operações de hedge, alegou que a autuante confundiu a legislação atinente ao crédito presumido da Cofins com a referente à dedutibilidade na base de cálculo do IRPJ. Nesta, o cômputo deve ser do resultado líquido, enquanto no caso dos créditos da Cofins a “base de cálculo é somente a perda nas operações de hedge, sem qualquer menção à dedução dos ganhos auferidos no próprio mês – conforme pretende a i. Fiscal – o que se demonstra óbvio, vez que os ganhos que ora se deseja deduzir já compuseram a base de cálculo e foram objeto de incidência da Cofins”.

Argumentou ainda que no “Comparativo de Débitos Declarados e Recolhidos x Apurados pela Fiscalização”, a partir de agosto de 2004 foram objeto de exclusão somente as receitas financeiras referentes a juros ativos, descontos obtidos e rendimentos sobre aplicações

financeiras, permanecendo na base de cálculo os ganhos nas operações de hedge. Como exemplo, citou o período de agosto de 2004, no qual a diferença entre o valor de exclusão e o de “outras receitas” refere-se exatamente aos ganhos em operações financeiras de hedge, demonstrados na planilha “Conciliação das Receitas Financeiras” por ela elaborada (Anexo III).

Assim, o procedimento da autuante estaria desvirtuando a sistemática da não-cumulatividade, além de contrariar Solução de Consulta da própria Receita Federal (de nº 355, de 10/08/2004).

Com relação às divergências apontadas pela autuante na base de cálculo da contribuição, argumentou que foi a própria Auditora-Fiscal, em seu Termo de Encerramento à fl. 1028, que constatou que nenhuma das notas fiscais analisadas referia-se a vendas de mercadorias no mercado interno. Assim, todas as suas operações estariam abrigadas pela imunidade das receitas de exportação.

Discorreu sobre seus procedimentos de contabilização das receitas de exportação, para concluir que a autuante considerou como receita de revenda de mercadorias e receita de variação monetária o somatório dos lançamentos a título de “complemento de preço” e “variação cambial”, respectivamente. Acrescentou ainda que a diferença verificada entre os valores devidos e declarados refere-se exatamente aos “estornos” de receitas não considerados na apuração da autuante.

Discordou do procedimento de desconsiderar receita de exportação (complemento de preço) e transformá-la automaticamente em receita de mercado interno, passível de incidência da Cofins.

Reiterou a impossibilidade de se considerar faturamento sem a correspondente venda de mercadorias, tendo a autuante deixado de “analisar os controles de estoque para revenda da Impugnante, para atestar e configurar a existência de venda de mercadorias no mercado interno”.

Tratou do princípio da competência para registro das receitas, para concluir que a realização da receita de exportação só se dá com o embarque das mercadorias exportadas no porto, razão pela qual, desde a emissão da Nota Fiscal de Exportação até o momento em que se apure a receita de venda efetiva, são necessários ajustes, a débito e a crédito, nas contas de “Receita da Revenda de Exportação”.

Sobre o tratamento dado às variações cambiais decorrentes de exportação, citou ementas de acórdãos do TRF da 4ª Região e do Primeiro Conselho de Contribuintes no sentido de que são isentas (fl. 1071).

Voltou a afirmar que, pela natureza de seus contratos de exportação, o preço final das mercadorias somente é conhecido em momento posterior ao embarque, exigindo-se, em atendimento ao princípio contábil da competência, a emissão e registro de nota fiscal de complemento de preço.

Defendeu ser impraticável e prescindível a ulterior alteração e/ou nova averbação do Registro de Exportação, para fazer constar o referido

complemento de preço, seja porque a emissão de tais notas se deu “depois de finalizados os procedimentos de despacho para a exportação, embarque e entrega da mercadoria respectiva”, ou ainda porque não existe “determinação legal expressa de nova averbação no SISCOMEX no caso de emissão de Nota Fiscal de complemento de preço, nem tampouco qualquer necessidade de vinculação desta à comprovação da exportação para fins de gozo da imunidade das receitas de exportação à COFINS”. Tal fato estaria tratado na Portaria Secex nº 36, de 2007, cujo art. 160 prevê que “poderão ser efetuadas alterações no RE” e, em casos bastante específicos, e não para fins de gozo da imunidade.

Da mesma forma, o Regulamento Aduaneiro e a Instrução Normativa SRF nº 28, de 1994, tratam como obrigação acessória do despacho de exportação apenas a apresentação da Nota Fiscal de Exportação.

Contestou a conclusão da autuante de que a mera ausência de alteração dos contratos de câmbio no Siscomex indicaria a inexistência de outros contratos de câmbio firmados pela impugnante, já que ela não teria sequer conciliado os contratos disponibilizados, limitando-se a analisar aqueles objeto de averbação no Registro de Exportação, sem conferir “novas entradas de recurso do exterior no disponível da empresa através dos sistemas do BACEN”.

A seguir, relatou o procedimento de contabilização de suas receitas de exportação (fls. 1077/1078) e apresentou suas “conciliações” (Anexo VII) para rechaçar a alegação da autuante de que as notas de complemento se referem a operações no mercado interno, segundo as quais estariam comprovadas as entradas de numerário do exterior em valores correspondentes à nota fiscal de exportação mais a nota fiscal de complemento de preço, conforme descrição de fls. 1078/1080.

Requereu realização de diligência, formulando os quesitos de fls. 1082/1083, e “apensamento ao processo administrativo que discute a cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep de períodos de apuração coincidentes”.

No recurso, a Interessada alegou, inicialmente, que o acórdão de primeira instância seria nulo, pelo indeferimento da realização da diligência e flagrante cerceamento do direito de defesa.

Ademais, o auto de infração seria nulo, devido à violação das regras do lançamento de ofício.

No mérito, após expor suas atividades, tratou do procedimento adotado pela Fiscalização, analisando cada item da atuação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro JOSÉ ANTONIO FRANCISCO, Relator

O recurso é tempestivo e satisfaz os demais requisitos de admissibilidade, dele

Documento assinado digitalmente em 02/07/2013 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/07/2013 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 02/07/20

13 por JOSE ANTONIO FRANCISCO, Assinado digitalmente em 02/07/2013 por WALBER JOSE DA SILVA

Impresso em 03/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Inicialmente, esclareça-se que foi atendido o pedido da Interessada de julgar em conjunto os processos relativos ao PIS e à Cofins.

Em relação à contabilidade, pelo que consta dos autos, é fato que havia sérios problemas em sua escrituração, conforme relatou a Fiscalização no termo de verificação fiscal:

Diante de tantas informações conflitantes/contraditórias prestadas por escrito pela fiscalizada, relativamente aos valores efetivos de PIS e COFINS a Recolher no período de dezembro/2002 a dezembro/2004, de uma contabilidade com muitos lançamentos em destempo, com históricos "genéricos" não demonstrando o que se pretendiam acertar e que mesmo quando solicitado pela fiscalização a origem/comprovação destes lançamentos o que foi apresentado não condizia nem com as normas contábeis, tampouco com o que foi escruturado, a fiscalização insistindo mais uma vez, intimou a empresa em 17/03/2008, através do Termo de Intimação Fiscal 05 (fls. 124/125) a apresentar Demonstrativos de Receitas abertas, identificando as rubricas, e as respectivas bases de cálculo e da Cofins devida e compensações se houvesse, todas relativas a COFINS — cumulativa no período de 01/12/2002 a 31/01/2004.

Tal situação está registrada nos autos, pelos termos de intimação e respostas da Interessada.

Entretanto, esse fato não implica que a escrituração da Interessada, como um todo, seja imprestável, nem que não se admita a possibilidade de prova ao contrário do afirmado pela Fiscalização.

Nesse contexto, à vista do abaixo exposto, há dúvidas que ensejam a conversão do julgamento do recurso em diligência.

Em relação às receitas de Revenda de Exportação, a Fiscalização relatou o seguinte:

Muito embora a fiscalização tivesse dado oportunidade de a empresa manifestar-se caso quisesse, condicionando-a a apresentação de documentação hábil e idônea que a fundamentasse, a empresa manifestou-se em 24/07/2008 (fls. 1015 a 1018) apenas ocorrendo seu ponto de vista. Cabe apenas comentar a alegação da empresa quanto à impossibilidade de ulterior alteração nos registros do SISCOMEX mencionada (item (iii) Da averbação da Nota Fiscal de Complemento) tal alegação não procede haja vista que a qualquer momento o exportador poderá solicitar alteração de dados já averbados, porém deve fazê-lo através de processo manual devidamente documentado e fundamentado, que após apreciação pelo setor responsável, se aceitáveis as alterações propostas, integrarão as informações do despacho de exportação, em campos próprios destinados a "outros documentos recepcionados". Tal alteração nunca foi solicitada pela empresa. No último parágrafo da (fls 1018) a empresa pediu 15 (quinze) dias de prorrogação, para comprovar a regularidade da exportação. Também anexou uma planilha (fls. 1019) na qual procura vincular nºs de notas fiscais de complementos de preços com nºs de notas fiscais de venda e com o nºs de despacho de exportação. A interligação entre os documentos indicada pela empresa, não condiz

com a realidade dos fatos, pois como se comprova pelos dados dos despachos constantes das telas do SISCOMEX (fls. 305 a 839) apenas, as notas fiscais de vendas (açúcar e álcool) foram nelas averbadas. Nenhuma nota fiscal de complemento de o foi averbada nem nos despachos de exportação indicados pela empresa (fls. 1019) em qualquer outro, no período de dezembro/2002 a dezembro/2004. As cópias de notas fiscais de complementos de preços constam em anexo (fls. 840 a 878) e também estão anexadas as telas do SISCOMEX, (fls. 305 a 839).

A fiscalização reproduziu adiante os números dos despachos indicados pela empresa na ultima coluna (fls. 1019) e os números das telas do SISCOMEX relativas aos respectivos despachos, os quais revelam a inconsistência de suas argumentações:

[...]

Desse modo não há que se falar em receitas de exportação, pois não houve alteração dos contratos de câmbios, consequentemente, também não houve ingressos de divisas (moeda estrangeira) fatores primordiais para caracterizar "receitas de exportação".

Decorridos mais de 70 (setenta) dias da data do pedido, até a presente data, nada comprovou. Fato que permite concluir que ela não possui nenhuma outra informação além daquelas já apresentadas à fiscalização que constam dos sistemas SISCOMEX.

A Fiscalização considerou que as afirmações da Interessada a respeito dos ajustes de preços estornos não foram reveladas pelos assentamentos contábeis.

As alegações da Interessada, nessa matéria, referem-se à afirmação de que não realizou vendas no mercado interno e das assertivas de que suas alegações são robustas e a fundamentação da autuação é frágil.

Contestou a Interessada as conclusões do acórdão de primeira instâncias pelas seguintes alegações:

Nesse particular, o v. acórdão combatido invocou a Instrução Normativa SRF nº. 28/94 para fundamentar a obrigatoriedade de relacionar todas as Notas Fiscais que instruem o despacho de exportação, e assim demonstrou: "se por um lado não existe previsão normativa no sentido da obrigatoriedade de registro ou averbação da notas complementares, também é verdade que não existe qualquer vedação nesse sentido." (fls. 1697).

[...]

Neste esteio, também os i. Julgadores de primeira instância administrativa deixaram de mencionar quais seriam os dispositivos e elementos legais que fundamentaram sua convicção relativa à obrigatoriedade de registro das notas fiscais de complemento de preço, insistindo em dizer que portanto, a possibilidade de registro das notas fiscais de complemento existe, e mais, é obrigatória para que se considere exportada a mercadoria com os dados por elas complementados" (fls. 1698).

[...]

Outra infundada alegação do v. acórdão, que merece ser reformada, encontra-se nas fls. 1698: "ademas, pelos dados que nelas constam, não é possível identificar a que título de complemento elas se pretendem, por não constar no corpo das mesmas .requer o número das notas fiscais a que estariam complementando. ".

Ora, o quanto alegado também se destoa das provas carreadas aos autos do Processo Administrativo em tela, pois nas Notas Fiscais ali acostadas é possível verificar a inscrição de dados referentes à operação de exportação — número de notas, destinatário e navios responsáveis pelo transporte (consoante fls. 511, 522, 535, 540, 553, 729, 736, 754, 777, 795, 807, 841/844, 846/849, 852/857, 864/868).

[...]

Nesse contexto, prosseguiu o v. acórdão:

"Dessa forma, estamos diante de uma receita anda pela empresa, tanto que registrada em sua contabilidade (em conta de receita de exportação, é bem verdade, mas sem suporte em documen ao fiscao e que não se trata de receita de exportação. Assim, é irrelevante a discussão sobre tratar-se de venda no mercado interno, pois a contribuição incide sobre toda e qualquer receita, à exceção da auferida com exportação, que não ficou comprovado. Correta, portanto, sua inclusão na base de cálculo para apuração da Cofins devida no presente caso" (fls. 1698).

Ora, como não houve "suporte em documentação fiscal", se aqui se debate justamente a emissão de NOTA FISCAL de complemento de preço? Como não "ficou comprovado" o procedimento de exportação sendo que a Recorrente procedeu à exportação efetiva de suas mercadorias destinadas aos clientes no exterior no período abrangido pelos meses de Fevereiro a Dezembro de 2004, tendo respeitado todos os procedimentos administrativos atinentes ao desembaraço aduaneiro de exportação previstos pela normatização administrativa - conforme farta documentação juntada aos autos do Processo Administrativo pela própria i. Fiscal?

Outra questão que é relevante para o presente caso, conforme citado pela Fiscalização:

Desse modo não há que se falar em receitas de exportação, pois não houve alteração dos contratos de câmbios, consequentemente, também não houve ingressos de divisas (moeda estrangeira) fatores primordiais para caracterizar "receitas de exportação".

A Interessada alegou que apresentou o Anexo VII para comprovar os ingressos de divisas, mas que a Primeira Instância o desconsiderou pela alegação simples de “sequer” comprovar os argumentos apresentados na impugnação. Nesse contexto, requereu o seguinte:

*Para este fim, conforme já debatido no item I acima, é que se pugna pelo **deferimento da realização de nova diligência aos assentamentos contábeis da empresa**, para que seja designado novo auditor fiscal*

argumentações levadas a cabo pela própria fiscalização (o que não se verificou nos autos) e não o contrário, sob pena de que a Recorrente seja compelida a realizar enorme esforço probatório no sentido de tornar legítimo algo que já goza, para fins legais, de presunção de veracidade, invertendo de forma grosseira o ônus da prova no Processo Administrativo Tributário.

Tais argumentos são relevantes, uma vez que apontam, no sentido anteriormente exposto, a possibilidade real de demonstração das alegações.

Os quesitos formulados pela Interessada na impugnação vão ao encontra do que alegou:

(i) *No exercício social de 2004 – períodos de apuração de Janeiro a Dezembro -, o saldo da conta contábil "Receita da Revenda de Exportação" escriturado mensalmente pela Impugnante – o qual serve de base para a exclusão da parcela imune da base de cálculo da COFINS – fora objeto de registro na conta contábil "Clientes – Exterior", a título de contrapartida?*

(ii) *Nos mesmos períodos de apuração acima indicados, os mesmos valores registrados na conta contábil "Clientes – Exterior" da Impugnante (segregada por cliente) como • contrapartida da conta contábil "Receita da Revenda de Exportação", foram objeto de baixa a crédito, indicando ou o recebimento ou a quitação parcial de operações de pré-pagamento à exportação previamente contratadas pela Impugnante?*

(iii) *A baixa a crédito dos valores exportados pela Impugnante no exercício social de 2004, em sua totalidade (Nota Fiscal de Exportação + Complemento de Preço + Ajustes Supervenientes) pode ser comprovada pela entrada de recursos no país mediante operações de câmbio contratadas nos moldes do BACEN (antes ou após a exportação efetiva das mercadorias)?*

(iv) *Por fim, é possível identificar nos assentamentos contábeis da Impugnante – sobretudo nos controle de estoque de mercadorias adquiridas e revendidas - nos meses de Fevereiro a Dezembro de 2004 qualquer indício de realização de operações de revenda de mercadorias no mercado interno além daquelas referentes à exportação de mercadorias para o exterior?*

Além dessa matéria, há ainda dúvida quanto ao crédito presumido das operações de Hedge. Nessa matéria, a Fiscalização considerou que a Interessada teria apurado a maior os referidos valores:

Analisando as informações consignadas nos Demonstrativos relativos a COFINS, anexos a reposta da empresa (fis.188) a fiscalização constatou que relativamente às operações de "Hedge" nos meses de março/2004 a dezembro/2004, a empresa se creditou de valores além daqueles permitidos pela legislação (art. 84, lei 10.833/03).

A fim de demonstrar os corretos valores de crédito presumido da Cofins com relação às operações de "Hedge" a fiscalização elaborou o anexo I, para demonstrar as bases de cálculos utilizadas pela

empresa nos meses de fevereiro e março/2004, e aquela glosada pela fiscalização - linha 13 do DACON (fls.194) e o anexo 111, para demonstrar os créditos utilizados pela empresa nos meses de abril a dezembro/2004 e aqueles glosados pela fiscalização - linha 22 do DACON (fis. 195).

Argumentou a Interessada que, originalmente, as receitas financeiras era consideradas débitos para efeito das contribuições não cumulativas, enquanto que as despesas eram consideradas créditos.

Mas, a partir das alterações da Lei n. 10.865, de 2004, art. 21, os créditos foram vedados e as receitas passaram a ser tributadas a alíquota zero.

Entretanto, o art. 84 da Lei n. 10.833, de 2003, teria sido mantido, pois tratou das operações de *hedge* das pessoas jurídicas não financeiras. Na sequência, apresentou raciocínio semelhante em relação à evolução da legislação e destacou a conclusão do acórdão de primeira instância:

Neste esteio, a r. decisão fomenta, sem indicação de dispositivo legal, que “quando se fala em perdas, deve-se levar em conta o período para cálculo da contribuição, qual seja, o mês. Não se pode concluir que em determinado período mensal em que a receita com hedge tenha superado a despesa, exista alguma perda sobre a qual deva ser calculado crédito” (fls. 1701).

O art. 16, § 5º, da IN SRF n. 404, de 2004, esclareceu que “Os resultados positivos ou negativos, contabilizados nos termos do § 4º, serão considerados para efeito de apuração da contribuição ou do crédito de que trata o caput deste artigo.”

Portanto, somente o resultado negativo é que implica crédito, enquanto que o resultado positivo integra a apuração da contribuição.

Entretanto, não está claro se, nos períodos em que foram apurados ganhos, a valor a integrar a base de cálculo da contribuição foi o resultado ou o valor total das variações ativas.

Dessa forma, voto por converter o julgamento do recurso em diligência, para que a Fiscalização, com base na documentação juntada à impugnação e a adicional que seja necessário apresentar, e por meio de intimação da Interessada, verifique o atendimento aos quesitos formulados pela Interessada quanto à primeira questão e esclareça, quanto à segunda questão, se a base de cálculo adotada pela Interessada em relação às receitas financeiras foi o valor total das variações ativas (utilizando como crédito as variações passivas) ou o resultado (diferença entre as variações ativas e passivas).

Para efeito da primeira parte, sugere-se que a Interessada seja intimada a esclarecer, por meio de roteiro, como a documentação apresentada demonstra e a que detém podem demonstrar suas alegações, comprovando que os valores relativos aos complementos e estornos referem-se a cada uma das exportações realizadas e que os valores efetivamente ingressaram no País.

Seguindo tal raciocínio, por meio de demonstrativo seu ou a ser apresentado pela Interessada, a Fiscalização deverá verificar se existem as vinculações entre as operações,

lavrando termo de conclusão de diligência, do qual deverá ser dada ciência à Interessada, para eventual contestação no prazo de trinta dias.

(Assinado digitalmente)

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO

CÓPIA