

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CAMARA

PROCESSO Nº : 11050-001755/91.45  
SESSÃO DE : 22 de maio de 1995  
ACÓRDÃO Nº : 301-27.806  
RECURSO Nº : 115.997  
RECORRENTE : MERLIN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ÓLEOS  
VEGETAIS  
RECORRIDA : DRF-RIO GRANDE/RS

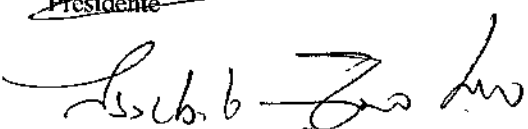
Exportação - Fraude Inequivoca do artigo 532. I do Decreto 91.030/85 - Qualidade de farelo de soja tostado - Teor de proteínas - A fraude não pode se ressentir de certeza pois envolve dolo. O Auto de Infração deve estar respaldado por prova inequívoca. Laudo produzido por técnico não habilitado, com amostra que, pelo decurso do tempo máximo para exame (90 dias), já poderia apresentar alterações no resultado, não pode prosperar. Ademais, diferença ínfima entre o declarado e o laudo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

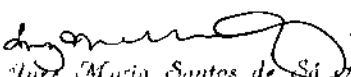
ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em não acolher a preliminar levantada pela cons. Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo que solicitava análise ao INT. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Moacyr Eloy de Medeiros e Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 22 de maio de 1995

  
MOACYR ELOY DE MEDEIROS  
Presidente

  
ISALBERTO ZAVÃO LIMA  
Relator

VISTA EM

  
Juiz Maria Santos de Sá Araújo  
Procuradora da Fazenda Nacional

06 JAN 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: JOÃO BAPTISTA MOREIRA, FAUSTO DE FREITAS E CASTRO NETO, MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ e NILO ALBERTO DE LEMOS CAHETE

RECURSO Nº : 115.997  
ACÓRDÃO Nº : 301-27.806  
RECORRENTE : MERLIN S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ÓLEOS  
VEGETAIS  
RECORRIDA : DRF-RIO GRANDE/RS  
RELATOR(A) : ISALBERTO ZAVÃO LIMA

## RELATÓRIO

Auto de Infração nº 0012, datado de 19/11/91, referente cominação de multa por fraude inequívoca na exportação de 2.640 toneladas de farelo de soja, correspondente à G. E. nº 0010-90/009782, de 20/11/90. Penalidade capitulada no artigo 532, inciso I, do RA/85.

Requisitadas as amostras à entidade supervisara do embarque, BIVAC DO BRASIL LTDA., foi realizada a perícia pela CESA - Companhia Estadual de Silos e Armazéns, empresa de economia mista, com autorização para proceder o exame laboratorial, outorgada pela Secretaria da Receita Federal, nos termos do item 41 da Resolução nº 169/89 do CONCEX, combinado com o artigo 567 do RA/85.

O exportador declarou tratar-se de farelo de soja tostado do tipo 2, teor mínimo de proteínas de 46%, em contraposição com o teor mínimo do tipo I, de 48%, conforme classificação determinada no item 17 da Resolução CONCEX Nº 169/89. O Certificado de Classificação do CONCEX, datado de 07/12/90, atestou um teor de 47,94%, abaixo portando do limite do tipo I, que é de 48%.

Os AFTN's autuantes basearam-se no resultado da análise procedida pelos técnicos da CESA, cujo laudo, datado de 25/03/91, concluiu por um teor de proteínas de 48,21%, permitindo sua reclassificação do tipo 2 para o tipo 1.

Comunicado o DECEX, pela DRF, este esclareceu, em seu ofício de 20/09/91 (fls. 19 e 20), que é comum ocorrerem, sistematicamente, pequenas variações nos processos industriais, o que é aceito a nível de contratos internacionais, cujas divergências são normalmente negociadas ou com descontos ou com sobre-preços, caso se trate de qualidades inferiores ou superiores às ajustadas com os importadores. Todavia, caso a variação atinja o percentual mínimo do tipo superior, conforme tabela constante da Resolução 169/89, pode ser considerado fraude, que será sanada caso a empresa obtenha aditivo do DECEX alterando preço e tipo.

A Autuada apresentou impugnação à autoridade de 1ª Instância, sustentando a classificação propugnada nos documentos de exportação, sob a alegação de que:

RECURSO Nº : 115.997  
ACÓRDÃO Nº : 301-27.806

1. A CESA não está habilitada a emitir laudos laboratoriais, além do que o técnico que assinou o laudo não foi qualificado tecnicamente; acosta à sua defesa declaração da Coordenadoria de Estudos Agropecuários do DECEX, que certifica que a CESA não está credenciada a promover a supervisão de embarque de farelo de soja;
2. A divergência nos resultados poderia justificar-se por diversos fatores, entre os quais, aparelhagem e métodos diferentes, granulometria irregular das diminutas amostras utilizadas, conservação das amostras prejudicada pelo tempo, local de armazenagem e outros, analistas diferentes;
3. Que a multa, se realmente se configurasse a fraude, deveria ser sobre a diferença de preço decorrente da reclassificação do tipo 2 para o tipo I, e não sobre o total;
4. Que, função da diminuta diferença de preços entre os dois tipos, US\$5,51 por tonelada, não incidiria a multa pois que tal diferença não alcançaria os 10% de margem de variação de preços permitidos pelo parágrafo primeiro do artigo 532 do RA/95.

Nas contra-razões sustentam os AFTN às fls. 33 e 36:

1. É indevida a tentativa da autuada de considerar a CESA como entidade que atua como supervisara; justifica que os poderes outorgados à CESA, empresa pública, decorrem do dever de fiscalização aduaneira que cabe à Secretaria da Receita Federal, nos termos dos itens 41 e 42 da retrocitada resolução do CONCEX, cuja escolha fundamenta-se nos incisos II e III e parágrafo 1º, alínea "a", do art. 567 do RA; desta forma a CESA auxilia a SRF na conferência qualitativa do produto, não atuando como entidade supervisara de embarque;
2. Anexa resposta do CREA-RS (fls. 37), em atendimento à consulta da CESA, atestando que qualquer Engenheiro Agrônomo está habilitado para realização de análises no âmbito de sua atuação técnica;
3. É insubsistente o argumento da autuada, quanto à possibilidade de dualidade de métodos utilizados nos exames laboratoriais, pois o item 29 da referida Resolução determina, identifica e especifica um único método recomendado pelo ABNT;

RECURSO Nº : 115.997  
ACÓRDÃO Nº : 301-27.806

4. Contesta a aplicação de multa apenas sobre o sobrepreço decorrente da reclassificação dos produtos do tipo 2 para o tipo 1 (US\$5,51 p/t) pela inquestionável redação da alínea "a", art. 66, Lei 5025/66 (532, I, do RA/85), "in verbis":

"a) multa de 20 (vinte) a 50 (cinquenta) por cento do valor da mercadoria;"

5. Não procede, também, o argumento de que o artigo 532, § 1º, tolera as variações de preço até 10%; se assim fosse jamais seriam multadas as fraudes, quanto à qualidade, sempre que ocorresse a reclassificação de um para outro tipo do produto imediatamente superior;

Ratificando os fundamentos dos AFTN a autoridade monocrática julgou procedente o Auto de Infração.

Inconformada, a peticionária recorre a este C.C. (fls. 51 62), reiterando os argumentos iniciais, inovando o seguinte:

1. O CREA-RS respondeu de forma vaga não definindo o tipo de análise que pode ser efetuada por engenheiro agrônomo; a CESA apenas armazena e beneficia grãos; quando existe transformação química é indispensável que a análise seja feita por engenheiro químico;

2. Anexa Ofícios do Conselho Regional de Química - 5ª Região, datados de 13/01/92 e 27/10/93 (fls. 65/66, 67/68), declarando que o engenheiro agrônomo que procedeu aos exames laboratoriais e a CESA não estão habilitados/autorizados e assinarem qualquer Laudo que envolva análise química, sendo, portanto, nulos os exames periciais apresentados pelos AFTN, além das providências legais que estão sendo tomadas, inclusive, por exercício ilegal da profissão;

3. Anexa correspondência da Delegacia Federal do RS do Ministério da Agricultura, do Abastecimento e da Reforma Agrária, de 10/08/93, informando que de acordo com a Resolução CONCEX 169/89, o tempo de validade, tanto dos laudos, como das amostras de farelo de soja em grãos, é de 90 dias; reafirma a nulidade do Laudo da CESA, pois entre sua data, 25/03/91 e a do classificador credenciado pela CACEX, 07/12/90, transcorreram 108 dias;



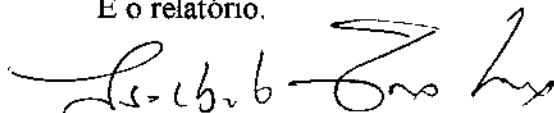
MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
PRIMEIRA CAMARA

RECURSO Nº : 115.997  
ACÓRDÃO Nº : 301-27.806

4. Apensa, também, documento do DECEX declarando que inexistem reclamações dos importadores quanto à qualidade dos produtos embarcados;

5. Argúi que o § 1º do art 532 do RA/85 demonstra que o objetivo maior da punição é verificar a efetiva lesão ao fisco, daí a inocorrência da fraude quando a diferença for inferior a 10% em relação ao preço.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be "Leib - Zuo" or similar, written in a cursive style.

RECURSO Nº : 115.997  
ACÓRDÃO Nº : 301-27.806

### VOTO

O Laudo constante do Certificado do CONCEX (fls. 15), de 07/12/90, cuja assinatura por técnico autorizado pela CACEX não foi contestada, atesta um percentual de proteínas de 47,94%, portanto dentro da faixa compreendida entre os tipos I e 2 do farelo tostado de soja, ou seja, 46 e 48%, respectivamente.

O Laudo realizado pela CESA (fls. 17), de 25/03/91, 108 dias após o do CONCEX, atesta um teor de 48,21%, isto é, cerca de 5 décimos de um por cento superior ao do CONCEX.

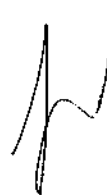
A autuada apresentou provas suficientes para, no mínimo, se duvidar da validade do Laudo apresentado pela CESA:

- declaração do CRQ - 5ª Região de que tanto a CESA, quanto o engenheiro agrônomo que assinou o Laudo, não estão habilitados/autorizados;
- a validade das amostras limitadas a, no máximo, 90 dias, assim como os Laudos da CESA, pois tal prazo deve estar associado a padrões técnicos usuais de tempo a partir dos quais os produtos sofrem transformações naturais que o tornam imprestáveis para a avaliação de sua qualidade.

Parece-me que tais indícios são suficientemente fortes para que possa presumir a possibilidade de erro no Laudo CESA, além de formalmente, estarem viciados.

Ora, a variação entre os Laudos é tão ínfima que dificilmente se poderia, passados 108 dias, o que não é comum nos exames decorrentes da fiscalização aduaneira, assegurar a exatidão do resultado da CESA, do qual exsurgiu o Auto de Infração.

Veja-se, "ad argumentandum tantum", analogicamente à presente questão, o item 5 do Ato Declaratório SRRF/ 1ª nº 07/85, que ao regulamentar a retirada de amostras para serem remetidas a laboratórios para análise, determina que se remeta em 5 dias úteis e que o laudo esteja pronto em 15 dias, no caso de importação de produtos da indústria química, paraquímica e alimentícia.



RECURSO Nº : 115.997  
ACÓRDÃO Nº : 301-27.806

O fato de ser a CESA uma empresa pública, como afirmam os AFTN, autorizado pela SRF, atribui aos seus atos a presunção de legitimidade assegurada a todos atos públicos, mas não exclui, em contrapartida a busca da verdade material, através da apresentação de provas por parte do contribuinte.

A autuada apresentou provas que se constituem em fortes indícios que me possibilitam presumir erro na avaliação técnico-qualitativa dos produtos, além dos vícios de forma quanto ao responsável pelo Laudo.

Não me parece lógico que um engenheiro agrônomo esteja habilitado efetivamente para operar e analisar exames laboratoriais, utilizando a complexa e numerosa gama de aparelhos e metodologias, tal como não o está o engenheiro civil, arquiteto, etc. Só ao químico, realmente, deve caber, do ponto de vista lógico, elaborar exames e e operar aparelhos laboratoriais, assim como emitir laudos técnicos sobre a composição química de produtos.

Lucien Mehl em "Science et Technique Fiscles", Paris, 1984, comentando as presunções legais, diz:

"Além do mais e não obstante as regras gerais, a vontade de lutar contra a fraude fiscal conduz o legislador a editar presunções legais, que não podem ser evitadas a não ser que o contribuinte produza a prova em contrário... e a deixar a carga da prova para o contribuinte lançado de ofício, em consequência de sua negligência ou de irregularidades graves."

Logo, presumir "fraude caracterizada de forma inequívoca", pela simples diferença ínfima de percentuais de teor de proteínas (47,94 para 48,21%), seria necessário que se tivesse um grau acentuado de certeza e que os documentos que embasaram o lançamento não estivessem eivados de vícios de forma, essenciais a meu ver.

Paulo Celso B. Bonilha em seu livro Da Prova do Processo Administrativo, 1992, fl. 94, ratifica:

"... a pretensão da Fazenda funda-se na ocorrência do fato gerador, cujos elementos configuradores supõe-se presentes e comprovados, atestando a identidade de sua matéria física com o tipo legal. Se um desses elementos se ressentir de certeza, ante o contraste da impugnação, incumbe à Fazenda, ônus de comprovar a sua existência".

Não nos esqueçamos que a fraude na Teoria Geral do Direito sempre implica dolo, e, embora a que ora se examina seja presumida legalmente, não pode e

RECURSO Nº : 115.997  
ACÓRDÃO Nº : 301-27.806

não deve ganhar ares de verdade absoluta, principalmente se a autuada infirmou, com razoável grau de certeza, as conclusões do Laudo da CESA.

Celso Bonilha em sua obra já citada, menciona Gian Antônio Micheli em "L'Onere della Prove", 1966, p. 285, ao tratar dos efeitos da presunção de legitimidade nos processos administrativos:

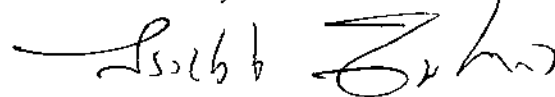
"Não se pode ser, ao reverso, invocada a presunção de legitimidade inerente ao ato administrativo, de vez que ela não é suficiente para explicar os seus efeitos no âmbito do processo em questão, exatamente porque, nele, o juiz administrativo é posto na condição de formar seu próprio convencimento com a máxima liberdade, e portanto, a precitada presunção não está com força para vincular a formação da decisão judicial, no caso de dúvida."

Quanto a interpretação do parágrafo 1º do art. 532 do RA/85, parece-me evidente pela própria literalidade do texto que só se aplica a tolerância de 10 e 5%, quando houver variação apurada especificamente em relação ao preço ou à quantidade, respectivamente. A autuação se refere à declaração da impugnante nos documentos de exportação quanto ao tipo do produto, isto é, quanto à qualidade do farelo de soja. Tal fraude, se efetivamente ocorrer, não está compreendida a referida exclusão.

Na interpretação de normas que cominem penalidades, se por um lado o artigo 112 do C.T.N. preceitua a aplicação da máxima "in dubio pro reu", apenas nos casos de dúvida, por outro lado, não é aceitável o emprego da analogia para favorecer o réu, principalmente se transparentes forem o sentido e o alcance do texto da norma em consonância com o seu objetivo almejado.

VOTO PELO CONHECIMENTO E PROVIMENTO DO RECURSO.

Sala das Sessões, em 22 de maio de 1995



ISALBERTO ZAVÃO LIMA - Relator