

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11050-001758/91-33  
SESSÃO DE : 04 de dezembro de 1996  
RESOLUÇÃO Nº : 303-659  
RECURSO Nº : 118.129  
RECORRENTE : MERLIN S/A - IND. E COMÉRCIO DE ÓLEOS VEGETAIS  
RECORRIDA : DRJ/PORTO ALEGRE/RS

R E S O L U Ç Ã O Nº 303-659

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência à Repartição de Origem, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 04 de dezembro de 1996

  
JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente

  
SÉRGIO SILVEIRA MELO  
Relator

  
Inez Maria Santos de Sá Acajão  
Procuradora da Fazenda Nacional

14 FEV 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO, NILTON LUIZ BARTOLI, LEVI DAVET ALVES, GUINÊS ALVAREZ FERNANDES, MANOEL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES e FRANCISCO RITTA BERNARDINO.

RECURSO Nº : 118.129  
RESOLUÇÃO Nº : 303-659  
RECORRENTE : MERLIN S/A - IND. E COMÉRCIO DE ÓLEOS VEGETAIS  
RECORRIDA : DRJ/PORTO ALEGRE/RS  
RELATOR(A) : SÉRGIO SILVEIRA MELO

## RELATÓRIO

O presente processo trata de **divergência** entre a classificação (fls. 35 - Certificado de Inspeção) da mercadoria adotada pelo contribuinte ( **farelo de soja tostado tipo 2/ teor de umidade 12,47%**) nas Guias de Exportação (fls.04/06) e a **CLASSIFICAÇÃO** apontada pelo exame (**farelo de soja tostado de dois tipos - parte tipo 2 e parte tipo 1 / teor de umidade 13,13% - acima do máximo permitido**) realizado pela CESA (fls.38), nas amostras requisitadas a entidade supervisora.

Citada divergência de classificação originou o Auto de Infração 0027 (fls.1/2), lavrado em 21.11.91, uma vez que o d. AFTN entendeu que houve FRAUDE QUANTO À QUALIDADE DA MERCADORIA EXPORTADA, caracterizando a situação prevista no art. 499 do RA e a conseqüente penalidade do art. 532, I, do RA. Exigindo, deste feita, o recolhimento do crédito tributário no valor de 95.137,28 UFIR, correspondente a multa de 20% sobre o valor da mercadoria.

Irresignado com a exação fiscal, o contribuinte apresentou, tempestivamente, IMPUGNAÇÃO(fl.46/49), onde resumidamente argumenta:

1. Não houve fraude a exportação, posto que a exportação ocorreu de acordo com as determinações da Resolução CONCEX 169, NOS PADRÕES DE QUALIDADE, ATESTADO POR EMPRESA SUPERVISORA DEVIDAMENTE CADASTRADA. Em tal análise, foi apontado um teor de umidade de 12,47%, resultado este, válido sob todos os aspectos.

2. Não é admissível aceitar o resultado de 13,13% de umidade, baseado numa análise da CESA, pois esta empresa não é supervisora, mas sim armazenadora de grãos, sem qualquer experiência em controles de qualidade. Ressaltando, que a CESA não está credenciada pelo DECEX e que o seu laudo está assinado por pessoa que não se qualificou tecnicamente, não sabendo, portanto, se estava apta a ser responsável pelo mesmo.

3. Que a diferença de umidade apontada pela CESA É UM ENGANO ou, se existente, é explicável devido ao uso de aparelhagem diferente, ambiente, analista e estado de conservação diferentes, tendo em vista o tempo transcorrido entre a coleta da amostra e a análise. Raramente, o resultado da análise feita por dois laboratórios diferentes não apresenta diferença, sendo possível existir até 1% de variação, mesmo que utilizadas amostras distintas retiradas do mesmo lote.



RECURSO Nº : 118.129  
RESOLUÇÃO Nº : 303-659

4. Considerando, só por mera hipótese, que a umidade fosse realmente de 13%, o percentual de 13,13% foi aceito, sem contestação pelos importadores, mesmo assim, não haveria margem para a emissão do AI, pois que, existe prévia autorização do DECEX (doc. de fls.50/51) para embarque do farelo de soja com qualidade diferente do padrão CONCEX 169 e, essa autorização é patente no Registro Prévio obrigatório de venda ao exterior (prévio conhecimento do DECEX, das condições de venda, na correspondência CTIC-DECEX (fls.39/40) - onde se reconhece a possibilidade de pequenas variações e estas não se constituem fraude, além da possibilidade de acerto entre as partes).

5. Conforme o art.532, parágrafo 1º, do RA, não constitui infração a variação para mais ou para menos não superior a 10 % quanto ao preço... In casu, o preço seria 0,63% menor do que aquele praticado, o que não constituiria fraude porque é muito menor que os 10% previstos e permitidos.

Instado a prestar INFORMAÇÕES o d. AFTN (fls.56/59), considera descabidas as alegativas da impugnante :

1. Anexa aos autos, resposta ( ofício 190/92/CEA - fls.60) de uma carta-consulta (DTO/010/92 fls.61) enviada pela CESA ao CREA-RS, a fim de saber se o responsável pelo seu laudo pericial está habilitado a exercer análise das amostras em questão. Em tal Ofício, afirma-se a competência do Engenheiro Agrônomo para realizar a atividade técnica de análise.

Remetido o processo ao julgador de primeira instância, este decidiu (fls.70/75) pela PROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO, aplicando a multa do art.532, I, do RA, no percentual de 20% sobre o valor da mercadoria exportada, mantendo-se o lançamento de fls.01 e 02, Ementando da seguinte forma:

#### **-INFRAÇÕES E PENALIDADES**

**APLICA-SE A MULTA DE QUE TRATA O ART. 532, I , DO REGULAMENTO ADUANEIRO, QUANDO CONSTATADA A PRÁTICA DE FRAUDE, CARCTERIZADA DE FORMA INEQUÍVOCA, RELATIVAMENTE A QUALIDADE DE MERCADORIA EXPORTADA.**

#### **CRÉDITO FISCAL PROCEDENTE.**

A manifestação do insígne julgador "a quo", pode assim ser sucintamente descrita:

1. Enumera o emérito julgador "a quo" as inúmeras legislações pertinentes ao caso ( Lei 5.025/66 - Decreto 59.607/66 que regulamenta esta lei sobre a disciplina do intercâmbio comercial com o exterior e cria o CONCEX). Referencia a Resolução 160/88, onde o CONCEX estabelece as normas para simplificar, agilizar e

RECURSO Nº : 118.129  
RESOLUÇÃO Nº : 303-659

compatibilizar com os requisitos do comércio internacional o sistema de padronização, classificação, etc de animais vivos e dos produtos de origem vegetal, animal e mineral... destinados à exportação.

O item 7.1 deste ato dispôs que *“o certificado de classificação será obrigatório no embarque, quando exigido na resolução específica do Produto”, o item 9.2 prescreve que “o embarque do produto em desacordo com a padronização definida na resolução CONCEX específica ou com o descrito na GE ou documento equivalente, quando caracterizada infração, sujeitará o exportador às sanções legais cabíveis, aplicáveis pela CACEX e SRF, no âmbito de suas respectivas competências” e o 9.5 dispõe “a análise das amostras será efetuada, preferencialmente, por órgãos públicos e, na falta destes, por entidades privadas habilitadas na forma desta Resolução”.*

2. A **Resolução CONCEX 169/89** estabelece que os procedimentos de coleta de amostras poderão ser efetuados por órgãos oficiais (item 22), que os certificados de classificação são obrigatórios nas exportações de soja e que os órgãos oficiais poderão requisitar amostras arquivadas pelas entidades supervisoras.

3. Com relação ao exame da amostra, efetuado pela CESA, cabe dizer que essa análise solicitada pela fiscalização aduaneira acha-se prevista não apenas no item 9.5 da Resolução CONCEX 160/88, mas também, no art. 567, II do RA, **o que confere absoluta legitimidade ao laudo emitido pela CESA para fins de identificação e de verificação da qualidade do produto embarcado.**

4. O Ofício emitido pelo presidente do **CREA** (fls.60) ratifica a regularidade do referido laudo, no que diz respeito à qualificação técnica do profissional que o elaborou.

5. **O resultado da referida análise (item 15, a, da Resolução 169) estabelece o teor máximo de umidade admitido para o farelo de soja tostado em 12,5% e o laudo do CESA revela teor de umidade superior ( 13%). A propósito o item 19 ( os produtos considerados abaixo do padrão, condicionam a exportação à prévia autorização da CACEX) e o 48 ( será considerada fraude à exportação do embarque da soja em desacordo com o estabelecido nesta resolução) da Resolução CONCEX 169/89.**

6. Ressalta que com base no que o Regulamento aduaneiro dispõe, no **art.499**, lastreado legalmente no art.94, do Decreto-Lei 37/66, depreende-se que as alegações da interessada são irrelevantes, diante da objetividade da legislação pertinente.

7. Verificou-se que o **PRODUTO EMBARCADO ESTAVA ABAIXO DO PADRÃO ( FRAUDE quanto à qualidade da mercadoria exportada), DESTA FEITA, A EXPORTAÇÃO CONTRARIOU O ITEM 19 DA RESOLUÇÃO 169** e que o procedimento fiscal revestiu-se das formalidades legais pertinentes.

RECURSO Nº : 118.129  
RESOLUÇÃO Nº : 303-659

8. E quanto ao **conhecimento prévio**, por parte do DECEX, diga-se que tal conhecimento se restringiu aos dados contidos nos documentos de exportação, sendo que nestes casos **não foi informado o efetivo teor de umidade do farelo de soja a ser exportado**, pelo que não se pode dizer que aquele Departamento teria autorizado o embarque, da referida mercadoria em desacordo com o padrão estabelecido na resolução CONCEX 169, como alegado na impugnação. O mesmo pode-se dizer quanto ao Registro de Venda (fls.51)

Inconformada, apresentou tempestivamente a contribuinte, **RECURSO VOLUTÁRIO** (fls.80/90) ao Egrégio Terceiro Conselho, no qual corrobora os argumentos já expendidos na Impugnação, ou seja:

1. Inicialmente vale analisar o **Laudo da CESA**, acolhido integralmente pelo julgador "a quo", num procedimento rotineiro da Receita Federal. A regra do art.567, II, do RA deve ser observada sob o ângulo de que os órgãos da adm. pública proporcionarão a assistência técnica para identificação e qualificação de mercadorias a exportar, **DESDE QUE HABILITADAS PARA TANTO.**

2. **A CESA NÃO ENCONTRA-SE HABILITADA E CREDENCIADA A REALIZAR ANÁLISES QUÍMICAS, TAMPOUCO O PROFISSIONAL RESPONSÁVEL PELO LAUDO EM QUESTÃO.**

3. Da consulta realizada pela **CESA ao CREA-RS**, verifica-se que **NÃO FICA DEFINIDO QUE TIPO DE ANÁLISE COMPETE AOS PROFISSIONAIS NELE CREDENCIADOS**, ou melhor, não resta esclarecido até que ponto o engenheiro agrônomo possui condições e competência para analisar grãos e derivados, os quais tenham passado por transformações químicas.

A resposta do CREA É **VAGA**. A análise no que tange ao beneficiamento e armazenamento de grãos pode ser realizada por engenheiro agrônomo, eis que inexistente no caso transformação química do produto.

Entretanto, quando **EXISTE TRANSFORMAÇÃO QUÍMICA, INDISPENSÁVEL SEJA A ANÁLISE EFETUADA POR ENGENHEIRO QUÍMICO**, uma vez que atribuição exclusiva de tal profissional.

4. Apenas os certificados de análises químicas, assinados por profissionais que satisfaçam as condições estabelecidas nas alíneas a e b, do art. 325, do Decreto Lei 5.452 de 1º de Maio de 1943, dispõem de fé pública. Trouxe ao tema, para ilustrar, o pedido de informações acerca do assunto, realizado pela empresa BERTOL S.A, bem como a resposta do CRQ- 5ª Região, evidenciam que **SOMENTE O PROFISSIONAL DE QUÍMICA DE NÍVEL SUPERIOR PODE ASSINAR LAUDOS CONTENDO RESULTADOS LABORATORIAIS QUÍMICOS. E o responsável pela análise da CESA não é profissional de química, mas sim Engenheiro Agrônomo, o que TORNA OS RESULTADOS NULOS, VEZ QUE ESTÃO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO VIGENTE.**

RECURSO Nº : 118.129  
RESOLUÇÃO Nº : 303-659

5. Vale também, observar o **Of. 0740-93**, da lavra do CRQ, o qual esclarece a nulidade dos laudos emitidos pela CESA, BEM COMO O FATO DE A MESMA NÃO ESTÁ REGISTRADA NESTE CONSELHO. O engenheiro agrônomo não está apto a desenvolver a análise em questão.

6. **Quanto à divergência entre os Laudos**, tem-se que nem ao menos houve dissecação detalhada dos argumentos da recorrente em sua impugnação, todos os fatores aduzidos ( diferença de ambiente, analista, etc) foram desconsiderados pela decisão atacada.

Saliente-se, que as amostras do produto tem **prazo de validade de 90 dias**, tal fator corrobora a nulidade do laudo da CESA, eis que sua análise foi realizada após o prazo de vencimento das amostras.

7. **Não houve fraude**, nem sujeito fraudado e muito menos reclamação do cliente no exterior. E mesmo que diferença houvesse ( in casu, seria de 0,63% ), a amostra analisada não apontou diferença de **10%** quanto a quantidade - lei 5.026/66, art. 75 - art. 532, parágrafo 1º, do RA, não existindo motivo para a ação fiscal.

8. **Ad Argumentandum**, admitindo-se que se diferença existisse, não constituiria infração, vez que não foi superior a 10% ( art.532, § 1º, do RA).

Devidamente intimado, o Sr. Procurador da Fazenda Nacional, ofereceu ( fls.109/112) suas **CONTRA - RAZÕES, que assim pode ser resumidamente descrita:**

1. A CESA tem competência e qualificação para proceder análise do produto exportado.

2. A autoridade aduaneira adotou todas as cautelas recomendáveis à verificação dos fatos que ensejaram o AI.

3. Invoca que sejam recepcionados nestas contra-razões os argumentos que informaram a convicção do juiz "a quo" pela manutenção do crédito fiscal.

4. O laudo da CESA constatou um teor de umidade superior ( 13%) ao legalmente aceito, diante de tal fato, o eminente fiscal obrou as diligências necessárias ( audiência), caracterizando-se a divergência entre a qualidade declarada ao Fisco e a do produto efetivamente exportado, **DESCARACTERIZANDO-SE OS PRÓPRIOS DOCUMENTOS DE EXPORTAÇÃO.**

5. Descabida a tese de que o prévio conhecimento autorizava à operação, visto que não figurou explicitado nada quanto ao teor de umidade do farelo. Lícito deduzir que, se declarado o teor de 13,13%, tal exportação jamais teria sido autorizada, pois que não observava os padrões estabelecidos pela Resolução 169.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 118.129  
RESOLUÇÃO Nº : 303-659

Pelo que, pugnou pela **DESCABIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO**, com a decorrente confirmação integral do julgado de fls. e, bem assim, do crédito fiscal nele espelhado.

Apresentadas as contra-razões, os autos foram remetidos ao Egrégio Terceiro Conselho, para sua análise.

É o relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'C. M. F.', is written over the text 'É o relatório.'

RECURSO Nº : 118.129  
RESOLUÇÃO Nº : 303-659

VOTO

O presente processo trata de **divergência** entre a classificação (fls. 35 - Certificado de Inspeção) da mercadoria adotada pelo contribuinte ( farelo de soja tostado tipo 2/ teor de umidade 12,47%) nas Guias de Exportação (fls.04/06) e a **CLASSIFICAÇÃO** apontada pelo exame (farelo de soja tostado de dois tipos - parte tipo 2 e parte tipo 1 / teor de umidade 13,13% - acima do máximo permitido que é de 12,2%) realizado pela CESA (fls.38), nas amostras requisitadas a entidade supervisora.

Citada divergência de classificação originou o **Auto de Infração 0027 (fls.1/2)**, lavrado em 21.11.91, uma vez que o d. AFTN entendeu que houve **FRAUDE QUANTO À QUALIDADE DA MERCADORIA EXPORTADA**, caracterizando a situação prevista no art. 499 do RA e a consequente penalidade do art. 532, I, do RA. Exigindo, deste feita, o recolhimento do crédito tributário no valor de 95.137,28 UFIR, correspondente a multa de 20% sobre o valor da mercadoria.

A fim de que se possa proferir um julgamento sério e consetâneo com os mais basilares princípios norteadores da Ciência Jurídica, dentre eles, a busca DA VERDADE REAL, deve-se buscar dirimir dúvidas sobre os Laudos conflitantes apresentados sob a responsabilidade da Receita Federal/ CESA (farelo de soja tostado de dois tipos/ parte tipo 02 e 01) e sob a responsabilidade do contribuinte ( farelo de soja tostado tipo 02).

Dado o conflito, tendo em vista que ambos os laudos foram emitidos por empresas devidamente credenciadas, opta-se por **CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA**, devolvendo-o à instância inferior, a fim de realizar-se referida CONTRA-PROVA.

A divergência, in casu, é entre o laudo produzido sob a responsabilidade do exportador e o laudo produzido sob a responsabilidade da fiscalização (que encontra duas partes de farelo de soja de dois tipos diferentes, sem quantificá-las, inexplicavelmente, em percentuais), ou seja, entre **DOIS DOCUMENTOS TÉCNICOS QUE SE CONTRADIZEM**. Revelando-se, que apenas a análise da **CONTRA-PROVA**, permitirá que se conclua, com segurança, pela imprestabilidade ou não do Certificado de Classificação apresentado.

Pelo que, apesar de toda a argumentação favorável ao contribuinte, entende-se que se deva encaminhar o processo à Repartição de origem para a **REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA "PARA QUE SE PROCEDA AO EXAME DE CONTRAPROVA DO PRODUTO"**.



RECURSO Nº : 118.129  
RESOLUÇÃO Nº : 303-659

Para tanto, apresenta-se nesta, alguns **QUESITOS**, que devem ser respondidos de forma clara e direta pelo corpo técnico pericial:

**QUESITOS:**

a) Qual o prazo possível para que uma amostra de farelo de soja tostado, possa ser reanalisada, sem prejuízo do resultado obtido de referida análise? É possível fazer uma análise precisa desta amostra colhida?

b) Considerando a informação do Laudo da CESA de que existia parte tipo 01 e parte tipo 02, quais os percentuais de cada uma destas no processo de reanálise ?

c) Qual a conclusão do exame realizado quanto ao tipo de soja que compõe a amostra?

d) Quanto ao percentual a maior de umidade de 13,13% apresentado pela CESA, discrepante com o indicado (12,47%) na outra análise, indaga-se se essa alteração de 12,47 % para 13,13 % pode ser justificada pelo decurso do tempo ou por algum fator externo (temperatura, tipo de equipamento utilizado, ambiente, local, etc)?

Sem a clara resposta aos quesitos supra expostos revela-se incontestemente a **AUSÊNCIA DE ELEMENTOS** permitidores de um cotejo entre os DOIS LAUDOS PERICIAIS ( da empresa e da Receita) e, por consequência, possibilitador de um **juízo SATISFATORIO E CONCLUSIVO** sobre as contradições que ensejaram o presente processo e o próprio pedido de diligência, agora, requisitado.

**EX POSITIS**, voto no sentido de encaminhe-se o processo à Repartição de origem para a **REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA "PARA QUE SE PROCEDA AO EXAME DE CONTRAPROVA DO PRODUTO"**.

Sala de Sessões, em 04 de Dezembro de 1996.



SÉRGIO SILVEIRA MELO - RELATOR.