



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUENTES  
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11065.002752/2003-28  
SESSÃO DE : 21 de outubro de 2004  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.461  
RECURSO Nº : 130.038  
RECORRENTE : AGRO LATINA LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC

PRELIMINARES DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Rejeitadas a argüida pela Recorrente de não estar o AI estribado em laudos técnicos e a suscitada em Plenário de não estarem devidamente enquadradas no AI as irregularidades e fraudes alegadas.

IE- CLASSIFICAÇÃO

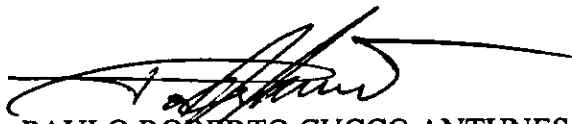
A desclassificação fiscal de mercadorias, cuja identificação é contestada pela fiscalização em ato de revisão, deve ser precisamente demonstrada por todos os meios possíveis, como laudos técnicos, termos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito, para embasar o lançamento.

RECURSO PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração argüida pela recorrente, vencido o Conselheiro relator e por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, argüida pelo Conselheiro Luis Antonio Flora, vencido, também, o Conselheiro Paulo Roberto Cucco Antunes. No mérito, pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Paulo Roberto Cucco Antunes votou pela conclusão. Vencidos os Conselheiros Elizabeth Emílio de Moraes Chieregatto, Maria Helena Cotta Cardozo, Walber José da Silva e Luiz Maidana Ricardi (Suplente).

Brasília-DF, em 21 de outubro de 2004

  
PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES  
Presidente em Exercício

  
PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR  
Relator

07 ABR 2006

RP - 302 - 130.038

Participou, ainda, do presente julgamento, o seguinte Conselheiro: LUIS ALBERTO PINHEIRO GOMES E ALCOFORADO (Suplente). Ausentes os Conselheiros HENRIQUE PRADO MEGDA e SIMONE CRISTINA BISSOTO.

RECURSO Nº : 130.038  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.461  
RECORRENTE : AGRO LATINA LTDA.  
RECORRIDA : DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC  
RELATOR(A) : PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR

## RELATÓRIO

Trata o presente processo do Auto de Infração de fls. 03 a 09, lavrado em 30/06/2003, em Ato de Revisão, por meio do qual são feitas as exigências de R\$ 575.859,28 de Imposto de Exportação, R\$ 863.788,86 de multa de lançamento de ofício agravada, nos termos do art. 44, II da Lei nº 9.430 de 27/12/1996, por evidente intuito de fraude e R\$ 227146,15 de juros de mora.

Conforme consta na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 04 que se refere ao Relatório do Trabalho Fiscal de fls. 10 a 59 o motivo da exigência deveu-se ao fato de que nas exportações amparadas pelas faturas nº 424/01, 460/01 e 461/01, emitidas em duplicidade, a atuada descreveu, inicialmente, as mercadorias de forma que ela (descrição) conduzia à suposição que o tipo de couro exportado era crust, ou seja, beneficiado em estágio superior ao wet blue quando, na verdade, se tratava de exportação desse último tipo, sobre o qual havia incidência do IE. Nas faturas relacionadas às fls. 30 a 54 a autoridade fiscal encontrou as discrepâncias que relata nessas mesmas folhas, concluindo que, também, se tratava de exportação de couro wet blue.

À fls. 63 a fiscalização apresenta uma planilha de cálculo onde constam, além das três faturas acima mencionadas, outras consideradas erradas e os valores dos IE. A autoridade fiscal optou, ainda, pela aplicação da multa agravada de lançamento de ofício por haver entendido que a contribuinte agiu com intuito de fraude.

Intimada a atuada em 01/09/2003 (fls. 03) ela ingressou em 30/09/2003 (fls. 433) com a impugnação de fls. 433 a 481 por meio da qual alega em síntese:

- a atuada procede à industrialização de couros adquirindo-os na forma salgada e verde e processando-os ou encaminhando-os a terceiros para a transformação até a primeira curtimenta, ou seja, a fase *wet blue*, *wet white* e *wet brown*, posteriormente, efetua outras industrializações que ultrapassam essa fase;

- é, também, exportadora desses couros mais elaborados. Costumava adotar nas exportações, equivocadamente, o código NCM 4104.22.12. Após a análise dos produtos pelo técnico químico Moisés David Bruhn (fls. 620) constatou que deveria utilizar o código NCM 4104.39.11 que era o correto. Os equívocos anteriores, entretanto, não causaram qualquer problema, haja vista que até dezembro de 2000

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.038  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.461

nenhum material referente a esses códigos sofria tributação e, portanto, pela regra matriz de exigência tributária, não havendo hipótese de incidência não há como se proceder à subsunção dos fatos a norma (inexistente);

- apresentou outros dois laudos, sendo um deles elaborado pelo SENAI;

- no que se refere à ação fiscal é de se observar que o auditor fiscal desconsiderou o laudo técnico apresentado pela atuada apenas com base em suposições, por meio das quais entendeu que os couros exportados não tinham ultrapassado a fase *wet blue* de industrialização e que, por esse motivo, o enquadramento efetuado pela peticionária em código NCM próprio à etapa de industrialização posterior estaria equivocado (descreve o processamento após a fase *wet blue*, às fls. 454 a 456). O couro exportado, entretanto, sofreu processo industrial que o fez ultrapassar a fase *wet blue*, sendo classificável no código NCM relativo a "couro preparado após a curtimenta", sobre o qual não incidia o imposto de exportação no período fiscalizado;

- quanto aos documentos retificadores remetidos ao exterior, que a fiscalização apresenta como uma das provas de irregularidade na descrição dos produtos, é de se salientar que eles foram enviados por imperiosa vontade dos importadores para que se eximissem do pagamento de tributos em seus respectivos países. Portanto, se ocorreu eventual evasão tributária foi em países terceiros, mas para a legislação brasileira as mercadorias estavam de acordo com os documentos que as acompanhavam, conforme foi tantas vezes verificado;

- de se observar, também, que muitas exportações passaram pelo canal vermelho, onde foram submetidas ao exame físico e documental, havendo o fisco avalizado de forma incontestada as exportações, por esse motivo, não pode agora ir contra suas reiteradas práticas (cita o art. 100 do Código Tributário Nacional), ou seja, não pode imputar à atuada quaisquer penalidades, tais como, cobrança de multa, juros e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Ademais, é de se repetir que nenhum documento fiscal emitido pela impugnante foi modificado ou alterado de qualquer maneira, todos eles continham as informações corretas e em consonância com as mercadorias que eram exportadas;

- as eventuais rasuras encontradas pela fiscalização ocorreram em meros documentos internos e anotações da empresa, como em romaneios de produção que não possuem valor fiscal e nem são considerados como documentos fiscais;

- a declaração do agente fiscal no sentido de "que no quadro resumo exibido, no final de janeiro/01, a conta identificada como 'Couros *Wet Blue* Integral' no livro Registro de Inventário em 31/12/00 (folha 71), passou a ser considerada, como saldo inicial do grupo 'Couros Semi-AG' (folha 93)" não se coaduna com a

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.038  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.461

realidade pois já em 31/12/2000 havia registro no livro nº 7 de um estoque considerável, como se vê à fls. 76 (fls. 643 do processo), onde o saldo final era de R\$ 2.629.496,88. Já no final de janeiro de 2001 o saldo dessa conta era de R\$ 2.462.754,60 no Livro Registro de Inventário nº 08 (fls. 647) o que comprova que não houve nenhuma transferência indevida de saldo;

- verifica-se no documento de fls. 634 a 644 que a fls. 71 estava registrado Sebos e não Couros Semi-AC conforme diz a fiscalização. Já o Livro Registro de Inventário nº 08 do ano de 2001 possui 85 folhas, portanto, não há como haver saldo de Couro Semi-AC a fls. 93, conforme declara o agente fiscal, pois tal número é inexistente;

- também na Nota Fiscal de fls. 553 a mercadoria está descrita como: "Couro bovino rebaixado 1 4/+mm, enxugados, estirados, flor integral, cor natural, s/ acabamento grade E/F" não podendo ser entendido como crust, conforme pretende a fiscalização, pois esse termo é aplicado ao couro seco, produto que não é comercializado pela impugnante (a fls. 467 a 469 traz argumentos e doutrinas no sentido de que os atos administrativos devem primar pela legalidade e a fls. 469 a 473 teses doutrinas e jurisprudência a respeito da impossibilidade da utilização de meras presunções na constituição de créditos tributários);

- o lançamento em questão deve ser anulado por indicar documentos inexistentes e estar recheado de presunções, além do que a autoridade fiscal faz alegações vagas e imprecisas dificultando a defesa da impugnante o que viola o princípio da ampla defesa, insculpido no Art. 5º, LV, da Constituição Federal vigente (transcreve a fls. 473 referido texto e trecho de doutrina);

- no que se refere à multa de lançamento de ofício agravada por evidente intuito de fraude, já se demonstrou que não houve subsunção dos fatos a quaisquer normas sancionadoras *a fortiori* à referida multa (a fls. 478/479 apresenta Acórdãos do Egrégio Conselho de Contribuintes contrários à aplicação dessa multa nos casos específicos desses acórdãos. Transcreve a fls. 479 o art. 72 da Lei nº 4.502/1964 onde é definida a fraude);

Pede o total cancelamento do lançamento, tendo em vista que a autuada não exporta couro *wet blue*, mas sim couro preparado após a primeira curtimenta.

A 2ª Turma da DRJ/FNS, pelo Acórdão 3682, de 20/02/2004, considerou o lançamento procedente, a fls. 657 a 669, cujo texto transcrevo em sua íntegra.

"Preenchidos os requisitos formais e materiais de admissibilidade do processo e conhecimento da impugnação procede-se a impugnação e o voto.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.038  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.461

O Art. 1º do Decreto 3.684, de 07/12/2000 – DOU de 08/12/2000, dispõe, in verbis :

Art. 1º Os couros e peles, inteiros, de bovinos, de superfície unitária não superior a 2,6 m<sup>2</sup>, ou 28 pés<sup>2</sup> e os couros e peles, de bovinos, pré curtidos de outro modo, e qualquer outro, classificados nos códigos 4104.10, 4104.22 e 4104.29.00 da Nomenclatura Comum do MERCOSUL – NCM, ficam sujeitos à incidência do Imposto de Exportação à alíquota de 9%.

§1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também na exportação dos produtos objeto de registro de exportação que já esteja aprovado pelo órgão competente na data da publicação deste Decreto, no Sistema Integrado de Comércio Exterior – SISCOMEX, e que venham a sofrer alteração, inclusive no que se refere ao prazo de validade para o embarque.

§2º O disposto neste artigo não se aplica às exportações destinadas aos Estados Partes do Mercado Comum do Sul – MERCOSUL.

Lembrar que o código NCM de classificação fiscal é subdividido da seguinte forma:

41 – capítulo  
4104 – posição  
4104.1 – sub-posição simples  
4104.10 – sub-posição composta.

A solução do combate entre a fiscalização e a autuada está no fato de resolver se as mercadorias referentes às faturas listadas na planilha de fls. 63 eram couro do tipo wet blue, que se classifica dentro da subposição composta acima transcrita e, portanto, sofre a incidência do Imposto de Exportação (IE) à alíquota de 9% (nove por cento), ou de um tipo de couro que sofreu maior industrialização sendo classificável no código NCM 4104.39.11, conforme pretende a petionária, estando, portanto, fora do campo da exigência do IE.

O código NCM adotado pela autuada refere-se a:

4104 - COUROS E PELES, DEPIRADOS, DE BOVINOS E DE EQUÍDEOS, PREPARADOS, EXCETO OS DAS POSIÇÕES 4108 OU 4109  
4104.3 - Outros couros e peles, de bovinos e de eqüídeos, apergaminhados ou preparados após curtimenta  
4104.39 – Outros

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.038  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.461

4104.39.1- De bovinos, preparados após curtimenta  
4104.39.11- Sem acabamento

Inicialmente é de se observar que os documentos de fls. 561 a 616, juntados pela petionária, embora atestem que a empresa dispõe de equipamentos, pessoal e autorizações suficientes para processar o couro além da fase *wet blue*, não comprovam que para as exportações em questão tal procedimento tenha sido de fato executado, da mesma forma, por exemplo, que o mero porte de arma com a devida autorização não leva à pressuposição de que a portadora tenha disparado tal arma, ou seja, tenha feito uso de seu potencial.

O que se discute não é saber se a autuada tinha ou não condições de produzir couro em estágio de processamento superior ao *wet blue*, mas, sim, se as exportações listadas a fls. 63 eram ou não desse tipo de produto (*wet blue*) haja vista que o governo, por sua política econômica, entendeu que a exportação de couros nessa fase (*wet blue*) contrariava os interesses nacionais, por propiciar matéria prima barata aos fabricantes estrangeiros e ocasionar escassez dessa mesma matéria prima às indústrias nacionais. Resolveu, portanto, aplicar a alíquota de 9 (nove por cento) a tais produtos para desestimular sua exportação.

O presente caso prende-se à pura análise do conjunto probatório juntado pela fiscalização em confronto com as objeções da petionária (que adicionou documentos aos autos) quanto à validade deles.

A alegação da requerente de que pelo fato de as exportações haverem passado pelo canal vermelho, tendo sofrido um completo exame documental e físico, está comprovada a correção das exportações não se sustenta diante da legislação existente. De fato, os artigos 530 e 570 do Regulamento Aduaneiro instituído pelo Decreto nº 4.543, de 26/12/2002 dispõe, *in verbis* :

Art. 530. Desembaraço aduaneiro na exportação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira, e autorizado o embarque ou a transposição de fronteira da mercadoria.

Art. 570. Revisão Aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-lei nº 37, de 1966 art. 54, com a redação dada pelo Decreto-lei 2.472, de 1988, art. 2 e Decreto-lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.038  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.461

§ 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 668 e 669.

§ 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contado da data:

I - do registro de exportação.

§ 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.  
(grifos acrescidos)

Observa-se que a legislação prevê a possibilidade de se proceder à revisão aduaneira mesmo nos casos em que a exportação foi meticulosamente verificada. De fato, o Estado não pode ficar à mercê da falibilidade humana, atribuindo a uma única ação fiscal, sem reexame, toda responsabilidade do poder de polícia, pois sempre existe a possibilidade de que o agente encarregado da fiscalização não tenha executado o serviço a contento ou tenha deixado passar detalhes que outro agente constataria.

Quanto à argumentação de que não lhe são aplicáveis quaisquer penalidades, tais como, cobrança de multa, juros e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo devido aos termos do art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN) é de se transcrever referido texto para melhor analisá-lo:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:  
(...)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;  
(grifos acrescidos)

Empregando a exegese gramatical analisemos como deve ser interpretada essa frase. Temos que para que as práticas das autoridades administrativas possam, eventualmente, ser consideradas normas complementares é necessário que elas sejam observadas por essas autoridades. Do Dicionário Aurélio temos:

Observado  
[Part. de observar]  
Adj.  
1. Que foi objeto de observação.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.038  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.461

Observação

Do Latim *observatio*

1. Ato ou efeito de observar (-se). [Sin., p. us.: observatório.]
2. Cumprimento, prática, observância:
3. Advertência por escrito; nota:
4. Reparo, advertência:
5. Exame, análise.
- 6 Censura leve; admoestação:

Do latim *observare*.]

V t. d.

1. Examinar minuciosamente; olhar com atenção; estudar: &
2. Espiar, espreitar:
3. Cumprir ou respeitar as prescrições ou preceitos de; obedecer a; praticar:
4. Atentar em; notar, advertir:
5. Ponderar, replicar
6. Acompanhar a evolução, o comportamento ou o funcionamento de:

V.t.d.e i

7. Fazer ver; advertir:
8. Notar; verificar

V. int.

9. Examinar atenta, minuciosamente, a(s) pessoa(s) e/ou o ambiente que o cerca(m):

V. p.

10. Vigiar as próprias ações; ser circunspecto.
11. Vigiar-se reciprocamente.
12. (grifos acrescidos)

O termo observadas no texto legal tem, portanto, a conotação de que a autoridade administrativa, ao praticar ou deixar de praticar um ato ou conjunto de atos discricionários, cuidadosamente o analisou, julgando-o adequado àquela determinada situação O termo reiteradamente leva ao entendimento que tendo a autoridade administrativa julgado conveniente seu procedimento, cuidadosamente examinado, o repetiu.

Não é de se esquecer que somente os atos que permitem certa discricionariedade podem se enquadrar nos termos do art. 100, inciso III do CTN, pois não se admite que atos vinculados sejam procedidos de outra forma que não a disposta na legislação. Para os atos vinculados não há, portanto, possibilidade alguma de o inseri-los nas chamadas “práticas reiteradamente observadas” do art. 100, inciso III do CTN, pois eles se constituem em “práticas obrigatoriamente observadas”.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.038  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.461

Outro não pode ser o entendimento, pois, por exemplo, uma ação negligente da autoridade administrativa, ainda que reiterada, não pode ser considerada como prática observada e se tornar uma norma complementar. Isso seria absurdo, uma norma tributária não pode ter seu nascimento do descuido, da negligência, ou ainda de ato administrativo incompleto.

Ora, já foi demonstrado que as exportações podem sofrer revisão, então somente as práticas reiteradas na revisão aduaneira (que é onde se exaure a fiscalização tanto na importação quanto na exportação) é que podem, eventualmente, se tomar normas complementares, pois nessa fase pressupõe-se que o poder de polícia da SRF foi plenamente aplicado, com a análise minuciosa da exportação. Se a fiscalização em procedimentos de revisão aduaneira reiteradamente atestasse que determinado procedimento do exportador estava correto poderia haver a possibilidade de surgir, nesses casos, uma norma complementar, desde que isso estivesse em campo que permitisse certa discricionariedade.

Entendo que mesmo em revisão aduaneira, se não houver uma declaração do fiscal revisor atestando a correção do procedimento não se pode considerá-lo como prática observada pois uma norma tributária deve ser revestida de adequado formalismo para que tenha validade, ou seja, no mínimo uma declaração formal.

Apenas a título de ilustração conta-se rapidamente uma situação, do tipo que poderia ser enquadrado nos termos do art. 100, inciso III, do CTN, ocorrida na Inspeção da SRF no Chui nos idos anos de 1994 e 1995.

À época a legislação previa, como ainda prevê, a isenção de tributos para bagagens, até o limite de US\$ 150.00 (cento e cinquenta dólares dos Estados Unidos) ou o equivalente em outra moeda, quando o viajante ingressasse no País por via terrestre, fluvial ou lacustre, desde que sua quantidade, natureza ou variedade não configurasse importação com fim comercial ou industrial.

Ora, a legislação permitia uma certa discricionariedade por parte da fiscalização, pois qual seria a quantidade, natureza ou variedade que não configurava importação para fins comerciais ou industriais?

O valor em dólares para determinados produtos pode parecer baixo, mas se tomarmos, por exemplo, refrigerantes em vasilhames descartáveis, canetas esferográficas e outras quinquilharias a quantidade de produtos que montam US\$ 150.00 podia ser muito grande.

A fim de evitar o cometimento de arbitrariedades, como, por exemplo, a de se estabelecer quantidades de acordo com a simpatia ou antipatia do viajante, foi feita uma reunião onde foi estabelecido um número de unidades, para

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.038  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.461

cada tipo de produto, mais freqüentemente encontrados nas bagagens, que se julgava razoável para que não houvesse a configuração de importação para fins comerciais ou industriais. Estabelecidos os números foi afixado em local visível ao público uma lista de produtos e das quantidades que se entendia não configurarem importação para fins comerciais ou industriais.

Nessa ilustração verifica-se claramente a ocorrência de práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, pois cuidadosamente se analisou situações de ocorrência usual onde a legislação permitia ao agente agir com uma certa discricionariedade e decidiu-se (observou-se) uma determinada prática que era reiterada para cada viajante que ingressava com produtos semelhantes. Em tais casos, se o agente fiscal pretendesse considerar como configurando importação para fins comerciais ou industriais quantidades inferiores à da lista afixada em local público somente porque não gostou de algum viajante obviamente o prejudicado poderia invocar a proteção do art. 100, inciso III do CTN.

Para o caso em tela, entretanto, de exportações de produtos, sobre os quais a fiscalização não possuía qualquer discricionariedade de análise (ela não pode considerar couro *wet blue* como não sendo) onde não foram feitas quaisquer observações, nem haviam sido revisadas, não é possível sequer se imaginar a possibilidade de se aplicar o art. 100, inciso III do CTN, devido a total ausência dos requisitos mínimos necessários ao surgimento de uma norma complementar por motivo de práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas.

A peticionária procura demonstrar que houve cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que a autoridade fiscal teria cometido equívocos que dificultaram a compreensão, pois, segundo a requerente, verifica-se no documento 20 (fls. 634 a 644) que a fls. 71 estava registrado Sebos e não Couros Semi-AC conforme diz a fiscalização e que o Livro Registro de Inventário nº 08 do ano de 2001 possui 85 folhas, portanto, não há como haver saldo de Couro Semi-AC à fls. 93, conforme declara o agente fiscal, porque tal número é inexistente.

De fato, a autoridade fiscal no nº 3 do documento de fls. 23 declarou, *in verbis*:

3) que no quadro resumo exibido, no final do mês de janeiro/01, a conta identificada como "Couros Wet-Blue Integral" no livro Registro de Inventário em 31/12/00 (fls. 71), passou a ser considerada, como saldo inicial do grupo "Couros Semi-AC" (folha 93).

Ora a peticionária sem dúvida alguma cometeu engano em sua alegação, pois é óbvio que a fls. 71 e 93 a que se refere a autoridade fiscal é a deste processo e não dos livros dos quais foram extraídas as cópias dos documentos, haja vista que os lançamentos sempre são devidamente processados. Não se pode dizer que

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.038  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.461

a indicação de folhas dos autos não seja praxe, pois idêntico procedimento é utilizado em processos que tramitam pelo Poder Judiciário. A fls. 71 deste processo na cópia do Sistema de Controle de Estoques consta devidamente "Wet-Blue Integral". Neste processo também consta a fls. 93 cópia do Sistema de Controle de Estoques onde no número 02 se lê "Couros Semi-Ac". Inexiste, portanto, o propalado engano por parte da autoridade fiscal.

A objeção no sentido de que a declaração do agente fiscal "que no quadro resumo exibido, no final de janeiro/01, a conta identificada como 'Couros Wet Blue Integral' no livro Registro de Inventário em 31/12/00 (folha 71), passou a ser considerada, como saldo inicial do grupo 'Couros Semi-AC' (folha 93)" não se coaduna com a realidade pois já em 31/12/2000 havia registro no livro nº 7 de um estoque considerável, como se vê a fls. 76 (fls. 643 do processo), onde o saldo final era de R\$ 2.629.496,88 e já no final de janeiro de 2001 o saldo dessa conta era de R\$ 2.462.754,60 no Livro Registro de Inventário n 08 (fls. 647) o que comprova que não houve nenhuma transferência indevida de saldo é argumento igualmente derivado do equívoco, cometido pela peticionária, entre a numeração das fls. dos documentos e do processo. A fls. 71 (do processo) lê-se claramente que o valor do estoque era de R\$ 1.978.661,23 e a fls. 93 (do processo) verifica-se que esse mesmo valor consta no número 02- Couros Semi-AC. A autoridade fiscal, portanto, nada mais fez que relatar esse fato.

**Quanto à alegação de que, também, teria ocorrido cerceamento do direito de defesa porque a autoridade fiscal haveria se valido de suposições para proceder o lançamento é argumento que não se sustenta, pois em casos de exigências com base em meras suposições não ocorre qualquer cerceamento do direito de defesa, mas sim exigência fiscal não comprovada - ideias jurídicas absolutamente distintas.**

De qualquer forma, o lançamento não teve por base apenas suposições ou presunções, mas um conjunto de provas que levam ao convencimento de que os couros exportados pela autuada, relativos ao presente processo realmente estavam na fase industrial wet blue e não em estágio mais avançado de industrialização.

O documento de fls. 184 emitido por Enrique Martinez Fuentes, representante da autuada, conforme documentos de fls. 197, 199, 200, 202, 205 etc., diz que nas faturas nº 424/01 de 19/02, 460/01 de 21/03 e 461/01 de 21/03, todas do ano de 2001, foram emitidas em duplicidade, com a inclusão posterior de que o material seria couro wet blue, o que é comprovado pelos documentos de fls. 186/187 (referente à fatura n 460/01), 190/191 (referente à fatura n 461/01) e 193/194 (referente à fatura 424/01). Enrique Martinez segue declarando que as faturas falsas ao não mencionar o estágio wet blue do couro conduzem entendimento de que se tratava de couro no estágio crust.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.038  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.461

Nesse momento é conveniente se analisar a objeção da peticionaria de que na Nota Fiscal de fls. 553 a mercadoria está descrita como: "Couro bovino rebaixado 14/+mm, enxugados, estirados, flor integral, cor natural, s/ acabamento grade E/F" não podendo ser entendido como crust, conforme pretende a fiscalização, pois esse termo é aplicado ao couro seco, produto que não é comercializado pela impugnante. Ora, foi seu representante Enrique Martinez que declarou no exterior o tipo de descrição efetuado pela autuada conduzia ao entendimento de que se tratava de couro crust. O que a fiscalização quer comprovar é que os couros referentes às exportações em tela não ultrapassaram a fase wet blue de industrialização e não que eram crust

A peticionária procura atacar a prova composta por duas faturas a respeito de uma mesma exportação alegando que a segunda fatura, emitida por exigência do importador, destinava-se a fraudar o fisco do país de importação, mas que, na verdade, as faturas que não mencionavam o estágio wet blue é que eram as corretas, não havendo ocorrido qualquer fraude no Brasil.

Essa alegação não condiz com os demais documentos. O romaneio de produção de fls. 202, contra o qual a peticionária se insurge alegando que não se trata de documento fiscal, expressamente menciona o contrato 725/01 que se refere ao pedido 725/01 juntado a fls. 198 (contrato a fls. 197) onde se lê claramente que o tipo de mercadoria pedido pelo Curt. Jerônimo Gil S/A era de fato couro na fase wet blue. Pela quantidade de mercadorias 96.048,50 pés depreende-se que se tratava do material relativo à fatura comercial nº 421/01 (193/194). Conclui-se que o material remetido ao exterior, amparado nessa fatura (n 421/01) era de fato couro na fase wet blue.

A alegação de que os romaneios não são documentos fiscais e que, portanto, o fato de eles estarem rasurados nada significa é inócua. Qualquer tipo de documento, ainda que não obrigatório constitui-se prova. Aliás, não é de se esperar, por exemplo, que alguma empresa registre a sonegação e o "caixa dois" em livros oficiais.

Provas semelhantes às existentes para a fatura comercial n 421/01 existem para as duas outras indicadas por Enrique Martinez. O romaneio de produção de fls. 205 (onde consta que o produto é wet blue) refere-se ao pedido n 788/01 de fls. 204 e à fatura nº 460/01 (fls. 187) para 96.715,00 pés de couro wet blue. O romaneio de produção de fls. 212 (onde consta que o produto é wet blue) refere-se ao pedido 789-01 defls. 211 e à fatura nº 461/01 (fls. 191) para 94.604,00 pés<sup>2</sup> de couro wet blue.

Para as demais faturas comerciais a fiscalização apontou idênticas ocorrências, além de outras, listando-as a fls. 30 a 58, indicando devidamente as folhas em que se encontram os documentos comprobatórios de que se tratavam de exportação de couro wet blue.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.038  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.461

No que se refere à análise dos couros pelo técnico químico Moisés David Bruhn, por cujo laudo a peticionária alega que constatou que deveria utilizar o código NCM 4104.39.11 por ser o correto, é de se esclarecer que laudos não oficiais não são aceitos para fins fiscais. De fato o art. 30 do Decreto n 70.235 de 06/03/1972 - DOU 07/03/1972 dispõe, in verbis:

Art. 30. Os laudos ou pareceres do Laboratório Nacional de Análises, do Instituto Nacional de Tecnologia e de outros órgãos federais congêneres serão adotados nos aspectos técnicos de sua competência, salvo se comprovada a im procedência desses laudos ou pareceres.  
(grifos acrescidos)

Analisando-se o texto legal, *mutatis mutandis*, os laudos que não sejam emitidos pelo Laboratório Nacional de Análises (LABANA), do Instituto Nacional de Tecnologia (INT) ou por outros órgãos federais congêneres não serão adotados, principalmente se forem laudos isolados como os do processo em questão. Isso não causa o menor espanto no ordenamento jurídico brasileiro, pois, laudos criminais, por exemplo, devem ser emitidos pelo Instituto Médico Legal, ou peritos oficiais, não tendo valor a não ser em especiais circunstâncias os laudos emitidos por médicos particulares, mesmo que de grande notoriedade.

Se os couros exportados houvessem sido periciados pelo LABANA ou LABOR as conclusões periciais haveriam que ser acatadas. Perícias particulares, entretanto, se inserem na vala comum dos demais documentos probatórios que, conforme se demonstrou, em seu conjunto levam à conclusão de que as exportações apontadas pela fiscalização foram realmente de couro no estágio wet blue.

A peticionária insurge-se contra a multa agravada de lançamento de ofício alegando que os couros exportados não eram do tipo wet blue A análise de que as exportações em tela eram realmente do tipo de couro wet blue vai contra as pretensões da requerente. O fato de que as documentações comprobatórias somente foram obtidas em exaustivos procedimentos de fiscalização, por meio dos quais foram verificados, também, os esforços da autuada em ocultar o fato de que as exportações se referiam ao tipo de couro wet blue ensejam, sem sombra de dúvidas a aplicação da multa agravada, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) do Imposto de Exportação exigido.

Por todo exposto voto no sentido de considerar procedente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração de fls. 03 a 09 por meio do qual são feitas as exigências de R\$ 575.859,28 (quinhentos e setenta e cinco mil oitocentos e cinquenta e nove reais e vinte e oito centavos) de Imposto de Exportação (R\$863.788,86 (oitocentos e sessenta e três mil setecentos e oitenta e oito reais e oitenta e seis centavos) de multa de lançamento de ofício agravada, nos termos do art.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.038  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.461

44, II da Lei nº 9.430 de 27/12/1996 - DOU 30/12/1996, por evidente intuito de fraude e juros de mora.

Em Recurso tempestivo, de fls. 675 a 714, repete a as alegações da impugnação quanto ao mérito e, também, não se conforma com a não aceitação dos laudos periciais trazidos, na forma do Art. 30 do PAF como alegado na decisão.

Afirma que as denúncias formuladas por Enrique Martinez Fuentes não são de ser acolhidas, pois esse Senhor não é representante da empresa, mas apenas um intermediário no mercado que atua em favor dele mesmo, sendo, na verdade, um concorrente, não merecendo fé suas acusações.

Acrescenta que nenhum documento foi alterado ou adulterado. Insiste que o fisco não apresenta provas das incriminações efetuadas contra a interessada.

Contesta a afirmação da decisão de ser possível a utilização de meras presunções na constituição de créditos tributários.

Reafirma não ter cabência a possibilidade de lançamento do imposto, como asseverou na impugnação e neste Recurso, com larga argumentação e volta a insistir na questão de serem analisados os laudos periciais que apresentou com a impugnação. Rebate, outra vez, a imposição da multa qualificada, pois não cometeu nenhum ato fraudulento.

Pede o cancelamento de todo o AI porque não exporta couro “wet blue” em seu estágio primário, mas vende para o exterior “couro preparado após a primeira curtimenta”, cuja classificação correta é a por ela adotada, 4104.39.11.

Este Recurso está acompanhado de relação de bens oferecidos para arrolamento e o processo foi enviado a este Relator pelo Documento Encaminhamento de Processo de fls. 734, em 09/07/2004.

É o relatório. ✓

RECURSO Nº : 130.038  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.461

VOTO

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso.

Antes de argüir uma preliminar, desejo ressaltar que a Lei 8748/93, em seu Art. 1º, deu nova redação ao Art. 16 do Decreto 70235/72, acrescentando, entre outros itens, o inciso IV que reza:

“As diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.”

Por esse dispositivo, insculpido no PAF, verifica-se que não só instituições federais como o INT e o LABOR estão habilitados a efetuar perícia em questões fiscais, como asseverou a decisão de 1ª Instância.

Ademais, lembro a IN/SRF 152, de 08/04/2002, que deu nova redação aos artigos 36 e 37 da IN 157/98, em cujo Art. 36 está dito: “Os laudos técnicos emitidos por instituições e peritos credenciados, destinados a identificar e quantificar mercadoria importada ou a exportar, deverão conter, expressamente, conforme o caso, os seguintes requisitos.

Endosso a preliminar de nulidade do Auto de Infração, suscitada pela Recorrente.

O Art. 9º do Decreto 70.235/72, com a redação a ele dada pela Lei 8748/93, reza que “a exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Entendo que esse acréscimo na redação do Art. 9º veio, apenas, reforçar a obrigatoriedade de descrição dos motivos da exigência feita com amparo em elementos que possam permitir a formação da convicção de quem irá apreciar o lançamento, notadamente em questões de maior complexidade, antes do lançamento, a fim de se evitar perda de tempo com a necessidade de realização de perícias, emissão de laudos técnicos, após a lavratura do AI ou da NL, podendo-se chegar, até, à desconstituição do ato praticado.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.038  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.461

Em tal não tendo sido realizado, acolho a preliminar de nulidade do processo a partir do AI, inclusive.

Vencido nessa preliminar, como também não foi acatada outra preliminar de nulidade do AI, suscitada pelo douto Conselheiro Luis Antonio Flora, por não haver o mesmo AI demonstrado e enquadrado devidamente as irregularidades e, especialmente, a eventual fraude. Não acatei essa preliminar por entender que a mesma se confunde com o mérito, do qual passo ao exame.

O AI deste feito, ao descrever os fatos quanto à desclassificação, que é a matéria de significado do mesmo, apenas diz que as mercadorias constantes delas foram desclassificadas para outras posições, mencionando as alíquotas respectivas, simplesmente informando que tal ocorreu por se tratar de couro "wet blue" em seu estágio primário.

Verifica-se, pois, que anteriormente à lavratura do AI, no caso de revisão aduaneira, quando se questiona, com base em uma denúncia, a identificação de uma mercadoria, que a Recorrente diz tratar-se de "couro preparado após a primeira curtimenta", há necessidade de perícias, laudos, mais informações, enfim, um estudo detalhado e mais embasado tecnicamente.

Foram realizadas várias diligências para exame de documentos, foi a fiscalização aos prestadores de serviço à Recorrente, chamou-se um químico indicado pela empresa e se contrapôs os argumentos dele com o cidadão tido como representante da empresa, o Sr. Enrique Martinez, que não era representante dela mas um intermediário de mercado.

Com um exame perfunctório, quanto à efetiva identificação do produto, a fiscalização chegou à autuação. Não se pediu um exame ao INT, ao LABOR ou a outra Instituição ou profissional habilitado, dando-se preferência a um denunciante. Além do mais, foi desconsiderado um parecer técnico muito bem fundamentado a respeito do processo produtivo da empresa, uma vez que as mercadorias já haviam sido enviadas para o exterior, mas continuaram a ser exportadas em datas posteriores, elaborado por uma entidade reconhecida internacionalmente nessa área, Centro Tecnológico do Couro do SENAI, parecer esse juntado pela Recte. mas que a Autoridade julgadora, houve por bem não apreciá-lo.

Conforme esse parecer técnico, os couros adquiridos pela Recorrente o são no estado bruto, sejam eles verdes (da forma que é retirado do animal abatido) ou salgados (é o primeiro processo utilizado para conservação do couro), são submetidos à primeira curtimenta (primeiro processo de industrialização do couro), o que é feito por empresas terceirizadas, a qual pode ser curtida ao cromo, resultando no produto vulgarmente conhecido como wet blue, ou curtida com extratos vegetais, chegando aos conhecidos wet white e wet brown.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.038  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.461

Após essa primeira curtimenta, a Recorrente executa diversas operações de industrialização.

A primeira é o remolho, imersão dos couros em tanques com água e produtos químicos.

Em seguida, são eles prensados e enxugados na máquina Enxuga Contínua, quando se retira o excesso de umidade, preparando-os para a próxima etapa, a divisão, a qual consiste em dividi-los, em uma máquina Divisora, resultando daí dois produtos diferentes: raspa (obtida da parte interna do couro) e a plena flor (parte externa do couro que, antes da primeira curtimenta, possuía os pelos.

Após, a plena flor (couro) passa à fase seguinte, o rebaixamento, em máquinas Rebaixadeiras, que dão a equalização final da espessura desejada.

Na seqüência, os couros são novamente submetidos à imersão em banho com produtos químicos, enxugados e estirados numa máquina Enxuga/Estira, e aí seguem para medição na Medidora, de onde seguem para paletização e expedição.

Essas são as operações de industrialização que a Recorrente realiza para chegar aos produtos que sempre exportou e continua a exportar, constatando-se o perfeito enquadramento deles no conceito de produtos industrializados da legislação do IPI, pois ocorrem operações modificando e aperfeiçoando os produtos, estando correto o enquadramento na NCM utilizado pela Recorrente.

Inexiste qualquer comprovação de a mercadoria exportada ser diversa da que foi faturada.

Por se tratar de mercadoria que já sofreu processo de industrialização, não havia incidência do Imposto de Exportação.

Entre as inúmeras exportações ocorridas, objeto destes Autos, há o caso de tão só três faturas, semelhantes a todas as outras, que tiveram o registro de exportação efetuado e que estavam no Porto aguardando embarque, cujo importador das mercadorias nelas constantes exigiu que não fosse consignado serem elas já trabalhadas, caso contrário não as receberia.

Após considerar os elevados custos decorrentes do cancelamento dessa exportação (gastos com armazenamento e outros), o exportador resolveu, para solucionar o problema, enviar por "fax" o que seria uma cópia das três faturas originais, com descrição diferente dos produtos, descrevendo-os como em estado primário, mas as faturas corretas e originais já haviam acompanhado o registro da exportação e foram assim enviadas ao exterior.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 130.038  
ACÓRDÃO Nº : 302-36.461

Não existe nenhuma irregularidade, e muito menos procedimento fraudulento que pudesse ensejar o agravamento da penalidade imposta, demonstrada e enquadrada devidamente no AI, como bem salientou o I Conselheiro Luis Antonio Flora ao arguir a preliminar de nulidade do AI.

Face ao exposto, dou provimento ao Recurso.

Sala das Sessões, em 21 de outubro de 2004 21 de outubro de 2004

  
PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JÚNIOR - Relator