



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO N° : 11128.003138/00-51
SESSÃO DE : 21 de março de 2003
ACÓRDÃO N° : 303-30.637
RECURSO N° : 123.576
RECORRENTE : DRJ/SÃO PAULO/ SP
INTERESSADA : EXPORTADORA PRINCESA DO SUL LTDA.

IMPOSTO SOBRE A EXPORTAÇÃO. FRAUDE NA EXPORTAÇÃO.

Para a parte das exportações em que a diferença de preço está compreendida no limite percentual de 10%, conforme previsão legal, não cabe penalidade. Verifica-se também que nos RE's discriminados o SECEX manifestou não ter ocorrido prejuízo cambial para o país.

Para as RE's em relação aos quais não se constatou prejuízo cambial não cabe qualquer penalidade. Portanto para todos os RE's sobre os quais a multa indicada pela fiscalização no auto de infração foi de 20% não tem procedência o lançamento.

O dispositivo do RA específico para os casos onde ocorra fraude inequívoca é o art. 532 do RA, e a graduação da penalidade deve obedecer à verificação de outras circunstâncias agravantes tais como desacato à autoridade, não atendimento de intimações ou reincidência.

A fiscalização não explicitou fundamentos que justificassem a adoção do maior valor da faixa de variação da multa, de outro lado o art. 502, II do RA, autoriza à autoridade julgadora, respeitados os limites legais, fixar a quantidade da pena e, ademais, conforme lembrou o julgador singular, observado o princípio da benignidade, ou da interpretação *in bonam partem* deve ser aplicado o menor valor de multa da faixa de variação estabelecida no art. 532 do RA.

A conclusão leva a que para os RE's destacados, para os quais a fiscalização havia aplicado multa de 50%, esta deve subsistir apenas no percentual de 20%.

NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 21 de março de 2003

JOÃO CHOLANDA COSTA

Presidente

ZENALDO LOIBMAN

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ANELISE DAUDT PRIETO, IRINEU BIANCHI, PAULO DE ASSIS, CARLOS FERNANDO FIGUEIREDO BARROS e NILTON LUIZ BARTOLI. Ausente o Conselheiro HÉLIO GIL GRACINDO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.576
ACÓRDÃO N° : 303-30.637
RECORRENTE : DRJ/SÃO PAULO/ SP
INTERESSADA : EXPORTADORA PRINCESA DO SUL LTDA.
RELATOR(A) : ZENALDO LOIBMAN

RELATÓRIO E VOTO

Adoto aqui resumo do relatório exibido na decisão singular, conforme se segue:

Em razão da mudança na sistemática de revisão aduaneira de despachos de exportação, a ALF/Porto de Santos procedeu à verificação dos despachos de exportação da empresa acima identificada, no período de 01/01/1995 a 31/12/1998.

Foram analisados 1.036 Registros de Exportação (RE) que tratavam de embarque de "café cru, não descafeinado, em grãos e espécie arábica", tendo por importadores, as empresas Green Gold Corporation e Kemp Management Services, dos quais 115 RE's foram objetos de verificação física e documental por intermédio do canal vermelho do SISCOMEX.

As conferências físicas foram realizadas por duas empresas credenciadas junto à SRF, respectivamente a SUPERINSPECT e a SGS do Brasil. Apuraram-se divergências referentes à qualidade do café exportado em 104 dos 115 RE's. A partir desse resultado a administração aduaneira encaminhou ofício ao DECEX (fls. 358/363) solicitando que se manifestasse sobre a diferença percentual no preço praticado pela exportadora nos 105 RE's em que se detectou divergência quanto ao produto declarado.

Em resposta, o DECEX (fls. 366/367) afirmou que do universo de 104 RE's com divergência, somente 21 delas apresentaram preço abaixo do mínimo aceitável para os produtos no momento em que foram negociados. Acrescentou que quanto aos RE's restantes todos apresentavam preços compatíveis com os produtos identificados nos laudos.

Diante de dúvidas remanescentes, a administração da Alfândega encaminhou ao SECEX, via fax (fls. 368/370), questionamentos acerca dos RE's de mesma data e mesmo produto que apresentavam disparidades com relação à conclusão do DECEX sobre a ocorrência de prejuízo.

A resposta, via fax (fls. 372/373) esclarece que houve equívoco em alguns casos e inclui, então, mais 07 RE's na lista daqueles que apresentam valor abaixo do menor preço aceitável no momento da operação.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.576
ACÓRDÃO N° : 303-30.637

A planilha de fls. 409/414 explicita a aplicação de multa por fraude inequívoca na exportação, prevista no art.532 do Regulamento Aduaneiro (RA), tendo sido aplicada a penalidade de 50% nos casos em que se apurou valores declarados abaixo do mínimo aceitável (segundo o SECEX), e multa de 20% no caso dos RE's em que o DECEX constatou preços declarados em valor compatível com o dos produtos identificados nos laudos.

Lavrhou-se o Auto de Infração de fls. 01/20 (em 08/06/2000) acompanhado dos documentos anexados até à fl. 415.

A interessada apresentou sua impugnação às fls. 431/435, alegando, em síntese, que:

- 1) Todos os créditos constituídos antes da data de 08/06/1995 já estão decaídos;
- 2) Não foi acostado o Mandato de Procedimento Fiscal, sendo assim nulo o lançamento por vício formal;
- 3) As penalidades administrativas são de competência da CACEX, sendo seu substituto legal o DECEX e não a SRF, que é incompetente para aplicar as multas;
- 4) Houve cerceamento de defesa da interessada, que não teve a oportunidade de impugnar qualquer laudo referente às suas amostras, nem tampouco pôde oferecer assistente técnico, ou realizar contraprovas;
- 5) O simples fato dos RE's registrarem que os cafés estariam sendo exportados para as duas empresas especificadas, não é suficiente para concluir que os produtos tiveram efetivamente tal destino;
- 6) Conforme consta nos BL's e Certificados de Origem, toda a exportação realizada no período em causa foi enviada para destinos e empresas diversas daquelas que imaginou a autoridade lançadora;
- 7) A autoridade lançadora revela despreparo, posto que admite desconhecimento dos preços de venda, já que não tem acesso às telas do DECEX;
- 8) Num universo de 1.067 RE's, os 115 que apresentaram divergência representam tão-somente 10,7% do total, não se podendo presumir daí que todos os RE's padeciam do mesmo problema;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.576
ACÓRDÃO N° : 303-30.637

- 9) Os laudos produzidos por empresas contratadas pela administração tributária não são imparciais;
- 10) Solicita perícia em todos os documentos relativos aos 1.067 despachos de exportação, a fim de comprovar que os importadores eram diferentes dos apontados pela fiscalização;
- 11) Solicita análise das contraprovas de todas as amostras objetos da autuação, com indicação de quesitos e perito.

Encontram-se anexadas às fls. 487/7.015, cópias dos BL's e Registros no SISCOMEX de todos os RE's efetuados no período em causa. Informase, também, que foi instaurada representação fiscal para fins penais, conforme processo 11128.003.491/00-77, apensado ao primeiro volume destes autos.

A Decisão de Primeira Instância constante às fls.7.021/ 7.035 foi pela procedência parcial do lançamento.

A seguir, se apresenta um resumo dos fundamentos da decisão singular:

- I. **Foram afastadas as preliminares:** a) não decaiu o direito de lançar, da Fazenda Nacional, com relação aos RE's sob análise, posto que o prazo para lançamento é de cinco anos a contar da data do registro da exportação. Como o RE mais antigo é de 07/07/1995, o prazo de decadência somente se esgotaria em 07/07/2000, e a ciência do lançamento pelo contribuinte se deu em 03/07/2000 (fl. 418) ; b) O Mandato de Procedimento Fiscal (MPF) deve ser cientificado ao contribuinte no início do procedimento fiscal, sendo difícil que a interessada dele não tenha tomado ciência se, ao final de sua impugnação, anexa o termo de encerramento da ação fiscal admitindo conhecê-la. De qualquer forma não há relação entre a ausência nos autos de cópia do MPF e cerceamento do direito de defesa. O MPF simplesmente dá a ordem para a instauração da ação fiscal, não traz nenhum dado imprescindível à elaboração da defesa da interessada. Os motivos e fundamentos da autuação estão perfeitamente descritos no auto de infração, proporcionando à interessada todos os elementos necessários à sua defesa, além do mais, a Portaria 1.265/99, art. 11 estabelece que não será exigido MPF na hipótese de procedimento interno de revisão aduaneira; c) a Lei 5.025/66, art. 66, § 1º prevê que apurada fraude inequívoca na exportação, o processo será



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.576
ACÓRDÃO N° : 303-30.637

encaminhado à autoridade aduaneira para fins de aplicação da multa correspondente. Não há por que contestar a competência da SRF para esse fim, sendo claro que existe um sistema de articulação estabelecido pela legislação aduaneira, segundo o qual a autoridade aduaneira que examina fisicamente o bem, ao detectar indício de fraude, consulta o órgão competente para confirmar se houve o ilícito. Após a audiência do DECEX, cumpre à autoridade aduaneira aplicar a multa se for o caso. O que o referido diploma legal exige no art. 74 é que sempre que a autoridade aduaneira tiver que aplicar multa, será obrigatória a prévia audiência da CACEX. A fraude à exportação de que trata a Lei 5.025/66 refere-se ao controle administrativo das exportações (art. 532), sendo infração eminentemente cambial, motivo pelo qual a sua apuração inequívoca não pode prescindir da atuação da SECEX. Tal fato, ou seja, a circunstância da SRF não dispor *a priori* das informações necessárias à caracterização da fraude não autoriza a conclusão de despreparo do Órgão, apenas indica que há diferentes atribuições para as duas Secretarias ligadas a Ministérios distintos, porém, envolvidas em atividades complementares de verificação das exportações efetuadas pelo País. Portanto, a competência de aplicação da multa é da SRF, porém a caracterização da fraude inequívoca depende da manifestação do DECEX, órgão detentor das informações cambiais; d) sobre os laudos técnicos, diga-se, de início, que as entidades que efetuaram a análise dos produtos são especializadas na função que exercem, sendo que foram credenciadas segundo os ditames da IN DpRF 87/90, satisfazendo a todos os requisitos por ela exigidos. A habilitação de entidades e técnicos por parte da Aduana se faz justamente para que haja imparcialidade nas análises, por serem órgãos especializados. O fato de serem credenciados pela administração aduaneira não os torna parciais. Também não procede a alegação de cerceamento de defesa por não ter sido aberto processo regular no momento da análise dos produtos. A verificação física do produto (café exportado) deve ser feita pela fiscalização com auxílio das entidades especializadas ou engenheiros. A interessada teve conhecimento do encaminhamento da amostra para análise, no momento de sua retirada pela entidade credenciada, mediante ciência da solicitação de assistência técnica, não podendo alegar



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.576
ACÓRDÃO N° : 303-30.637

desconhecimento da análise. Depois de realizado laudo técnico, a fiscalização providenciou o lançamento nos termos legais, tendo sido aberto prazo para impugnação, com a oportunidade de defesa e de apresentação de laudos ou outras provas em seu favor. Assim, foram obedecidas as disposições do PAF e de modo algum houve cerceamento do direito de defesa; e) Sobre o percentual de casos com divergência, alega que dentre 1.067 RE's, 115 casos de divergência representam apenas 10,7% dos casos, não autorizando a presunção de fraude quanto às demais. Ocorre é que o universo fiscalizado foi de 115 RE's, dos quais 104 apresentaram inconsistências, o que representa 91% dos RE's analisados. O indício de fraude se caracteriza por qualquer circunstância em que o fato ocorrido sinalize sua ocorrência, devendo levar a uma apuração; f) com relação às empresas importadoras, verificando-se as cópias dos RE's constantes dos autos percebe-se que a própria exportadora declarou que os importadores são aqueles mencionados pela fiscalização (Green Gold Corp) e Kemp Management Services). A impugnante alega que apesar da menção nas RE's é habitual que os produtos tenham destino diferente, e busca apoio na Portaria 27/92 do DECEX e no inciso X do art. 165 do Decreto nº 99.244/90. Analisados os diplomas legais não se constata o afirmado, não há menção alguma ao procedimento alegado. O que se verifica é que todos os RE's efetuados, sem exceção, apontam as supramencionadas empresas como importadoras das mercadorias. As faturas comerciais acostadas aos autos trazem as mesmas empresas como compradoras e os BL's não discriminam os consignatários das cargas. Em todo caso, os documentos de exportação foram anexados aos autos conforme solicitação da interessada.

II. **Quanto ao mérito:** Do valor lançado pela fiscalização representando um crédito tributário de R\$ 7.347.844,85, restou mantido tão-somente o valor de R\$ 358.836,24. Tendo sido exonerado valor superior ao limite de alçada estabelecido na Portaria MF 333/97, o julgador singular encaminhou neste processo o seu recurso de ofício.

É preciso explicitar, logo de início, que a penalidade, no caso concreto, refere-se à infração cambial. A Lei 5.025/66, que dispõe sobre o



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.576
ACÓRDÃO N° : 303-30.637

intercâmbio comercial com o exterior distingue erros e omissões por parte dos exportadores, sem intenção de fraude (art. 65), das fraudes na exportação caracterizáveis de forma inequívoca com relação a preços, pesos, medidas, classificação e qualidade (art. 66), sujeitando essas últimas a penalidade pecuniária. Sublinhe-se que não se trata de fraude tributária, cuja competência de apuração, exigência de tributo, e aplicação da penalidade é exclusiva da SRF, a fraude à exportação que aqui se analisa, referida pela Lei 5.025/66, diz respeito ao controle administrativo das exportações (art. 532 do RA) e não às infrações tributárias especificadas no art. 531 do RA, e é por esse motivo que sua apuração exige a participação da SECEX. A exportação é autorizada sob a verificação pela SECEX do valor cambial. O controle do câmbio visa a correta troca de mercadorias nacionais por justo preço em moeda estrangeira, de forma que se o produto estiver destinado a exportação por valor abaixo do pautado não há de obter permissão da SECEX, com objetivo de evitar evasão de divisas.

Assim a penalidade prevista no art. 66 da mencionada Lei destina-se a punir aqueles que remetem ao exterior, mediante fraude inequívoca nos documentos de exportação, produto de qualidade superior com o preço correspondente a mercadoria de qualidade inferior, causando prejuízo ao País. Sem dúvida, a infração é de natureza cambial.

O art. 532, inciso I, do RA, utilizado pela fiscalização como fundamento para a autuação reitera os termos previstos no referido art. 66 da Lei 5.025/66, estabelecendo multa variável entre 20% a 50% sobre o valor da mercadoria.

Portanto, no presente caso, a penalidade foi aplicada por caracterização inequívoca de fraude na operação cambial e não por simples declaração inexata de mercadorias.

A propósito, a decisão *a quo* bem observou que o STF já se pronunciara no Ac. RE 82.957 (com referência a fraude cambial na importação, mas cujo raciocínio é perfeitamente aplicável ao caso da exportação) no sentido de que a lei ao falar em modalidade de fraude cambial, está condicionando o reconhecimento da infração de natureza cambial, em qualquer hipótese, à existência de fraude.

Então, uma primeira conclusão que surge é que se tratando de infração cambial, sua apuração exige a manifestação da SECEX que é o órgão competente para atestar se houve ou não prejuízo cambial para o país.

Em segunda observação, a distinção de que não se trata de penalização por mera declaração inexata. A multa lançada foi por fraude (onde a uma inexatidão corresponde benefício indevido a uma parte e prejuízo à outra parte).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.576
ACÓRDÃO N° : 303-30.637

A fraude cambial se verifica mediante a prática de ato enganoso, voltado à alteração de dados documentais de exportação com vistas a dar saída do país de produto de qualidade superior à declarada, fazendo-o passar por mercadoria inferior com preço incompatível com a qualidade real.

A decisão da DRJ observou com precisão que a fiscalização insistiu em afirmar que a fraude foi detectada com relação à qualidade do produto exportado e não com relação ao preço declarado, como se fosse possível tal distinção neste caso.

Parece que a pretensão com tal distinção seria atribuir penalidade pela fraude cambial, independentemente do prejuízo que possa decorrer da mesma, ou seja, independentemente de haver prejuízo cambial ao País. Não é assim.

O conceito de fraude inequívoca na exportação implica prejuízo de alguém, para ser caracterizada torna-se indispensável a constatação de prejuízo cambial (o prejuízo é do País), sendo irrelevante se a fraude foi com relação ao preço ou à qualidade do produto declarada.

Portanto, não são passíveis da penalidade em discussão, aquelas exportações nas quais não se constatou prejuízo cambial. Então, para todos os RE's em relação aos quais a SECEX atestou estarem os preços praticados compatíveis com os produtos identificados nos respectivos laudos técnicos não há que se falar em fraude, sendo nesses casos incabível a aplicação da multa prevista no art. 532 do RA.

Num segundo nível de análise é preciso lembrar o que estabelece o art. 75 da Lei 5.025/66:

"Art. 75. Não constituirão irregularidade ou fraude, as variações, para mais ou para menos, não superiores a 10%, quanto ao preço, e de até 5%, quanto ao peso ou quantidade da mercadoria, desde que não ocorram concomitantemente..."

Sabe-se da vida prática, e o legislador o reconheceu, ser absolutamente normal a ocorrência de perdas, distorções nas medidas, desajustes nas balanças de pesagem, quebras de produção, de forma que o referido art. 75 estabeleceu parâmetros aceitáveis na consideração daqueles pequenos erros e divergências, separando-os dos casos de fraude.

Nesse passo, o DECEX constatou que quanto aos RE's a seguir identificados, embora os preços ali registrados estivessem abaixo do menor preço aceitável para a exportação do produto, as diferenças de preço eram inferiores a 10%. São os casos dos RE's nº: 97/1028534-001; 97/0605385-001; 97/0300988-001;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.576
ACÓRDÃO N° : 303-30.637

97/0321531-001; 97/0321486-001; 97/0321371-001; 97/0546218-001; 97/0270992-001; 98/0776198-001; 97/0369894-001; 97/0447954-001 e 98/0610786-001.

Portanto, não cabe também nesse caso a multa por fraude inequívoca na exportação.

A DRJ identificou que as RE's 96/0321841-001, 97/0089189-001 e 97/0075895-001 já haviam sido objeto de autuação com aplicação da mesma penalidade, conforme constam nos processos 11128.003350/97-78 (no primeiro RE) e 11128.000111/98-00 (para os outros dois RE's). Para que se afaste a duplidade de autuação é mister que não se considere a aplicação da multa neste processo com relação aos documentos apontados.

Por fim, é preciso analisar a aplicação da multa dentro da faixa de variação entre 20% a 50%.

Vejamos o que estabelece o RA nos seus artigos 502 e 503:

"Art. 502. Compete à autoridade julgadora (DL 37/66 ,art .97):

- I) Determinar a pena ou as penas aplicáveis ao infrator ou a quem deva responder pela infração;*
- II) Fixar a quantidade da pena, respeitados os limites legais.*

Art. 503. Quando a pena de multa for expressa em faixa variável de quantidade, a autoridade fixará a pena mínima prevista para a infração, só majorando em razão de circunstância que demonstre a existência de artifício doloso na prática da infração, ou que importe agravar suas consequências ou retardar seu conhecimento pela autoridade fazendária (DL 37/66, art. 98)".

Conforme já se argumentou acima, quando se caracteriza a fraude na exportação, obrigatoriamente está implícita a ocorrência de dolo. A aplicação de multa nesses casos é ponto pacífico, mas qual o percentual que deve ser aplicado?

A fiscalização aplicou para certas RE's a multa de 20% e para outras a de 50%. Justificou a menor multa para os casos em que da divergência de preço/qualidade não resultou qualquer prejuízo ao País, e a maior multa para os casos de constatação de prejuízo.

Já dissemos que para as RE's em relação aos quais não se constatou prejuízo cambial não cabe qualquer penalidade. Portanto, para todos os RE's sobre os quais a multa indicada pela fiscalização no auto de infração foi de 20%, não tem procedência o lançamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 123.576
ACÓRDÃO N° : 303-30.637

A questão que remanesce é qual deve ser a multa aplicada aos casos onde se constatou prejuízo? Deve ser no percentual de 50%, conforme Auto de Infração, ou deve ser no valor mínimo de 20% conforme decidiu a DRJ?

A argumentação da DRJ para justificar a aplicação da multa de 20% nos casos onde se constatou prejuízo cambial decorrente de fraude inequívoca, parte da não regência do art. 503 do RA ao caso concreto, porque naquele dispositivo o diferencial para aplicação do mínimo ou do máximo na faixa de variação é a existência ou não de dolo, aplicando-se 20% quando não houver dolo e 50% quando houver.

No caso sob análise o dolo está implícito e não representa parâmetro definidor para o percentual da multa na faixa de variação.

O dispositivo do RA específico para os casos onde ocorra fraude inequívoca é o art. 532, e a graduação da penalidade deve obedecer à verificação de outras circunstâncias agravantes tais como desacato à autoridade, não atendimento de intimações ou reincidência.

Ora, de um lado a fiscalização não explicitou fundamentos que justificassem a adoção do maior valor da faixa de variação, de outro lado, o art. 502, inciso II, autoriza à autoridade julgadora, respeitados os limites legais, fixar a quantidade da pena e, ademais, conforme lembrou o julgador singular, observado o princípio da benignidade, ou da interpretação *in bonam partem* deve ser aplicado o menor valor de multa da faixa de variação estabelecida no art. 532 do RA.

A conclusão leva a que para os RE's destacados na fl. 7.034 e a seguir identificados, para os quais a fiscalização havia aplicado multa de 50%, deve subsistir apenas no percentual de 20%.

São os casos dos RE's: 95/0539630-001, 96/0125831-001, 96/0690257-001, 96/0777763-001, 97/0270953-001, 97/0270971-001, 97/0271067-001, 97/0298061-001, 97/0479906-001, 97/0528539-001, 97/0540069-001 e 97/0620981-001.

Por todo o exposto, conforme restou explicitado, estou de acordo com as conclusões a que chegou o julgador singular, portanto voto por **negar provimento ao recurso de ofício**.

Sala das Sessões, em 21 de março de 2003

ZENALDO LOIBMAN - Relator



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo n°: 11128.003138/00-51
Recurso n.º: 123.576

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Terceira Câmara, intimado a tomar ciência da Acórdão nº 303.30.637.

Brasília- DF 19 de maio de 2003

João Holanda Costa
Presidente da Terceira Câmara

Ciente em: