



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

**Processo nº** 13888.002307/2004-91  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3803-001.216 – 3ª Turma Especial  
**Sessão de** 03 de fevereiro de 2011  
**Matéria** COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** INDÚSTRIA DE BEBIDAS PARIS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/07/2003

**ISENÇÃO. VENDA PARA FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO.**

A isenção da contribuição nas vendas para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação, está condicionada ao registro da pessoa jurídica na Secretaria de Comércio Exterior.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/07/2003

**PROVAS**

É indispensável a contraprova da inatividade das empresas ditas comerciais exportadoras, em face das informações econômico-fiscais prestadas por estas à Receita Federal, para que ficasse configurada a veracidade das exportações. As múltiplas irregularidades fiscais das empresas adquirentes e de seus sócios afastam-nas do cumprimento das condições para a fruição da isenção e não carece de prova pela Fiscalização de que houve desvio das mercadorias. A produção das provas, no processo, é distribuída pelas partes em litígio, não apenas da autoridade fazendária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern - Presidente.

(assinado digitalmente)

Belchior Melo de Sousa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique Martins de Lima, Hécio Lafeté Reis, Rangel Perrucci Fiorin e Daniel Maurício Fedato.

## Relatório

Trata o presente de recurso voluntário contra o Acórdão de nº 14-16.151, de 22 de junho de 2007, da DRJ-Ribeirão Preto/SP, fls. 156 a 161, que decidiu pela procedência do lançamento.

A autuação se deu em função de saídas de mercadorias para empresas comerciais exportadoras, que foram identificadas como inativas nos respectivos anos-calendário, impossibilitando a operação descrita nas notas fiscais, conforme descrito no Termo de Constatação Fiscal.

Em sua impugnação a interessada alegou, basicamente, que o lançamento do crédito tributário não pode ser feito por presunção, uma vez que as notas fiscais são representativas de legítimas operações de venda de produtos, efetivamente realizadas pela empresa.

Propugnou pela nulidade do uso da presunção como critério para a exigência tributária, argumentando não ser admitida, no Direito Tributário, a prova indiciária, tal como no Direito Penal. Além disso, a prova exigida pelo Fisco, de comprovação da efetiva exportação dos produtos vendidos às comerciais exportadoras, não competia à interessada, pois tal fiscalização não lhe compete. Referiu que; mesmo assim, contactou as adquirentes, que apresentou declarações confirmando a ocorrência das operações, com o que cai por terra a afirmação do autuante.

Alegou que as empresas compradoras estão habilitadas no SINTEGRA, portanto, aptas a realizarem atividades comerciais. Por isso, a suposição de inatividade das mesmas não é plausível, devendo o Fisco prová-la.

Suscitando a boa-fé em sua conduta nas referidas vendas, mesmo que desconsiderados os argumentos deduzidos, requereu a juntada de novos documentos, realização de perícia e, ao final, o julgamento de improcedência da autuação.

A DRJ/Ribeirão Preto considerou inepto o pedido de perícia por não atender os requisitos legais estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, em seu art. 16, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 9 de dezembro de 1993, art. 10, por não ter nomeado perito e não ter indicado os seus motivos e os quesitos requeridos.

Indeferiu o pedido de juntada de documentos, por não estarem presentes nenhum dos requisitos previstos no art. 16, §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235, de 1972, incluídos pela Lei nº 9.532, de 1997:

No tocante ao mérito, aduziu que a situação das empresas adquirentes perante a Secretaria da Receita Federal dá margem a sérias dúvidas quanto à realização das operações, por:

- a) terem apresentado Declarações de Inatividade – PJSI, referentes a anos em que as operações teriam sido realizadas;
- b) duas delas se encontrarem, à data do lançamento, inaptas por serem omissas e não localizadas;
- c) A terceira, apesar de "ativa-irregular", apresentou apenas declarações de inatividade referentes aos anos-calendário de 1998 a 2003;
- c) o CPF do responsável pela empresa "P. Rodrigues da Silva Imp. e Exp.", signatário da "declaração" de fl. 37, encontra-se cancelado.

Considerou que as "declarações" das empresas adquirentes que atestariam a realização das operações, às fls. 37, 39 e 43, não se constituem propriamente em documentação fiscal, tendo observado ser estranho que estão todas redigidas com o mesmo tipo de letra, com a mesma data e local, sem mencionar que o reconhecimento de firma dos signatários, assinado e datado pela mesma escrevente, não contém o nome para o qual está sendo feito o reconhecimento.

Assentou que, ao invés de apresentar documentos que auxiliassem a comprovação das operações, como conhecimento de transporte, comprovantes bancários de recebimento das referidas vendas etc, preferiu a interessada lastrear sua defesa unicamente nas referidas "declarações".

Referiu que é insuficiente o fato das empresas constarem como habilitadas no SINTEGRA, por si só, para comprovar a realização das operações, servindo apenas para suportar seu argumento de boa-fé na transação.

Sobre a análise da incidência da contribuição sobre o faturamento decorrente das alegadas vendas, fez referência à Lei nº 9.718, de 1998, de 1999, e às alterações da incidência pela Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, e suas reedições (atual MP nº 2.158-35, de 2001), em seu art. 14.

Confirmou que não se verificaram as condições para a caracterização do "*fim específico de exportação*", como definido no Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, como na Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, que determinam a remessa direta do estabelecimento do produtor-vendedor para embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora ou para depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

Em consulta ao sítio Exporta Brasil (<http://www.exportabrasil.gov.br/docs/TradingsPortal.xls>), ligado à Secex, não localizou nenhuma das três empresas adquirentes das mercadorias da impugnante na relação de empresas comerciais exportadoras registradas na Secex. E referiu que não há nenhuma comprovação de que elas sejam sequer empresas exportadoras, exceto no nome. Não observados, assim, também, os requisitos da Medida Provisória e do Decreto-Lei quanto à qualificação dos adquirentes das mercadorias

Enfim declarou como correta a exigência da contribuição, por não se enquadrar as operações da impugnante em nenhuma das disposições previstas para isenção de vendas para comercial exportadora ou simplesmente exportadora.

Cientificada da decisão em 19 de setembro de 2007, irresignada, a interessada apresentou o recurso voluntário de fls.168 a 184, em 18 de outubro de 2007, reiterou os mesmos argumentos trazidos na impugnação, não se ocupando em trazer aos autos comprovação da habilitação das adquirentes como exportadoras, nem documentos probantes das operações realizadas, para desconstruir a soma de evidências de que não houve exportação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator Belchior Melo de Sousa

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos para sua admissibilidade, portanto dele conheço.

Cinge-se o caso a questão probatória da ocorrência ou não das condições que configurem a hipótese normativa que permite à contribuinte gozar da isenção prevista pela Medida Provisória nº 1858-6, de 1999, reeditada sucessivamente até a Medida Provisória nº 2.158, de 2001, em seu art. 14, IX, que reza:

*Art.14 Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas*

[ ]

*IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio,*

Este dispositivo foi regulamentado pelo art. 45 do Decreto nº 4.524, de 2002, que definiu o que vem a ser a expressão "com o fim específico de exportação".

*Art. 45 São isentas do PIS/Pasep e da Cofins as receitas (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 14, Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º, e Lei nº 10.560, de 2002, art. 3º, e Medida Provisória nº 75, de 2002, art. 7º)*

[ ]

*IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior*

*§ 1º Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora*

A norma tributária isentiva é juridicamente válida, uma vez atendido o requisito formal de sua integração ao sistema de direito positivo, de forma a garantir a segurança do contribuinte de poder conhecer a consequência a que estava sujeito pela prática de conduta diversa da determinada.

Sustenta a recorrente que seus produtos foram efetivamente exportados e que a auditoria fiscal fundamentou-se meramente na presunção de inocorrência deste fato para efetuar a presente exigência, juntamente com a sanção aplicada.

É inconsistente o argumento da Defesa.

Legalmente autorizada pelo art. 927 do Regulamento do Imposto de Renda que deu corpo ao Decreto nº 3.000, de 1999, intimou a contribuinte para apresentar comprovantes de que efetivamente se processaram as alegadas exportações constantes das notas fiscais respectivas a cada adquirente.

Às informações solicitadas, de forma objetiva, a fiscalizada em resposta apresenta meras “declarações” subscritas por cada um dos titulares/Sócios da empresas adquirentes em que afirmam que efetuaram as ditas exportações.

Tais textos não se constituem documentos hábeis como meio de prova, sendo desprovidos de qualquer valor probante. A contribuinte perdeu a oportunidade de apresentar documentos, propriamente ditos, que pudessem elidir os elementos de verdade de dispunha a Fiscalização acerca da regularidade fiscal das adquirentes. Assim, deixou de cumprir o seu dever de cooperação com a Fiscalização, previsto no art. 928, abaixo transcrito, tendo em mira trazer à luz a verdade material de que ocorreram as exportações que tanto decantou em sua defesa:

*Art. 928 Nenhuma pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, poderá eximir-se de fornecer, nos prazos marcados, as informações ou esclarecimentos solicitados pelos órgãos da Secretaria da Receita Federal (Decreto-Lei nº 5 844, de 1943, art. 123, Decreto-Lei nº 1 718, de 27 de novembro de 1979, art 2º, e Lei nº 5 172, de 1966, art 197)*

O ministro do Superior Tribunal de Justiça, em decisão proferida no Recurso Especial nº 1.105.947/PR, consignou que:

*Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda ação ou a defesa*

*No mundo atual, em que as declarações fiscais são enviadas quase que exclusivamente por meio eletrônico, pela rede mundial de computadores, seria inadequado interpretar o vetusto art. 197 do CTN no sentido de que a Secretaria da Receita Federal deveria solicitar informações individualmente, por intimações escritas em papel. 6 Interpreta-se a norma jurídica à luz de seu tempo A administração tributária deve paular sua atuação no princípio da eficiência 7 O sistema tributário moderno baseia-se nas informações prestadas pelo próprio contribuinte e por terceiros envolvidos com as operações e situações tributadas, posteriormente verificadas pela*

*Administração. As relações de massa exigem essa sistemática para garantir a eficiência da arrecadação e a Justiça Fiscal. Não fosse assim, seria necessária uma superestrutura fiscalizatória, em cada esfera de governo, capaz de auditar individualmente milhões de contribuintes a cada ano, o que é irreal, antieconômico, ineficiente e contraria o princípio da boa-fé objetiva.*

Regularmente, as empresas adquirentes não são comerciais exportadoras. Não há nas peças de defesa, demonstrações contábeis, escrituração fiscal, nada, que infirme que são falsas as declarações prestadas pelas adquirentes à Receita Federal quanto à sua situação econômico-fiscal.

Noutro giro, a contribuinte não procedera suas vendas por nenhuma das duas maneiras de despachar e entregar os produtos acerca dos quais afirmou que se destinavam a exportação, constantes do parágrafo primeiro do art. 45 do Decreto nº 4.524, de 2002, acima transcrito, conforme mesmo já referiu a decisão recorrida.

Ao entregar seus produtos diretamente às comerciais exportadoras, deixou de cumprir o modal deontológico obrigatório substanciado na obrigação de fazer preconizado na norma.

Assim, a exigência tributária não se fez em cima de presunção, mas deve ter sua consecução, uma vez que o fato jurídico realizado pela contribuinte a ela não se subsume.

Porém, a ação fiscal não se valeu apenas desta conduta indevida da contribuinte, de não seguir os trâmites legais mas realizou pesquisa nos sistemas de dados da Receita Federal e constatou que as informações econômico-fiscais prestadas pelas pessoas jurídicas adquirentes das mercadorias em nada, absolutamente, confirmam a existência de relações negociais, eis que quando não omissas no cumprimento dessa obrigação acessória, declararam estar em inatividade nos anos-calendário objeto do lançamento (matriz legal Decreto-Lei nº 2.354, de 1994).

Mas não parou aí. Foi adiante. Legalmente autorizada pelo art. 927 do Regulamento do Imposto de Renda que deu corpo ao Decreto nº 3.000, de 1999, intimou a contribuinte para apresentar comprovantes de que efetivamente se processaram as alegadas exportações constantes das notas fiscais respectivas a cada adquirente.

Desse modo, ao contrário do que afirmou a recorrente, a Fiscalização não baseou o lançamento em mera presunção, carecendo de prova para legitimá-lo, mas em documento em cujo favor milita presunção legal de veracidade, não contestada pelo seu autor, após dar-se a ele conhecimento da verdade que se queria alcançar, patrocinando o princípio do contraditório e da ampla defesa, mesmo na fase inquisitória da ação fiscal. E as declarações econômico-fiscais que o contribuinte presta à Secretaria da Receita Federal goza da presunção de verdade de que espelham o atos e fatos contábeis escriturados em seus livros fiscais/comerciais. É fato que não depende de prova para afirmá-lo contra quem as apresentou, como estabelece o art. 334 do Código de Processo Civil-CPC, *litteris*:

*Art. 334 - Não dependem de prova os fatos:*

*I - notórios,*

*II - afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária,*

*III - admitidos, no processo, como incontroversos,*

*IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade*

Assim arremata-o o art. 378 do CPC:

*Art. 378 Os livros comerciais provam contra o seu autor. É lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.*

E nem se diga que os dados constantes do banco de informações de que dispõe a Receita Federal seja documento, para o fim de que não se o tenha como prova documental. A confirmar a extensão deste conceito temos a autoridade de Moacyr Amaral dos Santos<sup>1</sup> ao aduzir que “provas são os meios de demonstra a existência de um fato jurídico”<sup>2</sup> :

*Contudo, diante da evolução da sociedade, tende-se cada vez mais para a flexibilização dos conceitos. Por isso, pode-se entender como documento qualquer meio capaz de representar um significado compreensível, não sendo necessário que seja escrito à mão ou por quaisquer outros meios mecânicos.*

Para Vicente Greco Filho<sup>3</sup>, “a prova é todo elemento que pode levar o conhecimento de um fato a alguém”. Visto, pois, que as informações econômico-fiscais de que dispõe a Fazenda Pública e prestadas pelo próprio contribuinte, é meio ou elemento de prova, resta saber a que extensão se deve dar a sua busca pela verdade material, no cumprimento do seu encargo probatório quanto ao fato constitutivo do seu direito por meio do lançamento.

Feita a apresentação do elemento de prova pela Fazenda, o exercício do seu dever de lançar, não se pode pretender que cumpra a atividade impossível de informar para onde os produtos supostamente exportados teriam sido destinados para o mercado interno, para ter-se como legítimo e sustentável o lançamento, eis que firma o art. 333 do CPC:

*Art. 333 O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito,*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

No dizer de Alessandra Dabul<sup>4</sup>:

*O ônus da prova existe, portanto, afetando ambas as partes litigantes. Não cabe a qualquer delas manter-se passiva, apenas alegando fatos que a favorecem sem carrear prova que os sustentem. Assim, cabe tanto ao Fisco produzir as provas que sustentem o lançamento efetuado, como ao contribuinte as provas que se contraponham à pretensão fiscal.*

Nesse diapasão pontifica Cândido Rangel Dinamarco<sup>5</sup>, referindo que:

<sup>1</sup> SANTOS, Moacyr Amaral. Prova Judiciária No Cível e Comercial, 1952, p. 31.

<sup>2</sup> SANTOS, Moacyr Amaral: Primeiras Linhas de Direito Processual Civil - Saraiva, 17ª edição, 1995.

<sup>3</sup> GRECO FILHO, Vicente. Direito Processual Civil Brasileiro. 4 ed., atual. São Paulo: Saraiva. 1989, v. 2, p. 173.

<sup>4</sup> DABUL, Alessandra. Da Prova no Processo Administrativo Tributário. 3 ed. Curitiba: Juruá, 2010, p. 114.

*a distribuição do ônus da prova é orientada pelo interesse, cada litigante responde pela inexistência da prova acerca dos fatos que o beneficiariam.*

De mesmo modo, entende Moacyr Amaral dos Santos<sup>6</sup> que:

*a repartição do ônus probatório acompanha o ônus da afirmação, tendo inspiração no critério de igualdade entre as partes*

As assertivas acima encontram abrigo no que edita o art. 9º do Decreto nº 70.235/72, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009:

*Art 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito*

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

Sala das sessões, 03 de fevereiro de 2010

Belchior Melo de Sousa

---

<sup>5</sup> DINAMARCO, Cândido Rangel. A instrumentalidade do Processo. 2 ed. São Paulo: RT, 1990, p. 358.

<sup>6</sup> SANTOS, Moacyr Amaral. Comentários ao Código de Processo Civil. Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 33



Ministério da Fazenda  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais  
Terceira Seção - Terceira Câmara

CARF-MF

F1

215

**Processo nº:** 13888.002307/2004-91

**Interessada:** INDÚSTRIA DE BEBIDAS PARIS LTDA.

Encaminhem-se, de ordem, os presentes autos à unidade de origem, para ciência à interessada do teor do Acórdão nº **3803-01.216 – 3ª Turma Especial**, de fls. 211/214 e demais providências.

Brasília, 22 de fevereiro de 2011.