



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JUJGAMENTO

Processo nº	13974.000146/2001-89
Recurso nº	156.364 Voluntário
Acórdão nº	2202-00.078 — 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	06 de maio de 2009
Matéria	COFINS E PIS
Recorrente	CEREAGRO S/A
Recorrida	DRI-JUIZ DE FORA/MG

NORMAS PROCESSUAIS. ÔNUS DA PROVA.

Nos termos do art. 333 do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo tributário, compete à autoridade autuante a prova da infração que torne exigível o tributo.

COFINS. ISENÇÃO. EXPORTAÇÕES INDIRETAS. VENDAS A COMERCIAIS EXPORTADORAS.

O requisito objetivo previsto em lei para gozo de isenção, pelo remetente de mercadorias a *trading companies* definidas no decreto-lei 1248/72 ou a comerciais exportadoras regularmente inscritas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior é que a remessa se dê com “fim específico de exportação”, o que significa que a mercadoria deve ser remetida para embarque direto ou para recintos alfandegados onde aguarde a futura exportação. Não cabe ao remetente dos produtos a prova da efetiva exportação, nem, muito menos, de que ela se deu pela empresa adquirente.

PIS. ISENÇÃO. EXPORTAÇÕES INDIRETAS VENDAS A COMERCIAIS EXPORTADORAS.

A partir de fevereiro de 1999, o requisito objetivo previsto em lei para gozo de isenção da contribuição PIS/PASEP, pelo remetente de mercadorias a *trading companies* definidas no decreto-lei 1248/72 ou a comerciais exportadoras regularmente inscritas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior é que a remessa se dê com “fim específico de exportação”, o que significa que a mercadoria deve ser remetida para embarque direto ou para recintos alfandegados onde aguarde a futura exportação. Não cabe ao remetente dos produtos a prova da efetiva exportação, nem, muito menos, de que ela se deu pela empresa adquirente.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

A signature in black ink, appearing to read "Júlio César de Oliveira".

ACORDAM os Membros da 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária, da Segunda Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.


NAYRA BASTOS MANATTA

Presidenta


JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Rodrigo Bernardes de Carvalho, Ali Zraik Junior, Sílvia de Brito Oliveira, Marcos Tranchesí Ortiz, Evandro Francisco Silva Araújo (Suplente) e Leonardo Siade Manzan.

Relatório

O recurso sob exame, tempestivamente ofertado, insurge-se contra decisão que manteve, integralmente, exigência de COFINS e, parcialmente, autuação de PIS, objetos de autos de infração distintos mas reunidos num mesmo processo administrativo.

As autuações decorreram de haver a empresa realizado nos anos de 1997, 1998, 1999 e 2000 exclusão das bases de cálculo de ambas as contribuições decorrente de “exportações”. Objeto de verificações mais detalhadas, constatou a fiscalização tratar-se, em verdade, de vendas a empresas exportadoras. Dentre estas havia empresas comerciais exportadoras definidas no decreto-lei nº 1.248/72 (*trading companies*) e exportadoras que não cumpriam os requisitos daquele diploma legal.

Nas verificações empreendidas, procurou a autoridade fiscal confirmar a efetividade das exportações declaradas, mediante o confronto entre os documentos fiscais de saída da autuada e memorandos de exportação emitidos pelas adquirentes. São dela as palavras que seguem, em Relatório da Atividade Fiscal de fls. 264 a 272:

“Os parâmetros desta fiscalização, para desconsiderar a documentação apresentada e incluí-las na ‘PLANILHA DE EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS’ são:

desconsideração, por entender ilegal, conforme fundamentação abaixo, das vendas a Comerciais Exportadoras e/ou Exportadoras que deixaram de cumprir o fim específico de exportação ao exterior e sim revenderam, no mercado interno, as mercadorias adquiridas da fiscalizada a outras Comerciais Exportadoras e/ou exportadoras;

2) Compatibilidade entre os Memorandos de Exportação (emitidos pelas Exportadoras e/ou Comerciais Exportadoras à

CEREAAGRO LTDA) com as respectivas Notas Fiscais de Venda no mercado interno (emitidas pela fiscalizada às Exportadoras e/ou Comerciais Exportadoras)

Logo, os parâmetros desta fiscalização, para considerar a documentação apresentada e não incluí-las na 'PLANILHA DE EXCLUSÕES INDEVIDAS DA BASE DE CÁLCULO DA COFINS' são

- 1) Notas fiscais de Vendas a Exportadoras e/ou Comerciais Exportadoras que*
- 2) Exportaram para o exterior mercadorias adquiridas da fiscalizada sem qualquer intermediação e que*
- 3) Remeteram à fiscalizada Memorando de Exportação sem irregularidades "*

Em seguida, a autoridade fiscal passa a explicitar a sua interpretação do art. 7º da Lei Complementar nº 85/96, que entende fundamentar a autuação de COFINS. Aí diz:

"... O benefício fiscal da isenção, para o caso em comento, pressupõe que a mercadoria necessariamente deve ser exportada diretamente pela adquirente (comprador/exportador), sem qualquer intermediação. Se assim não fosse, o legislador não teria inserido no texto legal o termo 'específico'.

... Portanto, tais vendas, para serem objeto de exclusão da base de cálculo da COFINS, pressupõem uma 'condição resolutiva' implícita na própria lei venda, da mercadoria, pela exportadora adquirente, a, comprador, no, exterior (exportação). O descumprimento da condição desautoriza as exclusões da base de cálculo da COFINS por parte da beneficiária vendedora (fiscalizada), devendo esta providenciar o pagamento do tributo, com os acréscimos legais, porque o crédito tributário não havia sido extinto definitivamente." (já sublinhado no original)

Portanto, a fundamentação da autuação de COFINS foi a não comprovação de que a adquirente dos produtos (fosse ela comercial exportadora definida no art. 1º do Decreto nº 1.248/72 ou mera exportadora) os tenha efetivamente exportado. Ou seja, o motivo determinante não era nem: a) o descumprimento das condições que definem a reisessa com o fim específico de exportação pela remetente autuada; nem b): a não ocorrência de exportação posterior. Bastava que a adquirente direta da autuada não tivesse, ela mesma, promovido tal exportação, ainda que tal exportação pudesse ter ocorrido por outra empresa adquirente da que os comprou da autuada.

Vale dizer que essa fundamentação foi expendida apenas em relação à COFINS porque os autos foram, originalmente, lavrados em separado e constituíram dois processos distintos, somente sendo reunidos por determinação da autoridade julgadora em respeito à determinação da Portaria SRF nº 6.129/2005. Ainda de se destacar que a autoridade autuante não expendeu considerações acerca da legislação superveniente à Lei Complementar nº 85/96, ainda que a tenha citado na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal do auto de infração (fls. 256/257).



No que tange ao PIS, Relatório semelhante se encontra às fls. 1547/1554. Nele se vê que a fiscalização adotou critério semelhante, isto é, exigir a comprovação da efetividade da exportação, mas restringindo ainda mais o benefício para aceitar apenas as vendas às empresas comerciais exportadoras definidas no decreto-lei nº 1.248/72 (*trading companies*). Em outras palavras, foi sumariamente descartada a exclusão de receitas provenientes de vendas a outras exportadoras, sequer se apurando a efetividade das exportações.

Os autos foram tempestivamente impugnados em documentos separados. Em ambos, a contribuinte postulou a nulidade das autuações por descumprimento das disposições legais previstas nos art. 196 do CTN e 10 do Decreto nº 70.235/72. No mérito, requereu o cancelamento dos lançamentos por entender que cumpriu os requisitos objetivos da isenção, ao remeter os produtos para os locais indicados pelas adquirentes, entendendo ser destas qualquer responsabilidade pela eventual não efetivação das exportações. Para comprovar suas alegações juntou extensa documentação. Questionou ainda a incidência da Selic e o percentual da multa aplicada.

A DRJ Juiz de Fora julgou ambos os feitos, antes requerendo a realização de diligência que indicasse se as demais empresas exportadoras (não *trading*) estavam devidamente registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria e Comércio. Também solicitou que a autoridade fiscal afirmasse se a documentação juntada pela empresa fora analisada no curso da ação fiscal.

Com a resposta da diligência requerida, o julgamento propôs a manutenção integral das exigências de COFINS. Como fundamento básico, após afastar as alegações de nulidade, afirmou a autoridade julgadora que não foram comprovadas as exportações nas remessas às demais exportadoras (não *trading*). Já em relação à pequena parcela atinente à saída para *trading companies*, afirmou a relatora no voto condutor:

“... No caso sob análise, especificamente quanto às vendas efetuadas pela contribuinte às comerciais exportadoras (ADM e Cotia) não vislumbro nos autos prova da remessa das mercadorias diretamente do estabelecimento da Cereagro para embarque de exportação ou para recinto alfandegado por conta e ordem das citadas empresas adquirentes.”

“Não localizei nos autos a cópia da nota fiscal nº 1 519 referente à venda efetuada em 21/07/1998 à ADM EXPORTADORA E IMPORTADORA S/A, no valor de R\$ 255.266,00”

“Quanto às vendas efetuadas à COTIA TRADING S/A em 10/04/99 no montante de R\$ 34.486,33, não restou comprovado nos autos que o endereço de entrega das mercadorias, constante das referidas notas fiscais, correspondia ao local de embarque de exportação (zona primária) ou recinto alfandegado (zona secundária). Veja a descrição do local de descarga das mercadorias constante das notas fiscais números 2.493, 25.417, 25.454 e 25.468, às fls. 2.512 a 2.515. LOCAL DE ENTREGA: POOL DA MARCON SERVIÇOS DE DESPACHOS EM GERAL LTDA Av. Arthur de Abreu, 29, 9º andar- Parnaguá-PR.”

Com esses fundamentos foi integralmente mantida a autuação de COFINS mesmo em relação às vendas a *trading companies*. Esta mesma decisão excluiu parte da



autuação de PIS dos períodos posteriores a janeiro de 1999 por entender que a partir de então (fevereiro de 1999) também havia previsão para exclusão das vendas a exportadoras “não-trading” desde que a efetividade das exportações restasse comprovada. A exclusão do lançamento se atende, portanto, às receitas de vendas a empresas exportadoras registradas na Secex cujas exportações foram adequadamente comprovadas e apenas em relação ao PIS.

No voto condutor registrou-se o entendimento de que a legislação de regência (para ambas as contribuições) somente atribuiu responsabilidade pelo pagamento dos tributos em caso de não exportação às “trading”. Por isso, ainda que as vendas às demais possam cumprir as condições que definem o “fim específico de exportação” no momento da saída dos produtos do estabelecimento vendedor, se não ocorrida a exportação posterior, é deste (remetente) que devem ser exigidos os tributos não pagos.

É basicamente contra esse entendimento que se insurge a contribuinte em seu longo recurso, em que repete os argumentos já esgrimidos em suas impugnações: nulidade das autuações por desatenção aos arts. 196 do CTN e 10 do Decreto 70.235 e, no mérito, que não podem ser dela exigidos os tributos eventualmente não pagos por culpa dos adquirentes. Repete exaustivamente que teria comprovado que os produtos foram sempre remetidos para recintos situados na Zona Primária, o que bastaria para afastar a sua responsabilização, inclusive em relação às “não-trading”.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Relator

Como se vê do relatório, a matéria em discussão difere um tanto da maioria dos recursos aqui chegados envolvendo exportações indiretas (remessas a comerciais exportadoras).

É que aqui se tem caminhado na direção de que o ‘fim específico de exportação’ deve ser apurado no momento da saída dos produtos do estabelecimento vendedor. Ainda com maior especificidade, saem com o fim específico de exportação aqueles produtos que sejam encaminhados diretamente para embarque de exportação (de autoria da compradora) ou para recintos alfandegados em que aguardarão futura exportação - a qual se deve processar nos seguintes seis meses.

Essa interpretação decorre de já constar no texto original do decreto-lei 1.248/72 clara definição da expressão:

Art 1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei

Parágrafo único Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para



a) *embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora,*

b) *depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.*

Mas, nos termos do mesmo decreto, essas disposições só beneficiavam empresas comerciais exportadoras que cumprissem requisitos bastante objetivos, apresentados nos arts. 2º e 3º:

Art. 2º - O disposto no artigo anterior aplica-se às empresas comerciais exportadoras que satisfizerem os seguintes requisitos mínimos:

I - Registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A. (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda,

II - Constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto,

III - Capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

§ 1º - O registro a que se refere o item I deste artigo poderá ser cancelado, a qualquer tempo, nos casos,

a) de inobservância das disposições deste Decreto-Lei ou de quaisquer outras normas que o complementem,

b) de práticas fraudulentas ou inidoneidade manifesta

§ 2º - Do ato que determinar o cancelamento a que se refere o parágrafo anterior caberá recurso ao Conselho Monetário Nacional, sem efeito suspensivo, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da data de sua publicação

§ 3º - O Conselho Monetário Nacional poderá estabelecer normas relativas à estrutura do capital das empresas de que trata este artigo, tendo em vista o interesse nacional e, especialmente, prevenir práticas monopolísticas no comércio exterior

Art. 3º São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o artigo 1º deste Decreto-lei, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação

Esta última restrição, quanto aos compradores, foi abrandada pela Lei Complementar 85/96, que primeiro tratou da isenção de COFINS nas exportações. Com efeito, aí se incluiu hipótese adicional:

Art. 1º O art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, passa a vigorar com a seguinte redação

"Art. 7º São também isentas da contribuição as receitas decorrentes



I - de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

II - de exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes,

III - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior,

IV - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo,

V - de fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações ou aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível.

VI - das demais vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo "

Art. 2º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, retroagindo seus efeitos a 1º de abril de 1992

Portanto, mantida a exigência de que as mercadorias fossem remetidas com o fim específico de exportação, poderiam ser adquirentes mesmo empresas que não cumprissem todos os requisitos do decreto-lei 1.248/72. Não há aí nova definição de fim específico de exportação.

É essa a norma que rege a isenção da COFINS até 31 de janeiro de 1999. Ela foi revogada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Entretanto, no aspecto em discussão, não houve qualquer mudança, visto que o seu art. 14 (com vigência a partir de 1º de fevereiro de 1999) dispôs :

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

I-dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

II-da exportação de mercadorias para o exterior;

III-dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

IV-do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível,

V- do transporte internacional de cargas ou passageiros,

7


*VI-a*feridas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro-REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VII-de flete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. II da Lei nº 9.432, de 1997.

VIII-de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior.

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;

X-relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

*§1º*São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput

*§2º*As isenções previstas no caput e no § 1º não alcançam as receitas de vendas efetuadas

I-a empresa estabelecida na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

II-a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação;

III-a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados à exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992.

Portanto, durante todo o período autuado 1997 a 2000 havia isenção de COFINS quando o produtor-vendedor remetia, com fim específico de exportação, mercadorias para *trading companies* específicas do decreto-lei 1.248 ou para simples comerciais exportadoras, desde que estas estivessem devidamente registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. A partir de fevereiro de 1999 essa isenção alcança também o PIS.

O cumprimento do segundo requisito foi objeto de diligência requerida pela DRJ que o confirmou.

Como nem a LC 85 nem a MP redefiniram a expressão fim específico de exportação, há o entendimento nesta Casa de que ele deve ser buscado no próprio Decreto-Lei nº 1.248. Esse entendimento é reforçado pela presença de definição bastante semelhante em legislação posterior à LC que, embora aplicável apenas ao IPI, não difere substancialmente daquela que era prevista no DL. Trata-se do art. 39 da Lei nº 9.532/97:



Art. 39. Poderão sair do estabelecimento industrial, com suspensão do IPI, os produtos destinados à exportação, quando.

I - adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - remetidos a recintos alfandegados ou a ouros locais onde se processse o despacho aduaneiro de exportação

§ 1º Fica assegurada a manutenção e utilização do crédito do IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem utilizados na industrialização dos produtos a que se refere este artigo.

§ 2º 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

§ 3º A empresa comercial exportadora fica obrigada ao pagamento do IPI que deixou de ser pago na saída dos produtos do estabelecimento industrial, nas seguintes hipóteses

transcorridos 180 dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial, não houver sido efetivada a exportação,

b) os produtos forem revendidos no mercado interno;

c) ocorrer a destruição, o furto ou roubo dos produtos

§ 4º Para efeito do parágrafo anterior, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o IPI na data da emissão da nota fiscal pelo estabelecimento industrial.

§ 5º O valor a ser pago nas hipóteses do § 3º ficará sujeito à incidência

de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal, referida no § 4º, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento,

b) da multa a que se refere o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, calculada a partir do dia subsequente ao da emissão da referida nota fiscal

§ 6º O imposto de que trata este artigo, não recolhido espontaneamente, será exigido em procedimento de ofício, pela Secretaria da Receita Federal, com os acréscimos aplicáveis na espécie.

Nesses termos, tem prevalecido o entendimento de que a empresa vendedora, para se beneficiar da isenção da COFINS, deve remeter o produto para “tradings” ou simples



exportadoras, mas que essa remessa deve ser feita diretamente para embarque de exportação ou para recintos alfandegados (entrepostos, na expressão do DL) onde aguardem futura exportação. Note-se que, nos termos da LC e da MP, não há sequer a exigência de que o remetente seja estabelecimento industrial.

Se essa exportação não se confirmar, a responsabilidade passa a ser da recebedora, não mais da empresa remetente.

Assim, a comprovação da futura exportação – argumento mais usado para tentar validar saídas que não cumpram aqueles requisitos nos processos aqui discutidos – não tem prevalecido. Para esses casos, tem prevalecido o entendimento de que a futura exportação apenas beneficia a compradora, que não passa a ser responsável pelo pagamento dos tributos que seriam devidos pela remetente.

Neste processo, entretanto, a matéria é completamente outra, pois a autoridade autuante deu entendimento totalmente diverso à expressão ‘fim específico de exportação’ que o vincula à efetividade da exportação e, mais, a que ela se realize por meio da própria adquirente do produto. Assim, não se deu ela ao trabalho de verificar se, de fato, os produtos seguiram ao menos para recintos alfandegados ou, ao contrário, para simples depósitos dos compradores que não revestissem tais condições.

Com efeito, o exame das intimações específicas sobre a matéria (fls 178 e 1.443) demonstra que o objetivo daquela autoridade fora exclusivamente o de checar a efetividade da exportação **pela adquirente** e, também, para o PIS, se a empresa era *trading*. Ali nada se pergunta sobre a natureza do local de entrega. Do mesmo modo, nas conclusões expedidas por aquela autoridade nos relatórios descriptivos da ação fiscal nada se diz a esse respeito, o mesmo ocorrendo nas planilhas de glosa de exclusões (fls. 249 a 253, para a COFINS e 1.512 a 1.523 para o PIS). Nestas, o que se vê como motivo recorrente é a diversidade de inscrição no CNPJ entre o adquirente da autuada e a empresa que consta em Registro de Exportação vinculado, no que se mostra a coerência da autoridade autuante.

Vê-se, assim, que há uma completa disparidade entre os motivos que levaram a autoridade fiscal a realizar os lançamentos e aqueles adotados pela autoridade julgadora para os manter. E em consequência dela, o contribuinte não teve oportunidade para contraditar adequadamente estes últimos, visto que sobre eles sequer fora intimado no curso da ação fiscal.

Nesse particular, aliás, se mostra inteiramente não fundamentada a afirmação da autoridade julgadora de que o endereço de entrega dos produtos vendidos a uma das *trading* não cumpria os requisitos legais. Nada há, com efeito, que o comprove, seja produzido pela autoridade fiscal seja pela própria instância julgadora original.

Desse modo, os lançamentos, que tinham como única fundamentação o fato de as exportações não terem sido realizadas pelas empresas adquirentes, foram mantidos por fundamento diverso. De fato, para as saídas destinadas a *trading companies* se afirmou que o **contribuinte** não comprovou o cumprimento dos requisitos objetivos. Já nas saídas para outras exportadoras, afirma-se na decisão não estar comprovada a efetividade das exportações, ainda que a fiscalizada repita insistentemente que os documentos exibidos as comprovam e a autoridade autuante ter-se limitado à verificação da exportação pela adquirente, não averiguando se tal exportação se dera por outra empresa que da adquirente original tenha comprado os produtos.



Em conclusão, nada há nos autos que permita manter a autuação segundo o entendimento que prevalece nesta Casa. De fato, ali não se questionou sobre o caráter de *trading companies* de algumas das compradoras. Mesmo em relação às outras compradoras já se apurou, em decorrência da diligência proposta pela DRJ, que elas cumprem o requisito específico – estão registradas na SECEX.

O que deveria ser apurado, se o fim específico de exportação necessário ao benefício da isenção foi cumprido, não foi apurado. Não tenho dúvida de que essa prova deveria ser produzida pela autoridade autuante. Assim o determina o art. 333 do Código de Processo Civil que se aplica, subsidiariamente, ao Processo Administrativo:

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

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte,

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.

Sendo a autoridade fiscal a autora da acusação inserta no auto de infração é dela a obrigação original de provar o teor de sua acusação. Aqui não há tal prova, a menos que se aceite a interpretação que ela deu à expressão “fim específico de exportação”.

Por isso, não posso concordar, data máxima vênia, com a afirmação da autoridade julgadora *a quo* no sentido de que a empresa não comprovou o cumprimento daquele requisito. Como poderia, se nem a isso foi intimada?

Tem razão a autoridade julgadora de piso quando aponta que nem a IC nem a MP previram responsabilização da compradora quando não efetue a exportação. Ali sequer está fixado prazo para que isso ocorra. Essa omissão só parece ter sido suprida com a edição da Medida Provisória 66, em 2002. Ainda que tanto a Lei n.º 9.532/97 quanto a Lei 9.363/96 tenham previsto prazo e responsabilização das comerciais exportadoras – e válido para todas elas, não apenas para as *trading companies* –, é certo que nenhuma das duas cuida da hipótese aqui tratada.

Mesmo isso não me parece suficiente, entretanto, para imputar à vendedora o pagamento do tributo, desde que ela tenha cumprido o que a lei lhe exige. Cabe, nesse ponto outra pergunta: para quê a lei exigiria dele o respeito a condições na remessa de seus produtos, se depois, mesmo que ele as cumpra, ainda continua obrigado a pagar o tributo cujo não recolhimento venha a ser perpetrado por outrem ao não realizar a exportação? Com efeito, isso obrigaria todas as vendedoras a não só cumprir o “fim específico de exportação” como também, hipótese não prevista na legislação, acompanhar a destinação das mercadorias que venha a ser dada pelas adquirentes.

Se essa fosse mesmo a intenção do legislador, bastaria consignar na lei que a isenção ficava condicionada à futura exportação. Não precisaria citar a expressão aqui



discutida. Ou ainda, em vez da palavra “específico”, mencionar “com o fim exclusivo de exportação”.

Parce-me frágil tal linha de raciocínio também por outro argumento. É que, como regra, o máximo que se consegue comprovar *a posteriori* é a realização de alguma exportação. A vinculação dessas mercadorias exportadas às que foram originalmente remetidas resulta quase sempre impossível e é buscada apenas pela afirmação de que quantidade igual foi exportada. Ela pode se originar de qualquer remessa e sua verificação, nesses termos, exigiria que da autoridade fiscal realizasse um cruzamento perfeito de todos recebimentos com as correspondentes saídas. Esse trabalho teria de ser realizado no estabelecimento da comercial exportadora, que pode estar situado até mesmo em outra unidade da federação, e precisaria ser feito a cada fiscalização numa empresa vendedora.

Assim, a exigência atrelada ao “fim específico de exportação”, parece ter dois objetivos: primeiro, garantir, de logo, a isenção do exportador, que não precisa esperar qualquer confirmação por parte do comprador quanto à efetividade da exportação; segundo, impedir que a mercadoria tenha outra destinação que não a exportação, o que resulta “garantido” pelo fato de ela ser de logo remetida para áreas sob controle aduaneiro. Em tese, as mercadorias não poderão daí sair sem que a autoridade aduaneira responsável seja comunicada.

Como conclusão, ressalto que, neste caso concreto, até mesmo a exportação posterior foi comprovada. O que se diz é que não restou adequadamente comprovada a exportação pela empresa adquirente. Essa é a acusação fiscal.

Nesses termos, considero que a infração que poderia ser imputada à remetente dos produtos, o descumprimento do “especifico fim de exportação”, não está adequadamente comprovada nos autos. Aliás, sequer foi tentada, visto que o que se tentou desde o primeiro momento demonstrar foi que a exportação não ocorreu ou, quando muito, foi realizada por empresa diferente daquela que comprou as mercadorias.

Em consequência, ausente comprovação de infração imputável à autuada, sou pelo provimento do seu recurso. E é nesse sentido o meu voto.

Sala das Sessões, em 06 de maio de 2009


JULIO CÉSAR ALVES RAMOS