

# Responsabilidade aduaneira no contrato “delivered ex-ships”

## *Customs liability in contract of “delivered ex ship”*

Ingrid Zanella Andrade Campos<sup>1</sup>  
 Karoline Lins Câmara Marinho de Souza<sup>2</sup>  
 Mariana de Siqueira<sup>3</sup>

### Resumo

O presente estudo busca abordar a responsabilidade do exportador na modalidade contratual específica denominada “delivered ex ships”, assim intitulado de acordo com os “Incoterms”. O artigo procura esclarecer a natureza de tal modalidade contratual, bem como até onde se estende a responsabilidade do exportador quanto a danos ocorridos no produto exportado, definindo, ainda, a responsabilidade do transportador pelas avarias e a obrigação do exportador de efetuar o pagamento do imposto de exportação, analisando os aspectos material, pessoal e temporal do seu fato gerador e distinguindo esta das obrigações contratuais atinentes ao mero transportador.

**Palavras-chave:** Exportador. Contrato “delivered ex ships”. Responsabilidade. Obrigação tributária.

### Abstract

This study seeks to address the responsibility of the exporter in specific contractual arrangement called “delivered ex ships”, so titled according to “Incoterms”. The article seeks to clarify the nature of this type of contract, and far extends the exporter’s responsibility for any damage incurred in the export product, also defining the liability of the carrier for the damage and the obligation of the exporter to pay the tax export analyzing material respects, staff and time of your taxable year and this distinguishing contractual obligations relating to the mere carrier.

**Keywords:** Exporting. Contract “delivered ex ships”. Responsibility. Tax Obligation.

<sup>1</sup> Doutora e mestre em Direito pela UFPE. Professora Adjunta da UFPE/UFRN. Professora de especializações nos estados de Pernambuco, Espírito Santo, Santa Catarina, São Paulo, Rio de Janeiro e Rio Grande do Norte. Auditora Ambiental Líder. Perita Ambiental Judicial. Presidente da Comissão de Direito Marítimo, Portuário e do Petróleo da OAB. PE. Membro da Comissão de Meio Ambiente da OAB. PE. E-mail: ingridzanella@yahoo.com.br. Oficial da Ordem do Mérito Naval / Marinha do Brasil.

<sup>2</sup> Mestre em Direito pela UFRN. Especialista em Direito Constitucional pela UFRN. Professora Efetiva da UFRN e Assessora Judiciária no TJRN. Professora de especialização da UFRN, da Universidade Potiguar, da UNI-RN e da Pós-Graduação em Direito Marítimo, Portuário e do Petróleo da Faculdade Maurício de Nassau, Recife – PE.

<sup>3</sup> Doutoranda em Direito na Universidade Federal de Pernambuco – UFPE. Mestre em Direito pela UFRN. Professora efetiva da UFRN. Professora da Especialização da UFRN. Professora da Pós-Graduação em Direito Marítimo, Portuário e do Petróleo da Faculdade Maurício de Nassau, Recife – PE. Professora da Pós-Graduação da Faculdade Maurício de Nassau, Natal-RN. Professora da Pós-Graduação em Direito do Petróleo da UNICAP- PE. Professora da Especialização da UNI-RN. Conselheira Estadual da OAB/RN.

## 1 Introdução

Nas últimas décadas, a integração econômica entre os mais variados países do globo tem crescido e se intensificado, dando forma e conteúdo mais precisos ao processo político e econômico tradicionalmente denominado de “globalização”.

As fronteiras nacionais, outrora fundeadas pela chegada de embarcações europeias colonizadoras, hoje se encontram abertas a âncoras das mais plurais nacionalidades, destinadas não a colonizá-las e explorá-las com vantagens unilaterais, mas sim a compor relações econômicas mais equilibradas e com maior reciprocidade de vantagens.

Incremento na economia, geração de trabalho e renda, arrecadação tributária e concretização da ampla ideia de desenvolvimento são algumas das benesses associadas a esse tipo de operação global.

Os mecanismos encontrados para instrumentalizar as atividades econômicas globalizadas são inúmeros, algumas as redes de infraestrutura brasileiras hoje existentes, merecendo destaque o transporte de mercadorias realizado por navios no mar.

O transporte de mercadorias em portos e navios é o responsável pelo trânsito de aproximadamente 90% dos bens comercializadas no mundo.<sup>4</sup> No Brasil, especificamente, o setor portuário movimentava anualmente cerca de 700 milhões de toneladas de produtos.<sup>5</sup>

A década de 90, com a modificação na disciplina do tema em sede nacional, foi grande responsável pelo incremento nas operações contratadas nos portos nacionais. Nesse sentido expõe Lacerda<sup>6</sup>:

Tanto a navegação quanto os portos passaram por profundas modificações na década de 1990, com a transferência das operações portuárias das companhias docas estatais para operadores privados e a liberalização da navegação de longo curso. Os resultados dessas transformações foram a redução de custos de transportes e o au-

mento de sua eficiência. Entre 1989 e 2000, os custos de fretes de importação como proporção do valor das mercadorias importadas diminuiu de 9% para 4,7%.

O Direito Marítimo e o Direito Aduaneiro, nesse contexto, apontam como disciplinas de realce, com regras e princípios próprios, e capazes de viabilizar com maior eficiência as integrações econômicas marítimas internacionais.

O presente estudo, focando-se na relevância do comércio exterior realizado em vias marítimas, discorre especificamente sobre o contrato de transporte do tipo “*delivered ex-ship*”, detalhando a responsabilidade do transportador em seu âmbito.

Para tal, faz uso de metodologia teórico-descritiva, com análise de dados, doutrina, disposições normativas, jurisprudência e INCOTERM, todos direcionados especificamente ao assunto.

## 2 Natureza do contrato “*delivered ex ships*”

O uso de navios para transpor fronteiras em busca do novo e agregador não é novidade da contemporaneidade. Os vikings o fizeram, bem como portugueses e espanhóis. As grandes navegações efetuadas pelos europeus entre os séculos XV e XVII são grande exemplo do exposto, tendo sido empreendidas com o objetivo principal de alargar as rotas comerciais até então conhecidas.

Países distintos, com diferentes povos, recursos naturais singulares, costumes peculiares e normas jurídicas próprias, há séculos mantêm contato reiterado entre si visando suprir as suas necessidades com o que de ímpar podem conseguir um do outro. Exploração, troca, compra e venda de mercadorias são ações que permeiam essa realidade secular.

Do contato frequente travado entre as nações, nasceu uma constatação basilar: as peculiaridades de cada país, grandes motivadoras da busca pelo diferente via navegação, os distancia quando da definição das regras disciplinadoras das relações de compra e venda internacional a serem travadas.

As operações de compra e venda de mercadorias realizadas em âmbito internacional demandam normativas próprias as disciplinando, já que os ordenamentos jurídicos dos Estados envolvidos nem sempre coincidem ou são compatíveis em seus dizeres.<sup>7</sup>

<sup>4</sup> Nesse sentido ver: AGRIPINO JUNIOR, Oswaldo. Direito marítimo, lex mercatoria e lex maritima: breves notas. *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais*, Curitiba, v. 1, n. 12, p. 84-101. 2010.

<sup>5</sup> PASSOLD, Cesar Luiz. A configuração do direito portuário brasileiro: exercício de percepção jurídica e institucional. In: AGRIPINO JUNIOR, Oswaldo; PASSOLD, Cesar Luiz (Org.). *Direito portuário, regulação e desenvolvimento*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 39.

<sup>6</sup> LACERDA, Sander Magalhães. Navegação e portos no transporte de contêineres. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 11, n. 22, p. 215-243, dez. 2004. p. 2.

<sup>7</sup> LÔBO, Paulo Luiz Netto. *Características atuais do contra-*

Ao longo dos anos, algumas reuniões internacionais foram estruturadas visando resolver essa questão. Nesse sentido discorrem Dolganova e Lorezen<sup>8</sup>.

Os primeiros esforços de criação de um Direito unitário da compra e venda remontam ao ano de 1928, quando o então presidente do recém criado Instituto Internacional para a Unificação do Direito Privado (UNIDROIT), Ernst Rabel, propôs a unificação do Direito dos contratos transnacionais. Nos anos supervenientes, seguiram-se intensivos trabalhos que culminaram com a aprovação, em 1964, da Convenção para uma Lei Uniforme relativa à Compra e Venda Internacional (ULIS) e da Convenção para uma Lei Uniforme sobre a Formação dos Contratos de Compra e Venda Internacional de Mercadorias (ULF), que foram ratificadas por apenas nove Estados, não tendo tido a repercussão esperada.

Após décadas de diálogo, em 1980 foi criada, pela Organização das Nações Unidas (ONU), a Convenção de Viena sobre Compra e Venda Internacional de Mercadorias de 1980 (CISG), cujo foco principal é a disciplina do comércio de mercadorias em um plano global.

A Convenção de Viena sobre Compra e Venda Internacional de Mercadorias de 1980 (CISG) objetiva o “desenvolvimento do comércio internacional com base na igualdade e nos benefícios mútuos dos Estados e levando-se em consideração as diferenças sociais, econômicas e jurídicas entre eles existentes”<sup>9</sup>

Da década de oitenta até o presente ano, pouco mais de setenta países aderiram ao conteúdo desse documento, de modo a uniformizar, disciplinar e harmonizar as suas aquisições internacionais de produtos. O Brasil, no dia 04 de março de 2013, aderiu oficialmente à CISG, se configurando como o septuagésimo sétimo país no mundo a fazê-lo.

A convenção em questão, segundo seus dizeres expressos iniciais, apenas se aplica aos contratos de compra e venda internacional de mercadorias, não se direcio-

nando a outros temas, a exemplo do transporte da mercadoria vendida e da responsabilidade do seu transportador (artigo 4). Com essa restrição temática, nasce espaço para nova disciplina do transporte e responsabilidade do transportador, foco exato do presente estudo.

O transporte das mercadorias e a responsabilidade de quem o realiza são temas disciplinados em termos comerciais internacionais produzidos pela Câmara de Comércio Internacional, os chamados INCOTERMS

Os INCOTERMS disciplinam as operações internacionais de compra e venda de mercadorias com a intenção de dispor sobre as responsabilidades e gastos das partes envolvidas na operação (“adquirente” e “vendedor”) e com a meta de determinar caminhos claros e mais precisos de interpretação e aplicação dessas normas quando da resolução de eventuais conflitos.

Dentre os INCOTERMS existentes, um trata especificamente do contrato do tipo “*delivered ex ship*”, foco do presente estudo, é o INCOTERM – DES.

De acordo com essa normativa, as responsabilidades na contratação realizada se focam tanto na figura do vendedor como na figura do adquirente do produto, concretizando-se em momentos distintos da operação total a ser realizada.

A exportação, transporte e entrega do produto no porto são ações de responsabilidade do vendedor, o adquirente, por sua vez, é o responsável pelo bem a partir daí, cuidando dos trâmites de sua importação e transporte no país.

Nota-se, com o exposto, que o contrato em análise é bilateral (estabelece obrigações mútuas para as partes contratantes), oneroso (envolve pagamento de valores) e consensual (realizado mediante acordo das partes envolvidas).

A compra e venda de mercadorias em plano internacional e o seu transporte em navios, hoje complexificados pela evolução das relações globais, questões ambientais e desenvolvimento tecnológico, são assuntos que demandam estudos e aperfeiçoamento normativo com vistas a viabilizar seu melhor e mais seguro uso prático.

### 3 A responsabilidade civil do transportador

Preliminarmente, torna-se mister destacar o modal de transporte utilizado no contrato “*delivered ex ships*”, para, a *posteriori*, apontar a responsabilidade civil do transportador, uma vez em que esse se coaduna, no caso em análise, como o exportador.

to de compra e venda. Disponível em: <[www.jus.com.br](http://www.jus.com.br)>. Acesso em: 20 ago. 2013. p. 2.

<sup>8</sup> DOLGANOVA, Iulia; LOREZEN, Marcelo Boff. *O Brasil e a adesão à Convenção de Viena de 1980 sobre compra e venda internacional de mercadorias*. Disponível em: <<http://www.cisg-brasil.net/doc/idolganova1.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2013. p. 2.

<sup>9</sup> DOLGANOVA, Iulia; LOREZEN, Marcelo Boff. *O Brasil e a adesão à Convenção de Viena de 1980 sobre compra e venda internacional de mercadorias*. Disponível em: <<http://www.cisg-brasil.net/doc/idolganova1.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2013. p. 3.

A doutrina divide os modais de transporte em: aquaviário, terrestre e aéreo. Por sua vez o transporte aquaviário compreende todo e qualquer tipo de transporte que envolva vias aquáticas e pode ser dividido em: marítimo, fluvial e lacustre, realizados, respectivamente, em mares e oceanos, rios e lagos. Portanto, o modal utilizado no contrato *delivered ex ships* é o modal marítimo, ou seja, através do transporte aquaviário.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, através da Emenda Constitucional n.º 7, de 15 de agosto de 1995 deu nova redação ao parágrafo único, do artigo 178 (cento e setenta e oito), que passou a permitir o uso de bandeiras estrangeiras na navegação de cabotagem no Brasil, desde que afretadas por empresas brasileiras. Dessa forma o parágrafo único do supracitado artigo, passou a ter a seguinte redação: “Na ordenação do transporte aquático, a lei estabelecerá as condições em que o transporte de mercadorias na cabotagem e a navegação interior poderão ser feitos por embarcações estrangeiras.”

A abertura constitucional à navegação interior por embarcações estrangeiras foi decorrência da afirmação do Estado democrático de direito, igualmente chamado de Estado Constitucional, com a soma das liberdades conquistadas com o Estado Liberal mais a busca pela justiça social, do Estado Social.<sup>10</sup>

O Estado democrático de direito no Brasil com a Constituição Federal de 1988, como afirmado, e demarcou a necessidade de uma Constituição Econômica com a extinção de certas restrições ao capital estrangeiro e a flexibilização de monopólios estatais, que se firmaram através das reformas.

Nesse diapasão, destacam-se a Lei de Ordenação do Transporte Aquaviário n.º 9.432/97 e a Lei de criação da Agência Nacional de Transportes Aquaviários (Antaq) e do Conselho Nacional de Integração de Políticas de Transportes (CONIT), Lei n.º 10.233, de 05 de junho de 2001.

Desta forma o contrato de “*delivered ex ships*” se constitui como um contrato de transporte marítimo de carga. O contrato de transporte marítimo deve ser entendido como instrumento jurídico o qual estabelece o vínculo jurídico entre o transportador e o consignatário de mercadorias.

Segundo Eliane Martins, sob a égide do Código Civil, art. 479, a principal responsabilidade do transportador marítimo para o embarcador é conduzir a coisa a seu destino no prazo ajustado, salvo hipóteses de impedimento, coma devida diligência<sup>11</sup>.

De acordo com o ordenamento jurídico brasileiro, a responsabilidade civil do transportador marítimo é de natureza contratual, logo regida pela teoria objetiva imprópria. Essa teoria é aquela em que a culpa do transportador, havendo inadimplemento do contrato de transporte, é sempre presumida.

Assim, transportador só conseguirá eximir-se dessa presunção legal de culpa provando a existência, no caso concreto, de alguma das causas excludentes de responsabilidade previstas pelo ordenamento jurídico brasileiro<sup>12</sup>.

O ordenamento jurídico brasileiro adotou a teoria objetiva imprópria embasado, primeiramente, no Código Comercial que tratava da questão afeta a responsabilidade do transportador, de forma, precisa nos artigos 101, 102 e 103<sup>13</sup>.

Através de uma leitura sistêmica desses artigos, percebe-se que a responsabilidade do transportador, chamado pelo Código em destaque, como condutor ou comissário de transportes, começa a vigorar desde o momento em que recebe a carga e só cessa depois de efetuada a entrega.

Ainda, que durante o transporte, corre por conta do proprietário da carga o risco que as cargas sofrerem, proveniente de vício próprio, força maior ou caso fortuito. Entretanto, a prova de qualquer dos referidos sinistros

<sup>11</sup> OCTAVIANO MARTINS, Eliane Maria. *Curso de direito marítimo*. São Paulo: Manole, 2008. p. 320. v. 2

<sup>12</sup> CREMONEZE, Paulo Henrique. *A responsabilidade civil do transportador marítimo de cargas*. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18524/a-responsabilidade-civil-do-transportador-maritimo-de-cargas>>. Acesso em: 01 set. 2013.

<sup>13</sup> “Art. 101 - A responsabilidade do condutor ou comissário de transportes começa correr desde o momento em que recebe as fazendas, e só expira depois de efetuada a entrega. Art. 102 - Durante o transporte, corre por conta do dono o risco que as fazendas sofrerem, proveniente de vício próprio, força maior ou caso fortuito. A prova de qualquer dos referidos sinistros incumbe ao condutor ou comissário de transportes.

Art. 103 - As perdas ou avarias acontecidas às fazendas durante o transporte, não provindo de alguma das causas designadas no artigo precedente, correm por conta do condutor ou comissário de transportes.”

<sup>10</sup> GOMES, Luiz Flávio; VIGO, Luis Rodolfo. *Do Estado de direito constitucional e transconstitucional: riscos e precauções: navegando pelas ondas evolutivas do Estado e da justiça*. São Paulo: Premier Máxima, 2008. p. 20.

incumbe ao transportador.

Para arrematar a teoria objetiva, o Código Comercial, estipulava que as perdas ou avarias acontecidas às fazendas durante o transporte, não provindo de alguma das causas supracitadas, correm por conta do transportador.

A aplicação da teoria da responsabilidade objetiva ganhou força, igualmente, com o Decreto legislativo (Lei Federal) nº 2.681, de 07 de setembro de 1912, que regula a responsabilidade civil das estradas de ferro.

O mencionado Decreto, através de uma interpretação jurisprudencial ampla, teve a sua aplicação estendida a qualquer outro tipo de transporte: ônibus, táxis, lotações, automóveis etc<sup>14</sup>.

Por fim, o Código Civil Brasileiro instituiu a responsabilidade objetiva do transportador, não podendo as partes compactuar em sentido contrário, tal responsabilidade pode ser encontrada em diversos dispositivos do mencionado código (como, por exemplo, nos artigos, 734, 735 e 750<sup>15</sup>).

A responsabilidade que lastreia o transporte marítimo é de fim e não de meio, segundo o artigo 730, do Código Civil, que estipula que pelo contrato de transporte alguém se obriga, mediante retribuição, a transportar, de um lugar para outro, pessoas ou coisas.

Uma mesma mercadoria pode ser movimentada e transportada de diversas formas, utilizando-se de diversos tipos de embalagens e equipamentos, bem como nos diversos modais de transporte<sup>16</sup>.

Dessa forma, a responsabilidade do transportador

será solidária, no caso de diversos transportes cumulativos, dessa forma todos os transportadores respondem solidariamente pelo dano causado perante o remetente, ressalvada a apuração final da responsabilidade entre eles, de modo que o ressarcimento recaia, por inteiro, ou proporcionalmente, naquele ou naqueles em cujo percurso houver ocorrido o dano (segundo inteligência do Art. 756, CC).

Segundo Cremonese, a presunção legal de culpa só poderá ser afastada mediante prova da existência de alguma causa excludente de responsabilidade prevista no sistema legal brasileiro, ou seja, vício de origem (vício de embalagem ou culpa exclusiva do credor), caso fortuito ou força maior. Daí falar-se em inversão do ônus da prova. E o mencionada autor arremata que, basicamente, a responsabilidade civil contratual do transportador marítimo trabalha com dois sólidos pilares, um próprio do Direito material, culpa presumida, outro originário do Direito instrumental, mas com reflexos imediatos no Direito material, inversão do *onus probandi*<sup>17</sup>.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça entende de forma uníssona a responsabilidade objetiva do transportador, bem como a aplicação da responsabilidade de resultado, *vide*:

STJ - RECURSO ESPECIAL : REsp 1136885 SP 2009/0078922-7

CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. RESPONSABILIDADE CIVIL. TRANSPORTE DE PESSOAS. CASO FORTUITO. CULPA DE TERCEIRO. LIMITES. APLICAÇÃO DO DIREITO À ESPÉCIE. NECESSIDADE DE REEXAME DE PROVA. IMPOSSIBILIDADE.

1. A cláusula de incolumidade é ínsita ao contrato de transporte, **implicando obrigação de resultado do transportador**, consistente em levar o passageiro com conforto e segurança ao seu destino, excepcionando-se esse dever apenas nos casos em que ficar configurada alguma causa excludente da responsabilidade civil, notadamente o caso fortuito, a força maior ou a culpa exclusiva da vítima ou de terceiro.

2. O fato de um terceiro ser o causador do dano, por si só, não configura motivo suficiente para elidir a responsabilidade do transportador, sendo imprescindível aferir se a conduta danosa pode ser considerada independente (equipa-

<sup>14</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. *Responsabilidade civil*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 111.

<sup>15</sup> "Art. 734. O transportador responde pelos danos causados às pessoas transportadas e suas bagagens, salvo motivo de força maior, sendo nula qualquer cláusula excludente da responsabilidade. Parágrafo único. É lícito ao transportador exigir a declaração do valor da bagagem a fim de fixar o limite da indenização.

Art. 735. A responsabilidade contratual do transportador por acidente com o passageiro não é elidida por culpa de terceiro, contra o qual tem ação regressiva.

Art. 750. A responsabilidade do transportador, limitada ao valor constante do conhecimento, começa no momento em que ele, ou seus prepostos, recebem a coisa; termina quando é entregue ao destinatário, ou depositada em juízo, se aquele não for encontrado".

<sup>16</sup> MAGALHÃES, Petrônio de Sá Benevides. *Transporte marítimo: carga, navios, portos e terminais*. São Paulo: Aduaneiras, 2010. p. 17.

<sup>17</sup> CREMONEZE, Paulo Henrique. *A responsabilidade civil do transportador marítimo de cargas*. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18524/a-responsabilidade-civil-do-transportador-maritimo-de-cargas>>. Acesso em: 01 set. 2013.

rando-se a caso fortuito externo) ou se é conexa à própria atividade econômica e aos riscos inerentes à sua exploração.

3. A culpa de terceiro somente romperá onexo causal entre o dano e a conduta do transportador quando o modo de agir daquele puder ser equiparado a caso fortuito, isto é, quando for imprevisível e autônomo, sem origem ou relação com o comportamento da própria empresa.

4. Na hipótese em que o comportamento do preposto da transportadora é determinante para o acidente, havendo clara participação sua na cadeia de acontecimentos que leva à morte da vítima - disparos de arma de fogo efetuados logo após os passageiros apartarem brigante o cobrador e o atirador -, o evento não pode ser equiparado a caso fortuito.

5. Quando a aplicação do direito à espécie reclamar o exame do acervo probatório dos autos, convirá o retorno dos autos à Corte de origem para a ulatimação do procedimento de subsunção do fato à norma. Precedentes.

6. Recurso especial provido.

Ainda, segundo a jurisprudência brasileira, eventuais cláusulas abusivas, como as que limitam a responsabilidade do transportador, são tidas como não válidas, juridicamente ineficazes, entendimento consolidado na Súmula 161, do Superior Tribunal de Justiça, com a seguinte redação: “Em contrato de transporte, é inoperante a cláusula de não indenizar”.

Portanto, a responsabilidade civil do transportador marítimo é objetiva e contratual, devendo esse ser responsabilizado a partir do momento que recebe a carga até a respectiva entrega.

#### **4 Responsabilidade do exportador pelo pagamento do imposto de exportação no contrato “delivered ex ships”**

Tendo em vista a existência de uma operação em que o exportador é responsável por todos os encargos e danos atinentes à mercadoria exportada até o porto de destino, quando se trata da modalidade contratual “delivered ex ships”, mister a compreensão da sua responsabilidade tributária no que concerne ao imposto de exportação.

O imposto de exportação foi instituído em 1818<sup>18</sup>, sendo de início considerado como instrumento capaz de gerar riqueza interna, mas tendo a finalidade principal de influir no equilíbrio do balanço alfandegário. Na Constituição de 1988 foi atribuída à União a competência para instituí-lo, como reflexo de sua função de manter relações com Estados estrangeiros<sup>19</sup>.

No art. 153, II, da Constituição da República de 1988, fora estabelecido que o Imposto de Exportação seria de competência exclusiva da União, e, no parágrafo primeiro do mesmo dispositivo, concedida autorização para que o Poder Executivo viesse a aumentar ou reduzir suas alíquotas sem necessidade de submissão ao crivo da lei, o que lhe confere uma conotação extrafiscal, ficando a cargo do poder político a escolha do momento oportuno e conveniente para fazer “flutuar” a alíquota da exação, de acordo com a política econômica de incentivos e desestímulo de condutas e situações pretendidas e esperadas, com o fito de fazer concretizar o princípio constitucional do desenvolvimento nacional.

Nesse contexto, o imposto de exportação é cobrado pela saída comercial do produto nacional ou nacionalizado do território nacional, isto é, quando haja, de fato, uma operação comercial que enseje a aplicação da tributação indutora em comento.

Pode-se dizer, assim, que o fato gerador de tal imposto seria o fato material da saída da mercadoria, nacional, ou nacionalizada, para outro país, qualquer que seja a finalidade de quem remete, e não com o negócio jurídico da compra e venda do exportador para o estrangeiro, a despeito de, pelo regulamento aduaneiro, levar a crer que esteja relacionado a uma operação comercial de compra e venda, porquanto o ato de “exportar” comporta não apenas o envio do bem para o exterior, mas este com fim mercantil. Conforme explica Miguel Hilú, o verbo “exportar” é aplicável no sentido de enviar para fora, remeter, deslocar do território do exportador para outro.<sup>20</sup>

Portanto, no dizer de Paulo de Barros Carvalho, “a inclusão, no aspecto material dos impostos aduaneiros da

<sup>18</sup> GOMES, Carlos Roberto de Miranda; CASTRO, Adilson Gurgel de. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 172.

<sup>19</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 332.

<sup>20</sup> Art. 23. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset, (Coord.). *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: MP, 2005. p. 234.

necessidade de as operações tributáveis terem por objetos produtos destinados ao uso ou ao consumo no país de importação é um vetor do subsistema jurídico tributário aplicável a esses impostos<sup>21</sup>, do que se deduz que a exportação será considerada como tal para fins de cobrança do imposto em lume, quando tiver por fim um consumo pautado numa compra, de modo que ao exportador que contrata sob a modalidade de “delivered ex ships” cumpra-lhe tão somente recolher o tributo devido.

Faz-se imperiosa a observação de que a responsabilidade do exportador no contrato ora em análise, por óbvio, não decorre, única e exclusivamente da natureza do contrato entabulado entre as partes, mas porque o próprio regramento aplicável, contido no art. 27, do Código Tributário Nacional, lhe confere tal obrigação, a título de sujeito passivo, como decorrência lógica do preceito de que, perante a aduana, é ele o responsável pela mercadoria, e, por assim dizer, pela operação que ora se realiza.

Giuliano Fonrouge preleciona que

“el sujeto pasivo de la obligación aduanera es la persona a cuyo nombre figura la mercadería que se presenta a la aduana o, como dice la doctrina italiana, quien tiene la disponibilidad de la mercadería em el momento em que ésta transpone la frontera aduanera.”<sup>22</sup>

Nessa esteira, o aspecto pessoal do imposto de exportação é integrado pelos exportadores, ou seja, pelas pessoas físicas ou jurídicas que remetem produtos nacionais ou nacionalizados para o exterior, com a especial ressalva de que “não se limita o conteúdo semântico do vocábulo com a condição de que sejam exportadores profissionais e que o realizador da conduta não necessariamente é aquele que efetivou, pessoalmente, o transporte dos produtos do país para o exterior”<sup>23</sup>.

Assente-se, outrossim, que, por se tratar do contrato “delivered ex ships”, a despeito de o exportador não ser, exatamente, a mesma pessoa física ou jurídica que transporta os produtos, como possui, por força do referido instrumento contratual, responsabilidade por aqueles, tanto antes quanto durante o transporte, não poderá ser confundido com o transportador, nem este último, que

poderá representar o exportador no momento do pagamento do tributo, terá, em seu desfavor, o surgimento de uma obrigação tributária dissociada da sua função originária, mesmo porque um contrato jamais poderia ter o condão de alterar a responsabilidade tributária, quando esta somente pode ser atribuída por lei, nos termos do art. 150, §7º, da Constituição da República.

Esclarecidos, portanto, os aspectos material e pessoal do fato gerador, cumpre descortinar questão capaz de gerar dúvidas para o exportador, qual seja, o momento da ocorrência do fato gerador da exportação, que importa para a aferição da alíquota e demais regras aplicáveis à operação empreendida.

A esse respeito, mister a consideração da regra disposta no Decreto-lei aduaneiro n.º 1.578, de 11 de outubro de 1977, que determina, em seu art. 1º, §1º, que o fato gerador do imposto de exportação considera-se ocorrido no momento da expedição da Guia de Exportação ou documento equivalente<sup>24</sup>, o qual ainda vem sendo aplicável, inclusive sendo adotado como parâmetro de interpretação pela jurisprudência pátria.

Sobre a questão já se pronunciaram o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal, adotando o registro da operação no sistema integrado de comércio exterior – SISCOMEX<sup>25</sup>, como o fato material a

<sup>24</sup> Art.1º - O Imposto sobre a Exportação, para o estrangeiro, de produto nacional ou nacionalizado tem como fato gerador a saída deste do território nacional. § 1º - Considera-se ocorrido o fato gerador no momento da expedição da Guia de Exportação ou documento equivalente.

<sup>25</sup> STF, Rel. Min. Maurício Corrêa, RE-Agr-ED 234954. E, no mesmo sentido: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO. FATO GERADOR. AÇÚCAR. REGISTRO DA VENDA NO SISCOMEX POSTERIOR À VIGÊNCIA DA MP N. 655/94 E DA RESOLUÇÃO DO BACEN N. 2.112/94. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA. LEGALIDADE. [...] 2. A jurisprudência do STJ tem afirmado que o fato gerador do imposto de exportação é contado do registro de venda no Siscomex, conforme indicam o REsp n. 382.494/PR, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 29.03.2006; AgRg no REsp n. 225.546/PR, Rel. Min. Francisco Falcão; REsp n. 546.836/PE, Rel. Min. Castro Meira. 3. O registro de venda do negócio jurídico celebrado que produz efeitos no exterior não se confunde com o registro de exportação, momento este em que a lei considera ocorrida a saída da mercadoria exportada. Aquele antecede a este e tem por finalidade apenas o exercício de controle fiscal. [...] STJ. REsp 964.151/PR, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/04/2008, DJe 21/05/2008.

<sup>21</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 40.

<sup>22</sup> FONROUGE, C.M.G. *Derecho financiero*. 5. ed. Buenos Aires: Depalma, 1993. v. 2. p. 887.

<sup>23</sup> PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset, (Coord.). *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: MP, 2005. p. 234.

ensejar a ocorrência do fato gerador, de modo que se deve atentar para o fato de que tal registro consubstancia-se no efetivo registro de exportação e não no registro de venda do negócio jurídico celebrado que produz efeitos no exterior, porquanto este antecede aquele e tem por escopo o estrito exercício de controle fiscal, na esteira do entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

Neste contexto, conclui-se que o exportador tem como obrigação tributária principal o pagamento do imposto de exportação, e, ainda que não efetue, pessoalmente, o transporte da carga a ser exportada, possui a responsabilidade de repassar ao transportador o documento que comprove o registro da exportação perante o SISCOMEX, não se efetuando, também quanto a esse aspecto, qualquer espécie de transferência de responsabilidade tributária àquele que, efetivamente, realizou o transporte, ficando a cargo do exportador, conforme se viu, todos os encargos oriundos do produto enviado para o exterior.

Importante registrar, por fim, que o desembaraço da importação fica a cargo do comprador, porquanto a responsabilidade contratual do exportador se encerra com a entrega da mercadoria no porto de destino. Em se tratando de responsabilidade tributária, também não há que se admitir a cobrança do imposto de importação pelo país de destino ao vendedor-exportador, por se tratar de regime aduaneiro que super onera o seu custo de operação, configurando patente prática de bitributação sobre mesma hipótese de incidência.

## 5 Conclusão

Obtempere-se, diante do esposado, que em consonância com os Incoterms, no contrato “*Delivered Ex Ship*”, o exportador responsabiliza-se pelos produtos exportados desde a sua venda até a entrega no país de destino escolhido pelo comprador, o que significa, ainda, que este será responsável não apenas pelos danos oriundos de eventual avaria na mercadoria, mas também pelo custo de seu transporte e despesas aduaneiras advindas das exportações.

Nesse contexto, o exportador assume o risco do transporte dos produtos nacionais ou nacionalizados objeto da operação, ficando a cargo do comprador a responsabilidade pelos bens desde o desembarque no porto de destino até o real estabelecimento do comprador.

O transportador, de seu turno, responsabiliza-se pelos bens perante o exportador, podendo responder so-

lidariamente com esse frente ao comprador, face à aplicação de sua responsabilidade objetiva no direito brasileiro.

Também se denota, outrossim, que a responsabilidade do exportador quanto ao pagamento do imposto de exportação decorre não exclusivamente da natureza do contrato entabulado entre as partes, mas porque a própria legislação nacional assim dispõe, e, ainda que não seja o exportador o efetivo transportador, responderá pelo tributo perante o Fisco, observando-se que o ato físico de pagamento por esse último não transmuda a responsabilidade tributária, haja vista a sua definição por lei.

Por fim, interessante se observar que o exportador deve estar atento ao registro da exportação perante o SISCOMEX, por ser esse o fato material exigido pelo Fisco e hábil a ensejar a aplicação da alíquota incidente na data da operação registrada, de maneira que sua responsabilidade se estende a amparar o transportador, quando não o seja pessoalmente, ao desembaraço aduaneiro da exportação como forma de garantir os direitos do comprador perante o contrato.

## Referências

AGRIPINO JUNIOR, Oswaldo. Direito marítimo, lex mercatoria e lex maritima: breves notas. *Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais*, Curitiba, v. 1, n. 12, p. 84-101. 2010.

AGRIPINO JUNIOR, Oswaldo; PASSOLD, Cesar Luiz (Org.). *Direito portuário, regulação e desenvolvimento*. Belo Horizonte: Forum, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 2007.

CREMONEZE, Paulo Henrique. A responsabilidade civil do transportador marítimo de cargas. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18524/a-responsabilidade-civil-do-transportador-maritimo-de-cargas>>. Acesso em: 01 set. 2013.

DOLGANOVA, Iulia; LOREZEN, Marcelo Boff. *O Brasil e a adesão à Convenção de Viena de 1980 sobre compra e venda internacional de mercadorias*. Disponível em: <<http://www.cisg-brasil.net/doc/idolganova1.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2013.

FONROUGE, C.M.G. *Derecho financiero*. 5. ed. Buenos Aires: Depalma, 1993.

GOMES, Carlos Roberto de Miranda; CASTRO, Adilson



Gurgel de. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

GOMES, Luiz Flávio; VIGO, Luis Rodolfo. *Do Estado de direito constitucional e transconstitucional: riscos e precauções: navegando pelas ondas evolutivas do Estado e da justiça*. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Responsabilidade civil*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1988.

LÔBO, Paulo Luiz Netto. *Características atuais do contrato de compra e venda*. Disponível em: <www.jus.com.br>. Acesso em: 20 ago. 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MAGALHÃES, Petrônio de Sá Benevides. *Transporte marítimo: carga, navios, portos e terminais*. São Paulo: Aduaneiras, 2010.

MARTINS, Eliane Maria Octaviano. *Curso de direito marítimo*. São Paulo: Manole, 2008.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset. (Coord.) *Comentários ao código tributário nacional*. Art. 23. São Paulo: MP, 2005.