

**A. I. Nº** - 206865.0011/02-3  
**AUTUADO** - H STERN COMÉRCIO E INDÚSTRIA S.A.  
**AUTUANTE** - ANTÔNIO FERNANDO REIS DE ALMEIDA  
**ORIGEM** - INFAZ IGUATEMI  
**INTERNET** - 18.12.03

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0502/01-03**

**EMENTA: ICMS. 1. ALÍQUOTAS. RELÓGIOS COM PEDRAS PRECIOSAS, CONSIDERADOS JÓIAS. APLICADA A ALÍQUOTA DE 17%, EM VEZ DE 25%. O RICMS/97 prevê a alíquota de 25%, unicamente, para as jóias classificadas nas subposições 7113, 7114 e 7116 da NCM (art. 51, II, “g”). Relógios e outros aparelhos de relojoaria são classificados em outras subposições, a saber, 9101, 9102, 9103, 9104, 9105, 9106. Por conseguinte, relógios, mesmo quando fabricados com emprego de metais preciosos ou de metais folheados ou chapeados de metais preciosos, ou cravejados com pedras preciosas, classificam-se na posição 91 da NCM (subposição 9101), não podendo ser considerados jóias, pois estas são classificadas na posição 71 da NCM. Em matéria dessa ordem não se admite interpretação extensiva ou analógica. Não tem fundamento o lançamento do imposto. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. IMPOSTO APURADO EM VALORES SUPERIORES AOS ESTABELECIDOS EM LEI COMPLEMENTAR, CONVÊNIO OU PROTOCOLO. Nas transferências interestaduais de mercadorias, na situação em análise, a base de cálculo do imposto é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96. Quanto à atualização monetária da base de cálculo, o Convênio ICMS 3/95 prevê que a base de cálculo do imposto, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, é o valor do custo atualizado da mercadoria produzida. Inexistência da infração argüida. 3. EXPORTAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. OPERAÇÕES INTERNAS COM MERCADORIAS PARA CONSUMIDORES FINAIS RESIDENTES NO EXTERIOR, COMO SE FOSSEM EXPORTAÇÕES. A legislação estadual exclui expressamente da incidência tributária as operações que destinem mercadorias ao exterior. As exportações estão fartamente documentadas, com indicação, nas Notas Fiscais, dos nomes dos adquirentes, individualizados pelos respectivos passaportes, sendo os seus endereços na França, Itália, Alemanha, Dinamarca, Argentina, Portugal, Espanha, Estados Unidos, Suíça, etc. As transações foram efetuadas em cartão de crédito internacional, moeda estrangeira e “traveller check”, estando as exportações devida-**

mente documentadas através de Comproverantes de Exportação emitidos pelo órgão federal competente. As praxes aduaneiras das exportações pelo sistema denominado Documento Especial de Exportação (DEE) divergem das reguladas pelo sistema tradicional, pois, neste, o registro da exportação é prévio, ao passo que pelo sistema do DEE o registro é “a posteriori”. As operações foram efetuadas em consonância com a legislação federal que disciplina o comércio exterior. Compete à União legislar sobre comércio exterior (CF, art. 22, VIII). Ao baixar atos normativos nesse sentido, a União não está invadindo a competência estadual. Por seu turno, compete aos Estados legislar sobre o ICMS. Quando a lei estadual declara não incidir esse imposto sobre as operações “que destinem” mercadorias ao exterior, é evidente que a comprovação de que as mercadorias realmente “se destinam ao exterior” há de ser feita de acordo com as normas federais, pois é a União quem, privativamente, pode regular as exportações. Por conseguinte, atendido o âmbito de competência de cada ente de direito público interno, não pode a União dizer quando é ou não devido o ICMS, do mesmo modo que o Estado não pode dizer se esta ou aquela operação é ou não uma operação de exportação. Mantido, contudo, o lançamento relativamente a operações cuja documentação de exportação se mostrou ineficaz, por irregularidades quanto aos passaportes dos adquirentes. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 23/12/02, apura os seguintes fatos:

1. recolhimento de ICMS efetuado a menos, por erro na determinação da alíquota nas vendas de relógios com pedras preciosas, por isso considerados jóias, em que foi aplicada a alíquota de 17%, entendendo o fisco que a alíquota seria de 25%, sendo lançado imposto no valor de R\$ 941,29, com multa de 60%;
2. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativamente a operações interestaduais efetuadas com base de cálculo fixada na unidade federada de origem em valores superiores à estabelecida em lei complementar, convênio ou protocolo, sendo lançado imposto no valor de R\$ 991,16, com multa de 60%;
3. falta de recolhimento de ICMS em razão de registro de operações tributáveis como sendo não tributáveis – saídas internas de mercadorias para consumidores finais ditos residentes no exterior, como se fossem exportações –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 109.575,85, com multa de 60%.

O autuado apresentou defesa alegando que o lançamento do item 1º não tem fundamento legal, pois relógios não são jóias, mesmo quando cravejados com alguma pedra preciosa, conforme classificação feita na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), que se baseia na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), a qual por sua vez constitui a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM). Destaca que o capítulo 71 daquela tabela faz a classificação de todos os artefatos compostos, total ou parcialmente, com pérolas naturais ou cultivadas, pedras preciosas ou semipreciosas e seme-

lhantes, metais preciosos, metais folheados ou chapeados de metais preciosos, e suas obras, bijuterias, moedas, etc. Observa que o item 3 do aludido capítulo especifica exceções, dentre as quais artefatos como instrumentos científicos, aparelhos de relojoaria e instrumentos musicais. Aduz que os aparelhos de relojoaria e suas partes integram o capítulo 91, não constituindo, portanto, jóias. Na posição 9101, classificam-se os relógios de pulso, de bolso e outros relógios semelhantes, caixa de metais preciosos ou de metais folheados ou chapeados de metais preciosos. Conclui que, por definição legal, os relógios com caixa de metal precioso, metal folheado ou chapeado de metal precioso ou semiprecioso, a exemplo dos que são vendidos pela empresa e objeto destes autos, ainda que cravejados com alguma pedra preciosa, não é jóia, e, portanto, não está sujeito à alíquota de 25%. Diz que não cabe ao fisco modificar a classificação legal.

Quanto ao 2º item, explica que as Notas Fiscais emitidas pela empresa especificam o custo de produção ou custo histórico das mercadorias, a base de cálculo do ICMS, que é o valor atualizado das mercadorias, o valor estimado que espera obter na venda no varejo, e a base de cálculo do IPI. Diz que no comércio de jóias e afins a rotação dos estoques é muito baixa. Existem mercadorias que levam anos até serem vendidas. Como não existe obrigatoriedade de correção monetária dos estoques, as mercadorias antigas permanecem com os preços de produção ou históricos inalterados. Mas, por força das sucessivas alterações do padrão monetário nacional, algumas mercadorias antigas ficam com os preços históricos reduzidos a valores ínfimos, podendo causar perplexidade a pessoas desavisadas. Os valores atualizados das bases de cálculo são indicados nas Notas Fiscais, nas quais constam os valores mínimos pelos quais poderão ser vendidas as mercadorias, bem como o total do preço de varejo. A base de cálculo do ICMS corresponde a 50% do provável valor de venda no varejo. Considerando-se que os preços mínimos (prováveis) de venda são atualizados frequentemente, porque são ditados pelo mercado, conclui-se que as bases de cálculo também o são, e correspondem aos preços correntes das mercadorias. Argumenta que a base de cálculo do ICMS é determinada pelo Convênio ICMS 3/95. Os preços de custo ou históricos da produção permanecem inalterados apenas para fins contábeis, sendo indiferentes aos adotados como base de cálculo. Tais valores, por serem muito baixos, até provocam distorções nos balanços, e, ao contrário do que se pode supor, não beneficiam a empresa, pois apresentam “lucratividades” aparentemente elevadas, por causa dos “reduzidos” custos das mercadorias vendidas, ensejando elevada tributação do imposto de renda sobre os pseudo “lucros” obtidos. A fiscalização do Rio Grande do Sul também estranhou as diferenças entre os valores contábeis e os das bases de cálculo nas transferências de mercadorias entre as filiais da empresa, razão pela qual a empresa formulou consulta, tendo sido respondido que a legislação estadual não determina a necessidade de coincidência entre o valor contábil da operação e sua base de cálculo, concluindo não haver objeções ao procedimento que vem sendo adotado pela empresa. O autuado transcreve o art. 8º da Lei nº 2.657/96 do Estado do Rio de Janeiro. Considera estar agindo em obediência às disposições das legislações dos Estados a Bahia e do Rio de Janeiro. Assegura que os valores das bases de cálculo, tanto nas entradas como nas saídas em transferências e outras, são inferiores aos dos valores contábeis, conforme planilhas anexas. A loja em questão é estabelecida em hotel da orla de Salvador, voltada preponderantemente para vendas a turistas estrangeiros.

No tocante ao 3º item do Auto de Infração, a defesa sustenta ser inconsistente o lançamento do crédito tributário, tendo em vista que as operações em questão se encontram fora do campo de incidência do ICMS. Informa que opera, há muitos anos, no comércio de exportação de pedras preciosas, jóias e produtos afins, encontrando-se a empresa devidamente inscrita no Registro de Exportadores e Importadores da SECEX, sob o nº 3-001/10-00037 (juntou comprovante – fl. 159). Diz que liderou as exportações de jóias brasileiras em 1995 (com 45,4% do total das exportações brasileiras de jóias). Seguem-se considerações acerca do comércio internacional de metais nobres, de

pedras preciosas e de jóias. Comenta a evolução dos atos normativos que regulam as exportações dessas mercadorias, destacando a importância da Resolução nº 1.121/86 do Banco Central, culminando com a instituição do sistema denominado “DEE”: a União, utilizando a competência constitucional privativa para regular o comércio exterior, baixou o Decreto nº 99.472/90 (juntou cópia), instituindo o Documento Especial de Exportação (DEE). De acordo com o referido decreto, dentre as vendas para residentes no exterior, só podem ser processadas pelo DEE e, portanto, serem consideradas exportações as operações que satisfaçam, cumulativamente, a estes três requisitos:

1. serem efetuadas a residentes no exterior;
2. terem por objeto a venda de jóias e pedras preciosas;
3. serem feitas a vista, em moedas estrangeiras.

Além desses requisitos, o exportador deverá cumprir todas as formalidades previstas na legislação pertinente às demais exportações, a saber:

1. a entrega de uma via das Notas Fiscais à Receita Federal;
2. o registro da exportação no SISCOMEX;
3. a declaração do despacho no SISCOMEX;
4. a averbação do despacho pela Receita Federal;
5. a venda das divisas estrangeiras.

As outras exportações, isto é, aquelas que não sejam efetuadas nas condições estabelecidas pela SECEX, não podem ser processadas através do DEE, ficando sujeitas ao sistema tradicional, que exige o registro prévio da operação.

Portanto, somente as exportações das jóias e pedras preciosas listadas nas portarias da SECEX, quando atendidos os requisitos e formalidades acima enumerados, podem ser processadas após a sua concretização. Outras mercadorias (relógios, colares de pérolas e artigos de couro, por exemplo), ainda que vendidas a não residentes no País e efetuadas em divisas estrangeiras, não foram incluídas no sistema DEE, embora se destinem ao exterior.

Segundo o autuado, integram o regramento do sistema DEE a Portaria DECEX nº 7/91 (revogada pela Portaria DECEX nº 5/92), a Portaria DECEX nº 5/92 (revogada pela Portaria DECEX nº 28/92) e a Portaria DECEX nº 28/92 (cancelada pela Portaria SECEX nº 2/92) e a Portaria SECEX nº 2/92, vigente desde 4/1/93, alterada pelas Portarias SECEX nº 8/93, 13/97 e 2/98.

Destaca que a Portaria SECEX nº 2/92, com a nova redação dada pela Portaria SECEX nº 2/98, dispõe que “as vendas de pedras preciosas e semipreciosas, metais preciosos, obras derivadas e artefatos de joalheria, com pagamento em moeda estrangeira, realizadas no mercado interno a não residentes no País ou em lojas francas a passageiros com destino ao exterior, são consideradas exportações...”.

No tocante ao presente Auto de Infração, o autuado considera infundada a exigência fiscal, tendo em vista que as operações foram efetuadas com observância do sistema do DEE. Destaca que, de acordo com o Acórdão CJF 2127-11/01, da 1ª Câmara, em decisão unânime, o registro no SISCOMEX é o documento hábil para comprovar a exportação. Argumenta que se trata de operações de exportação, de fato e de direito, reconhecidas e atestadas pela Secretaria da Receita Federal e pelo Banco Central. Não foi, portanto, a empresa quem considerou tais operações como “iguais” a exportações. Não faz diferença se as vendas foram efetuadas a consumidores finais, pois exportações não são necessariamente feitas para comerciantes. Fala dos controles a que são submetidas essas ope-

rações pela Secretaria da Receita Federal e pelo Banco Central, mediante registros das exportações no SISCOMEX, sendo estas submetidas a despachos, averbações, etc. A partir da instituição do DE-E, as operações por ele reguladas, além de serem exportações de fato, passaram a sê-las também de direito.

O autuado reporta-se ao tratamento fiscal dispensado a situações como esta em outros países. Alguns reconhecem a não-incidência do gravame tributário no momento em que o adquirente da mercadoria, ao anunciar a sua condição de não residente no País, exhibe o passaporte e paga a compra em divisa estrangeira (em espécie ou cartão de crédito). Outros países devolvem o imposto contido nas compras no aeroporto, em espécie, quando da saída do País, mediante a exibição das Notas Fiscais. E então pergunta: por que no Brasil haveria de ser diferente?

Reporta-se ao preceito do art. 155, § 2º, X, da Constituição Federal, segundo o qual o ICMS não incide sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados (...), sendo que a Lei Complementar nº 87/96, em coerência com a tendência mundial, ampliou a exoneração tributária para todas as exportações.

O autuado chama a atenção para o fato de que a competência para legislar sobre comércio exterior é privativa da União, nos termos do art. 22, VIII, da Constituição.

De acordo com o conceito jurídico de normas complementares (art. 100, I, do CTN), a defesa comenta que se enquadram naquele conceito os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas. Logo, do exame dos dispositivos constitucionais retrocitados, infere-se que a regulamentação do comércio exterior, tanto pela União como pelo órgão federal pertinente, a SECEX, seja qual for a forma pela qual se exteriorize (portarias, comunicados, etc.), têm eficácia plena face a qualquer destinatário.

A imunidade em discussão, prossegue o autuado, é reproduzida na legislação baiana. Transcreve o art. 581 do RICMS/97.

Explica, a seguir, passo a passo, os procedimentos da empresa em relação às vendas efetuadas através do sistema DEE:

1. é emitida a Nota Fiscal, nela fazendo-se constar o nome do adquirente, o número do seu passaporte, o país onde mora, a descrição das mercadorias, seu valor nas moedas nacional e estrangeira, a moeda do negócio e a forma do seu recebimento, se em espécie ou em cartão de crédito;
2. as Notas Fiscais são agrupadas por quinquena, englobando todas as vendas efetuadas no Estado da Bahia por todos os estabelecimentos da empresa, relativamente a cada espécie de mercadoria, por país de destino, por moedas, separando-se as vendas recebidas em espécie das efetuadas mediante cartões de crédito;
3. são feitos então os Registros de Exportação (RE) no SISCOMEX, separando as operações por país, sendo que o SISCOMEX, ao autorizar a operação, gera um número, que passa a identificá-la;
4. procede-se então ao Despacho Aduaneiro no SISCOMEX, e este gera outro número, onde são reunidos os vários REs da mesma moeda;
5. são entregues à Receita Federal cópias das Notas Fiscais e os comprovantes da exportação, com indicação dos números dos REs e dos Despachos Aduaneiros;
6. a Receita Federal, depois de verificar as Notas Fiscais e os comprovantes da exportação, entra no SISCOMEX e fornece a averbação automática, isto é, o Comprovante da Exportação;

7. finalmente, a empresa vende as divisas, ou seja, fecha o câmbio em qualquer banco autorizado a operar com câmbio.

A defesa assegura que, quando realiza vendas sem aplicação do sistema DEE, mesmo quando efetuadas a estrangeiros, as mesmas são tributadas normalmente, qualquer que seja a moeda recebida.

O autuado acrescenta que é impossível a realização de venda a qualquer pessoa com fruição indevida da imunidade tributária pelo simples fato de o comprador das jóias embarcar para o exterior, haja vista que o sistema DEE somente permite a venda a estrangeiro residente no exterior, em trânsito.

Comenta que, no caso da matéria em discussão, por se tratar de imunidade, ou seja, de preceito exoneratório estabelecido pela Constituição, não haveria necessidade de a norma ser repetida pela legislação infraconstitucional.

A defesa transcreve na íntegra o voto proferido no julgamento do Acórdão JF 0112/01. Menciona também o Acórdão JF 1589/99, da 4ª Junta.

Pede que, se o Auto de Infração for mantido, seja reduzida ou cancelada a multa, por equidade, com fundamento no art. 42, § 8º, da Lei nº 7.014/96, haja vista ter agido de acordo com as normas legais, não tendo a intenção de sonegar tributos.

Pede que o procedimento seja declarado improcedente.

O fiscal autuante contestou as razões da defesa contrapondo que, relativamente ao 1º item do Auto de Infração, a DITRI já se posicionou sobre o assunto, isto é, quanto ao conceito de jóias.

No tocante ao item 2º, embora, como diz a empresa, a base de cálculo tenha sido apurada na forma prevista no regulamento do Estado do Rio de Janeiro, ela não encontra respaldo na legislação baiana, segundo a qual a base de cálculo somente pode ter valor diferente do da operação nos casos previstos em convênio.

Relativamente ao item 3º, a imunidade prevista na Constituição Federal é para a operação de exportação, ou seja, aquela que destina mercadoria para o exterior, sendo que no caso em tela as vendas são feitas no mercado interno para estrangeiros. Nas Notas Fiscais envolvidas neste caso, existem pessoas que têm vários passaportes, e algumas apresentam uma constância nas compras, incompatível com a figura do turista, não se revestindo, assim, de credibilidade, pois o campo “destinatário” pode estar sendo preenchido com dados fictícios, de forma a simular vendas para estrangeiros. Informa, por fim, que a empresa obteve regime especial do Estado para operações dessa natureza, mas tal regime é posterior aos fatos ora em discussão.

O processo foi baixado em diligência, a cargo da ASTEC, visando à obtenção de esclarecimentos. O teor da solicitação e do resultado da diligência é o seguinte, em síntese, seguindo a ordem das respostas:

1. Primeira solicitação: no tocante ao 2º item do Auto de Infração, que diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, a defesa reclama que o Auto de Infração acusa a utilização indevida de crédito fiscal com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em valor superior à estabelecida em lei complementar, convênio ou protocolo, sem, contudo, especificar qual a lei, convênio ou protocolo que teriam sido ofendidos. Tendo em vista que, nos termos do § 4º, II, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é “o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”, deveria a ASTEC calcular o

custo de produção, levando em conta, unicamente, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, apurando-se os dados relativos a cada mês, individualizadamente. Para apuração dos valores porventura devidos a título de crédito indevido em virtude da adoção de base de cálculo superior à prevista na legislação, deveria ser feita a comparação da base de cálculo das saídas ocorridas em cada mês com o custo de produção relativo ao mesmo mês considerado.

Resposta da ASTEC: todas as atividades administrativas da empresa são centralizadas na matriz, no Rio de Janeiro. Segundo informações fornecidas por telefone por um dos diretores da empresa, a base de cálculo nas transferências da matriz para as filiais é estabelecida de acordo com o Convênio ICMS 3/95 e o art. 8º do RICMS/RJ. Na filial de Salvador, não há elementos capazes de se apurar a composição do custo de produção, haja vista que a produção é concentrada na matriz, no Rio.

2. Segunda solicitação: relativamente ao 3º item do Auto de Infração, o contribuinte, em sua defesa, a fim de provar que as operações em questão atendem às normas de exportação, juntou demonstrativo às fls. 215/220, em que indica, em relação a cada Nota Fiscal, os números dos correspondentes Comprovaantes de Exportação, averbados pelo Ministério da Fazenda. Anexou também cópias dos Comprovaantes de Exportação. Por exemplo: o Comprovaante de Exportação 1990053448/4 (fl. 221-222), que abrange as Notas Fiscais 130, 131, 132, 133 e 134 (fls. 223/227). Seguem-se a partir da fl. 229 os jogos dos demais Comprovaantes de Exportação com as Notas Fiscais correspondentes. Os documentos em apreço indicam os nomes dos adquirentes, os números dos passaportes e o país emissor dos mesmos, e especificam ainda o país de destino das mercadorias, a moeda utilizada no pagamento da compra, a discriminação dos bens vendidos, o valor em reais e outros dados. Como o fiscal autuante prestou informação suscitando a possibilidade de estar havendo simulação de vendas para estrangeiros, deveria a ASTEC, em face dos elementos de que porventura a empresa disponha, informar:

- de que forma foram pagas tais aquisições?
- há alguma evidência de simulação ou de falsidade nas declarações consignadas nos documentos em questão?
- tendo em vista que, nas Notas Fiscais juntadas pela defesa, constam indicações do comprador das mercadorias, número do passaporte e país emissor, país de destino da mercadoria, valor da venda na moeda contratada e valor equivalente em moeda nacional, como é feita a entrega da mercadoria ao adquirente, e como é checada a saída do bem do território nacional pela repartição aduaneira?
- no primeiro caso dado como prova pela defesa, consta às fls. 221-222 a cópia do Comprovaante de Exportação dos bens objeto das Notas Fiscais 130/134 (fls. 223/227). Os países de destino das mercadorias seriam Portugal, Estados Unidos, Itália e Uruguai. A empresa possui Contratos de Câmbio relativamente a essas operações? Que comentários merecem esses elementos?

Resposta da ASTEC: de acordo com informações colhidas na empresa e na inspetoria da Receita Federal, no Aeroporto Internacional de Salvador;

- as aquisições de produtos feitas por residentes no exterior são pagas em cartão de crédito internacional, moeda estrangeira e *traveller check*;
- o único indício de aparente anormalidade detectada é aquele que foi apontado pelo autuante na informação fiscal, à fl. 1339;

- a entrega da mercadoria é realizada no mesmo momento do pagamento, no balcão da empresa, e diretamente ao adquirente, juntamente com a 1ª via da Nota Fiscal, que tem campos específicos para registros do valor em moeda estrangeira, do número do passaporte, da nacionalidade e do país de destino dos produtos;
- não há qualquer procedimento sistemático para checagem na saída do País pela repartição aduaneira, já que esta é uma operação lastrada na emissão de um formulário chamado Documento Especial de Exportação (DEE), da Receita Federal. Nas exportações pelo sistema DEE, o registro no SISCOMEX é realizado posteriormente, ao contrário das exportações tradicionais, que é feito *a priori*, antes do embarque. A matriz da empresa registra quinzenalmente no SISCOMEX todas as operações, separadas em dois grupos distintos, conforme se trate de recebimentos em espécie ou em cartão de crédito, e, em cada um desses grupos, separadamente, por países destinatários. Posteriormente, preposto de cada filial comparece à delegacia de sua região para receber o comprovante das exportações, após a análise e deferimento da autoridade aduaneira. Há cerca de cinco anos, a operação era efetuada de forma distinta da atual, pois a legislação pertinente obrigava a entrega, também, da 2ª via da Nota Fiscal ao adquirente, para que fosse por ele depositada em urnas coletoras nos diversos pontos de saída do país;
- no caso das operações com cartão de crédito internacional, o fechamento do câmbio é realizado pela congênere na empresa que opera no País, através do Banco Central. Nas operações efetuadas em espécie e mediante *traveller check*, o fechamento do câmbio é feito pela matriz em instituição bancária credenciada, no Rio de Janeiro.

Foi dada ciência do resultado da diligência ao sujeito passivo. Este não se pronunciou.

## VOTO

O 1º tópico deste Auto de Infração acusa recolhimento de ICMS efetuado a menos, por erro na determinação da alíquota nas vendas de relógios com pedras preciosas, por isso consideradas jóias, em que foi aplicada a alíquota de 17%, entendendo o fisco que a alíquota seria de 25%.

A identidade das coisas é determinada ou pela sua própria natureza ou por fatores extrínsecos, como, por exemplo, por determinação legal.

Para saber se um relógio é um relógio, é bastante o discernimento do senso comum: relógio é todo instrumento ou mecanismo que sirva para medir intervalos de tempo, seja de pulso, de bolso ou de parede.

Porém, para saber se um relógio é uma jóia, com vistas à incidência tributária, já não é válido recorrer-se ao senso comum, tendo o intérprete de valer-se das normas jurídicas de classificação das mercadorias. Tal classificação é feita, em todo o mundo, mediante nomenclaturas decorrentes de acordos internacionais. A Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM) é a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

O RICMS/97, no art. 51, II, “g”, ao estipular as alíquotas, grava com a alíquota de 25%:

1. as jóias de metais preciosos ou de metais folheados ou chapeados de metais preciosos classificados nas subposições 7113 e 7114 da NCM;
2. as jóias de pérolas naturais ou cultivadas, de pedras preciosas ou semipreciosas, de pedras sintéticas ou reconstituídas, classificadas na subposição 7116 da NCM.

Rigorosamente, somente as mercadorias classificáveis nas subposições 7113, 7114 e 7116 da NCM podem ser consideradas jóias.

Relógios e outros aparelhos de relojoaria são classificados em outras subposições, a saber:

1. 9101: relógios de pulso, de bolso ou semelhantes, com caixa de metais preciosos ou de metais folheados ou chapeados de metais preciosos;
2. 9102: outros relógios de pulso, de bolso ou semelhantes, que não os da subposição 9101;
3. 9103: despertadores e outros relógios com maquinismo de pequeno volume;
4. 9104: relógios para painéis de instrumentos e relógios semelhantes, para automóveis, aeronaves, naves espaciais, embarcações ou outros veículos;
5. 9105: despertadores e outros relógios e aparelhos de relojoaria semelhantes, exceto com maquinismo de pequeno volume;
6. 9106: relógios de ponto, relógios datadores, contadores de horas, etc.

Por conseguinte, relógios, mesmo quando fabricados com emprego de metais preciosos ou de metais folheados ou chapeados de metais preciosos, ou cravejados com pedras preciosas, classificam-se na posição 91 da NCM (subposição 9101), não podendo ser considerados jóias, pois estas são classificadas na posição 71 da NCM. Em matéria dessa ordem não se admite interpretação extensiva ou analógica. Não tem fundamento o lançamento objeto do item 1º do Auto de Infração.

No 2º item, a empresa é acusada de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, em decorrência de operações interestaduais efetuadas com base de cálculo fixada na unidade federada de origem em valores superiores à estabelecida em lei complementar, convênio ou protocolo.

Em face da reclamação da defesa, de que o Auto de Infração acusa a utilização indevida de crédito fiscal com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em valor superior à estabelecida em lei complementar, convênio ou protocolo, sem, contudo, especificar qual a lei, convênio ou protocolo que teriam sido ofendidos, o processo foi remetido em diligência, para esclarecimentos.

Consta nos autos que a matriz da empresa, sediada no Rio de Janeiro, transfere mercadorias seguindo a norma do art. 8º da Lei nº 2.657/96 daquele Estado e a regra do Convênio ICMS 3/95. O art. 8º da Lei nº 2.657/96 do Estado do Rio de Janeiro corresponde à regra do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96. A Lei Complementar prevê:

“Art. 13 .....

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

.....

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

.....”

Não está provada a existência da infração argüida. Para aferição da base de cálculo aplicável nesse caso, em vez dos custos totais de produção, na mensuração do custo devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento. Por conseguinte, infração haveria se a matriz transferisse as mercadorias adotando base de cálculo superior ao custo das mercadorias produzidas, considerando-se como custo a soma do custo das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento.

A defesa explicou que as mercadorias são transferidas pela matriz com a base de cálculo atualizada, seguindo a orientação do Convênio ICMS 3/95. A empresa está agindo corretamente. De acordo com a cláusula primeira desse convênio, os Estados concordam que a base de cálculo do imposto, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, é o valor do custo atualizado da mercadoria produzida. O lançamento do 2º item é insubsistente.

Quanto ao 3º item do Auto de Infração, a acusação é de que o contribuinte “Deixou de recolher o ICMS em razão de registro de operação tributada como não tributada nas saídas internas de mercadorias para consumidores finais, ditos residentes no exterior, como se fossem exportações”.

Em face da expressão “ditos residentes no exterior”, pode-se ter a impressão, à primeira vista, de que a autuação teria decorrido do fato de os compradores se terem passado por residentes no exterior, havendo, portanto, uma simulação. Porém, quando se lê a defesa e depois a informação fiscal, chega-se à conclusão de que a imputação real é outra, haja vista que os compradores são de fato residentes no exterior. Na verdade, a autuação foi motivada pela idéia defendida pelo ilustre auditor responsável pelo procedimento fiscal de que as vendas de jóias e pedras preciosas a consumidores finais não residentes no País são operações internas.

Nestes autos, são feitas referências a atos normativos expedidos por órgãos federais. Isso porque a competência para legislar sobre comércio exterior é da União.

Cumpre, então, distinguir a natureza dos atos normativos que interessam neste caso:

1. quem regula o comércio exterior, inclusive para dizer se determinada operação é ou não de exportação, é a União. Isso é feito diretamente pela União (Congresso Nacional, Presidência da República, Ministérios) ou pelos órgãos de sua administração indireta (Banco Central, Conselho Monetário Nacional, etc.);
2. por outro lado, quem cuida da incidência ou não do ICMS é a legislação estadual. Por questão de competência legislativa tributária, somente quem pode legislar sobre determinado tributo é a pessoa jurídica de direito público detentora da competência para instituir o tributo considerado. Se o tributo é da competência do Estado, não há nenhuma precedência ou hierarquia da legislação federal sobre a estadual. Isso somente comporta exceção no caso das chamadas isenções heterônomas.

Por conseguinte, atendido o âmbito de competência de cada ente de direito público interno, não pode a União dizer quando é ou não devido o ICMS, do mesmo modo que o Estado não pode dizer se esta ou aquela operação é ou não uma operação de exportação.

Em face das portarias federais mencionadas pela defesa, não é certo dizer-se que a União esteja legislando sobre o ICMS. Não há invasão de competência naqueles atos normativos. Ali, as autoridades federais apenas regulam os procedimentos a serem seguidos por quem deseje exportar mercadorias para o exterior. Mesmo quando aqueles atos normativos cuidam de matéria tributária, reportam-se apenas aos efeitos jurídicos dos tributos da União.

A Portaria SECEX nº 2/92, com a nova redação dada pela Portaria SECEX nº 2/98, dispõe que “as vendas de pedras preciosas e semipreciosas, metais preciosos, obras derivadas de artefatos de joalheria, com pagamento em moeda estrangeira, realizadas no mercado interno a não residentes no País ou em lojas francas a passageiros com destino ao exterior, são consideradas exportações...”.

Pois bem, se o órgão competente da União, valendo-se da prerrogativa prevista no art. 22, VIII, da Constituição, de legislar sobre comércio exterior, diz que as vendas de jóias e similares com pagamento em moeda estrangeira realizadas no mercado interno a pessoas não residentes no País são

exportações, será possível dizer-se que tais vendas não são exportações? Há alguma norma estadual dizendo o contrário? Se há, desconheço a sua existência.

Quando se diz que são “consideradas” exportações as vendas efetuadas a pessoas não residentes no País que ao embarcarem levam consigo os bens adquiridos, cumpre frisar que não se trata de uma ficção jurídica, de uma equiparação – trata-se efetivamente de casos típicos de exportação, haja vista que as mercadorias saíam efetivamente do País. Nessas vendas, opera-se uma nítida operação de exportação. Com efeito, meras portarias não teriam como definir, por exemplo, o fato gerador do imposto federal sobre a exportação, matéria de reserva legal. Tais portarias têm apenas efeito declarativo. Declaram, explicitam, afirmam o que já é.

Por essas razões, não percebo nos atos normativos expedidos pelas autoridades federais que regulam o comércio exterior nenhuma intromissão da União na área de competência do tributo estadual.

No entanto, embora juridicamente as portarias, resoluções e outros atos normativos federais sobre comércio exterior não se refiram ao ICMS, terminam por via oblíqua tendo reflexos no âmbito de incidência do tributo estadual, haja vista que este não incide sobre operações que destinem mercadorias para o exterior.

Mas isso, repito, não constitui interferência indevida da União, pois esta apenas está disciplinando as praxes a serem seguidas por quem deseje efetuar operações relacionadas com o comércio exterior, matéria de sua competência.

Chega-se então a uma questão no plano do bom senso: como poderia uma “operação de exportação” não ser uma “operação de exportação”?

Cumprindo ao intérprete, diante de uma situação como esta, adotar o seguinte critério: quem diz o que é exportação e quem disciplina o procedimento a ser observado no comércio exterior é a União, ao passo que quem regula a incidência do ICMS é a legislação estadual, atendidos, evidentemente, os preceitos constitucionais e os parâmetros traçados pela lei complementar.

Assim sendo, deve-se analisar o que estabelecem a lei e o regulamento do ICMS acerca dos fatos em exame.

A Lei nº 7.014/96, no art. 3º, II, é clara ao declarar que o ICMS não incide sobre operações “que destinem ao exterior” mercadorias e serviços. O teor desse preceito é repetido pelo RICMS/97, no art. 581.

Observe-se que a norma legal, ao contemplar a não-incidência do imposto, não se refere a “exportação”, mas sim às operações “que destinem ao exterior” os produtos que indica. O cerne da questão em exame está nessa expressão – “destinem ao exterior”.

Precisa então ser esclarecido se seriam “operações internas” as vendas de mercadorias efetuadas a pessoas residentes no exterior que ao embarcarem no avião ou navio levam consigo os bens adquiridos. Deve-se para tanto partir do pressuposto de que nesse sentido é exercido rigoroso controle pela Receita Federal, havendo uma série de mecanismos aduaneiros para checar a documentação e o procedimento de transposição da fronteira, tudo devidamente consignado no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX).

Convém assinalar que muitas impropriedades que se cometem na interpretação da legislação do ICMS decorrem do emprego de expressões como “importação” e “exportação” quando se analisam fatos relacionados com o resto do mundo, como se esses vocábulos tivessem importância na configuração do critério material da sua hipótese de incidência. As expressões em apreço – importação

e exportação – interessam apenas ao legislador federal, competente que é não somente para legislar sobre comércio exterior (CF, art. 22, VIII) como também para legislar acerca de tributos sobre importação e exportação (CF, art. 153, I e II). Já no âmbito do ICMS, o núcleo do aspecto material da hipótese normativa é a palavra “operações” (ou “prestações”, no caso de serviços).

Faço essa observação para assinalar o equívoco em que incorre todo aquele que, ao examinar o fenômeno da incidência do ICMS nas operações efetuadas por pessoas naturais ou jurídicas estabelecidas no País com outras do resto do mundo, toma por referência a “exportação” de mercadorias para o exterior. Ora, a exportação é fato gerador não do ICMS, mas de um tributo federal. O fato jurídico tributável pelo ICMS é a realização de “operação” relativa à circulação de mercadorias.

Por conseguinte, do ponto de vista da exclusão tributária (imunidade dos produtos industrializados, e isenção heterônoma de produtos semi-elaborados e demais mercadorias e serviços), é incorreto dizer-se que o ICMS não incide “nas exportações”. Corrija-se: o ICMS não incide nas operações “que destinem ao exterior” produtos industrializados e outros definidos em lei complementar.

Noutras palavras: a exoneração tributária não é das “exportações”, mas sim das operações “que destinem” ao exterior determinados bens, nos termos da legislação. Está perfeita a redação do art. 3º, II, da Lei nº 4.825/89 e do dispositivo correspondente da Lei nº 7.014/96.

Isto porque, conforme já foi salientado, no âmbito de aplicação da norma jurídica do ICMS, a palavra “exportação” não tem o menor significado. A definição do fato gerador do ICMS toma como cerne é o vocábulo “operação”. De modo que, repito, a imunidade do ICMS não diz respeito à “exportação” de produtos industrializados – o que são imunes ao tributo estadual são as “operações que destinem ao exterior” produtos industrializados.

A imputação formulada no Auto baseia-se na tese de que as vendas em discussão seriam “operações internas” porque foram efetuadas no mercado interno. Ora, a rigor, toda operação regulada pelo ICMS é realizada necessariamente no mercado interno, pois do contrário não seria possível haver a incidência do ICMS, por questão de territorialidade da legislação. Para que a mercadoria seja exportada precisa se encontrar no território brasileiro. Toda exportação decorre, por conseguinte, de uma venda efetuada no território brasileiro. Outra característica desse tipo de negócio é o fato de o adquirente ser estabelecido ou residente no exterior. O que distingue as exportações das operações para o mercado interno é o fato de naquelas a mercadoria “ser destinada” ao exterior. Mesmo nos casos de exportação, as operações são efetuadas no “mercado interno”, tanto do ponto de vista econômico como do ponto de vista lógico ou jurídico. Se a operação ocorresse no “mercado externo”, então o tributo incidente seria o do país em cujo território se verificasse a realização do negócio, pois é impossível a legislação brasileira incidir sobre fatos realizados fora de suas fronteiras, a menos que se trate de situação regulada em acordos internacionais.

O Auto de Infração refere-se a vendas feitas a consumidores finais residentes no exterior. No art. 581 do RICMS/97 é previsto que não incide o imposto nas operações que destinem mercadorias ao exterior. Não vejo como, em face desse preceito, ser possível estabelecer-se alguma restrição pelo fato de as mercadorias serem adquiridas por “consumidores finais”, ou seja, por pessoas físicas e não por empresas. É impossível negar a aplicação da norma jurídica pelo fato de a exportação ser efetuada para consumidores finais. Se uma pessoa física ou empresa domiciliada ou estabelecida no estrangeiro, pretendendo importar mercadorias brasileiras, resolver vir pessoalmente ou enviar seu representante ao Brasil para fechar o negócio, o fato de a pessoa ou seu representante se encontrar no território brasileiro no ato da consolidação do negócio descaracteriza a transação como sendo uma exportação para o exterior? Numa exportação, existe alguma norma que proíba que a mercadoria seja transportada pela própria pessoa ou empresa que houver contratado o negócio?

Sendo feita uma exportação para determinada pessoa ou empresa estabelecida no Paraguai, por exemplo, é proibido que ela própria transporte a mercadoria?

Feitas essas considerações, pondo-se em foco o caso em discussão – vendas de mercadorias a turistas estrangeiros, devidamente individualizados por seus passaportes, com especificação dos respectivos endereços no exterior e com indicação da negociação em moeda estrangeira, sendo os pagamentos condicionados ao posterior fechamento de câmbio e à conversão em moeda nacional, havendo inclusive os Registros de Exportação devidamente averbados pela repartição aduaneira com os números dos despachos fornecidos pelo SISCOMEX comprovando a exportação –, resta analisar se nesses casos as mercadorias são ou não são “destinadas” ao exterior.

A resposta é óbvia. Trata-se evidentemente de operações que destinam mercadorias ao exterior. Para se descaracterizar a não-incidência do ICMS teria de haver nestes autos a prova da existência de simulação ou fraude demonstrando que na verdade as mercadorias tivessem sido destinadas a pessoas residentes no território brasileiro. Disso, porém, não se cogita nestes autos. Por conseguinte, não há como negar o enquadramento dos fatos considerados na previsão legal da exoneração tributária.

O contribuinte, em sua defesa, a fim de provar que as operações em questão atendem às normas de exportação, juntou demonstrativo às fls. 215/220 em que indica, em relação a cada Nota Fiscal, os números dos correspondentes Comproventes de Exportação, averbados pelo Ministério da Fazenda. Anexou também cópias dos Comproventes de Exportação. Por exemplo: o Comprovente de Exportação 1990053448/4 (fl. 221-222), que abrange as Notas Fiscais 130, 131, 132, 133 e 134 (fls. 223/227). Seguem-se a partir da fl. 229 os jogos dos demais Comproventes de Exportação com as Notas Fiscais correspondentes. Os documentos em apreço indicam os nomes dos adquirentes, os números dos passaportes e o país emissor dos mesmos, e especificam ainda o país de destino das mercadorias, a moeda utilizada no pagamento da compra, a discriminação dos bens vendidos, o valor em reais e outros dados.

O processo foi remetido em diligência para que a ASTEC informasse: *a)* de que forma foram pagas tais aquisições; *b)* se há alguma evidência de simulação ou de falsidade nas declarações consignadas nos documentos em questão; *c)* como é feita a entrega da mercadoria ao adquirente, e como é checada a saída do bem do território nacional pela repartição aduaneira, já que nas Notas Fiscais juntadas pela defesa constam indicações do comprador das mercadorias, número do passaporte e país emissor, país de destino da mercadoria, valor da venda na moeda contratada e valor equivalente em moeda nacional; *d)* tendo em vista que a defesa anexou cópias dos Comproventes de Exportação dos bens objeto das Notas Fiscais de mercadorias destinadas a diversos países, deveria a ASTEC checar se a empresa possui Contratos de Câmbio relativamente a tais operações.

Atendendo à diligência, a ASTEC respondeu que, de acordo com informações colhidas na empresa e na Receita Federal, as aquisições de produtos feitas por residentes no exterior são pagas em cartão de crédito internacional, moeda estrangeira e *traveller check*. O único indício de aparente anormalidade detectada é aquele que foi apontado pelo autuante na informação fiscal, à fl. 1339. A entrega da mercadoria é realizada no mesmo momento do pagamento, no balcão da empresa, e diretamente ao adquirente, juntamente com a 1ª via da Nota Fiscal, que tem campos específicos para registros do valor em moeda estrangeira, do número do passaporte, da nacionalidade e do país de destino dos produtos. Não há qualquer procedimento sistemático para checagem na saída do País pela repartição aduaneira, já que esta é uma operação lastrada na emissão de um formulário chamado Documento Especial de Exportação (DEE), da Receita Federal. Nas exportações pelo sistema DEE, o registro no SISCOMEX é realizado posteriormente, ao contrário das exportações tradicionais, que é feito *a priori*, antes do embarque. A matriz da empresa registra quinzenalmente

no SISCOMEX todas as operações, separadas em dois grupos distintos, conforme se trate de recebimentos em espécie ou em cartão de crédito, e, em cada um desses grupos, separadamente, por países destinatários. Posteriormente, preposto de cada filial comparece à delegacia de sua região para receber o comprovante das exportações, após a análise e deferimento da autoridade aduaneira. Há cerca de cinco anos, a operação era efetivada de forma distinta da atual, pois a legislação pertinente obrigava a entrega, também, da 2ª via da Nota Fiscal ao adquirente, para que fosse por ele depositada em urnas coletoras nos diversos pontos de saída do país. No caso das operações com cartão de crédito internacional, o fechamento do câmbio é realizado pela congênere na empresa que opera no País, através do Banco Central. Nas operações efetuadas em espécie e mediante *traveller check*, o fechamento do câmbio é feito pela matriz em instituição bancária credenciada, no Rio de Janeiro.

A defesa anexou os Comproverantes de Exportação.

Inquestionavelmente, um Comproverante de Exportação, conforme o nome indica, serve para comprovar que foi feita uma exportação. Esse instrumento indica que a União, valendo-se da competência que lhe confere o art. 22, VIII, da Constituição, tendo editado o Decreto nº 99.472/90, que instituiu o Documento Especial de Exportação (DEE), considera como operações de exportação as vendas efetuadas pela empresa em apreço. Se a União reconhece que se trata de exportação, expedindo nesse sentido o “Comproverante de Exportação”, como será possível dizer-se que não se trata de exportação? Afinal, um “Comproverante de Exportação” comprova o quê? Em que se baseia o SISCOMEX ao emitir esse tipo de comprovante? O SISCOMEX emitiria um “Comproverante de Exportação” se não houvesse a exportação? E, se há uma exportação, assim reconhecida pelo órgão federal competente, será possível dizer-se que tal exportação só assim seja considerada para a União?

Observe, por exemplo, o Comproverante de Exportação à fl. 229, o qual indica como unidades de despacho e de embarque o Porto de Salvador. Indica a data de transposição de fronteira: 19/02/99. Contém a relação dos Registros de Exportação. No campo correspondente ao estabelecimento objeto da presente autuação, foram assinaladas as Notas Fiscais 136 a 138. As cópias dessas Notas Fiscais foram anexadas às fls. 232 a 234, as quais documentam vendas que têm a Alemanha e a Dinamarca como países de destino.

Segundo exemplo: no Comproverante de Exportação à fl. 235, foram assinaladas as Notas Fiscais 139 a 141. Cópias dessas Notas Fiscais foram anexadas às fls. 236 a 236, as quais documentam vendas que têm a Argentina e a Espanha como países de destino.

Terceiro exemplo: no Comproverante de Exportação à fl. 239, foi assinalada a Nota Fiscal 142, cuja cópia foi anexada à fl. 241, documentando uma venda que tem a Itália como país de destino.

Seguem-se outras provas, envolvendo as Notas Fiscais 143 a 146 (Estados Unidos, Argentina, Itália, Alemanha), 147/150, 153/155, 157, 162/164 (Alemanha, Itália, Áustria, Portugal, Dinamarca), 151/152, 156, 158/161, 164/166 (Áustria, Suíça, Portugal, Dinamarca, Itália), 167/177 (México, Estados Unidos, Portugal, Suíça), 172, 178/179, 197/200 (Estados Unidos, Argentina, Itália, França), 180, 185, 190/192, 194, 196, 201, 203, 205 (Paraguai, Portugal, Estados Unidos, Itália), etc., etc., etc.

As Notas Fiscais indicam como natureza da operação “venda exportação”, estando os documentos fiscais acompanhados dos respectivos comprovantes de exportação.

O contribuinte comenta em sua defesa os procedimentos observados nas exportações reguladas através do Decreto (federal) nº 99.472/90, que instituiu o DEE, traçando um paralelo com o sistema tradicional de exportação. Diz que as exportações efetuadas através do DEE podem ser processadas após a sua concretização, ao passo que nas exportações sujeitas ao sistema tradicional é exigido o

registro prévio da operação. O autuado informa que os trâmites legais das exportações através do DEE são quase iguais aos de outra exportação, diferindo, contudo, porque nestas o primeiro passo é o registro da exportação, ou seja, a licença da operação, de modo que só depois que esta é concedida é que se seguem todos os demais atos.

Estou certo de que as operações são realizadas nos estritos termos da legislação própria. Quem disciplina as operações de comércio exterior é a União, e o contribuinte demonstra seguir à risca as praxes estabelecidas pelas normas federais pertinentes às vendas pelo regime DEE.

Existem basicamente dois regimes de exportação: o tradicional e o chamado DEE, que é um regime simplificado, menos burocrático. No regime tradicional, como no especial, ora em apreço, o documento fundamental é o Registro de Exportação. Para estabelecer a diferença entre um sistema e outro, comentarei, primeiro, os procedimentos relativos ao sistema tradicional, e em seguida os relativos ao sistema do DEE.

No sistema tradicional, o Registro de Exportação contém informações comerciais, fiscais, financeiras e cambiais. É realizado diretamente pelo exportador ou seu representante legal em um terminal interligado ao SISCOMEX. As informações prestadas só podem ser alteradas pelo exportador até o momento do início do despacho aduaneiro ou da vinculação do contrato de câmbio. O instrumento em apreço é utilizado nas exportações, inclusive nas operações a esta equiparadas, como é o caso das vendas a turistas, das vendas para consumo a bordo de navios e aeronaves de bandeira estrangeira e das operações realizadas por estabelecimentos localizados na chamada zona de processamento de exportação (ZPE) e por lojas francas (*free shops*). Nele são consignados dados relativos às unidades de despacho e de embarque (porto ou aeroporto, por exemplo). Depois, uma vez confirmado o embarque, a Receita Federal “entra” no SISCOMEX e efetua a averbação da exportação, consignando, dentre outros elementos, a data da transposição da fronteira. Quanto ao número do despacho (indicado em cada extrato SISCOMEX), trata-se de um número atribuído pelo Sistema quando da solicitação do despacho. Entende-se por despacho aduaneiro de exportação o procedimento fiscal mediante o qual se processa o desembaraço aduaneiro de mercadoria destinada ao exterior. O despacho só tem início após a inclusão do Registro de Exportação no SISCOMEX. Concluída a verificação da mercadoria, é processado o desembaraço aduaneiro, seguindo-se a consequente autorização para o trânsito da mercadoria, seu embarque ou transposição de fronteira, que são feitos sob vigilância aduaneira, exceto nos casos de operações equiparadas a exportação. A averbação é o ato final do despacho de exportação, e consiste na confirmação, pela fiscalização aduaneira, do embarque ou da transposição de fronteira do produto exportado. Concluída a operação de exportação, com sua averbação no Sistema, é fornecido ao exportador, quando solicitado, o documento comprobatório da exportação, o qual é emitido pelo SISCOMEX. O documento denominado Comprovante de Exportação (que contém o nome da empresa exportadora, a unidade de despacho, o local de embarque, o meio de transporte, o país de destino, a data do desembaraço, o número da nota fiscal e outros dados) é um instrumento emitido pela Receita Federal a fim de comprovar que houve vistoria do fisco e que a mercadoria já está apta a ser despachada na alfândega. O documento em apreço contém dados do exportador e do comprador, além do local de despacho, data do desembaraço, especificações do produto a ser exportado, etc. Por ocasião do despacho aduaneiro, o exportador ou seu representante legal indica o Registro de Exportação, sendo que este somente pode ser utilizado em um único despacho aduaneiro. O Sistema solicita o registro das demais informações necessárias ao processamento do despacho aduaneiro e informa os documentos que devem ser apresentados. Em linhas gerais, esses são os pontos relevantes a serem observados nas exportações através do regime tradicional.

Passarei agora a comentar os procedimentos regulados pelo regime especial objeto do presente questionamento.

O Decreto (federal) nº 99.472/90, que instituiu o Documento Especial de Exportação (DEE), a ser adotado nas exportações de pedras preciosas e de artefatos de pedras preciosas e de ouro, declara expressamente em seu art. 1º que esse documento “substitui, nas exportações das mercadorias e produtos abrangidos por este Decreto, todos os demais documentos exigidos para tal finalidade”. O referido decreto, que estabelece tratamento especial para as exportações de jóias e metais preciosos, tem respaldo na competência privativa da União prevista no art. 22, VIII, da Constituição. Nos termos dos arts. 3º e 4º, os órgãos federais que disciplinam as exportações das mercadorias objeto desta análise são o Ministério da Economia, Fazenda e Planejamento (através do Departamento de Comércio Exterior e do Departamento da Receita Federal), o Ministério da Infra-Estrutura (através do Departamento Nacional da Produção Mineral), o Banco Central e o Conselho Monetário Nacional. O sistema do DEE é um regime especial, simplificado. As exportações através do sistema DEE são efetuadas com um mínimo de burocracia. Ao contrário do que ocorre no regime tradicional, em que o Registro de Exportação (RE) no SISCOMEX é feito previamente, a Portaria SECEX nº 2/92, em seu parágrafo único, II, abre exceção para as vendas, no mercado interno, a pessoas não residentes no País, em moeda estrangeira, de pedras preciosas e semipreciosas, de metais preciosos, suas obras e artefatos de joalheria, dispondo que, em relação a essas mercadorias, o RE pode ser feito *a posteriori*.

Da análise da legislação federal que regula as operações de comércio exterior relativas a exportações de jóias, artigos de joalheria e similares, conclui-se que, para serem consideradas exportações e para que tais operações possam ser efetuadas através do DEE, as operações devem satisfazer a três requisitos básicos: serem efetuadas a pessoas residentes no exterior, terem por objeto a venda de pedras preciosas ou de artefatos de pedras preciosas ou de ouro, e serem feitas a vista, em moedas estrangeiras.

Não é toda e qualquer mercadoria que pode ser exportada por meio do regime simplificado em apreço, mas apenas as mercadorias e produtos contemplados pela Resolução 1.121/86 do Conselho Monetário Nacional, nos termos do art. 4º do Decreto nº 99.472/90. As exportações de outras mercadorias (relógios, artigos de couro, perfumes, confecções, etc.) estão sujeitas ao regime tradicional.

Quando são realizadas vendas sem aplicação do sistema DEE, mesmo que efetuadas a estrangeiros, as mesmas são tributadas normalmente, qualquer que seja a moeda recebida.

É impossível a realização de venda a qualquer pessoa com fruição indevida da imunidade tributária pelo simples fato de o comprador das jóias embarcar para o exterior, haja vista que o sistema DEE somente permite a venda a estrangeiro residente no exterior, que aqui se encontrar em trânsito.

As informações prestadas pela ASTEC vêm corroborar a regularidade das operações em apreço, haja vista que o contribuinte segue à risca as normas federais que regulam as exportações através do regime conhecido como “DEE”, que consiste num regime especial, específico para vendas de jóias, pedras preciosas, artefatos de joalheria e produtos similares a pessoas não residentes no País, cujo tratamento é diverso do regulado pelo regime de exportação tradicional. Como foi destacado, no regime tradicional o registro da exportação é prévio, antecede a exportação, somente após a licença da operação é que se processam os demais atos. Já no caso das exportações pelo sistema DEE, o registro da operação é realizado *a posteriori*, seguindo-se os seguintes passos, conforme estabelece o Decreto (federal) nº 99.472/90:

1. No ato da venda da mercadoria, emite-se a Nota Fiscal correspondente, fazendo-se constar na mesma o nome do adquirente, o número do seu passaporte, o país onde mora, a descrição das mercadorias, o valor da operação na moeda estrangeira e na moeda nacional e a forma de pagamento.
2. São entregues ao comprador duas vias do documento, devendo uma ser entregue pelo comprador à repartição alfandegária, no momento do embarque para o estrangeiro.
3. A própria empresa vendedora “adianta” os registros no SISCOMEX, os quais ficam sujeitos a “confirmação” pela Receita Federal, após receber do comprador uma das vias da Nota Fiscal, no ato do embarque.

Observe-se que há um cruzamento de dados pela Receita Federal, antes de fornecer o Comprovante de Exportação. Quando o vendedor lança no SISCOMEX os dados da exportação, o sistema gera um número de controle. Ao ser processado o Despacho Aduaneiro, o SISCOMEX gera outro número. Os dados da exportação são portanto lançados no sistema de informatização da Receita Federal, ficando aguardando a confirmação da exportação, que ocorre no momento em que o comprador comparece ao aeroporto, porto ou posto alfandegado de fronteira. No ato do embarque ou da transposição da fronteira, o comprador entrega à repartição alfandegária cópia da Nota Fiscal, e, em face desta, a autoridade aduaneira “entra” no sistema, localiza o número do Registro de Exportação (RE) correspondente e confirma ou averba a exportação. Antes, havia uma expectativa de exportação. Após a averbação, fica comprovada a exportação de forma definitiva.

Pelos elementos constantes nos autos, as operações em discussão atendem às normas do Decreto (federal) nº 99.472/90, que regula as rotinas a serem observadas pelos exportadores através do sistema denominado Documento Especial de Exportação (DEE). Nas Notas Fiscais juntadas pela defesa, a exemplo das anexadas pela ASTEC, constam os nomes dos compradores, seus endereços, números dos passaportes, país de destino, moeda contratada, valor equivalente em moeda nacional. Há coincidência dos valores monetários dos documentos fiscais em relação aos consignados nos documentos de exportação controlados pelo SISCOMEX.

Quero concluir dizendo que, de um lado, o governo federal tem competência para legislar sobre comércio exterior, nos termos do art. 22, VIII, da Constituição. Ao baixar atos normativos nesse sentido, a União não está, absolutamente, invadindo a competência estadual. De outro lado, compete aos Estados legislar sobre o ICMS. Sendo assim, quando a lei estadual declara não incidir o ICMS sobre operações “que destinem” mercadorias ao exterior, é evidente que a comprovação de que as mercadorias realmente “se destinam ao exterior” há de ser feita segundo as normas federais, pois é a União quem, privativamente, pode regular as exportações. Não podem os Estados dizer como deve ser feita uma exportação.

Existem rígidos controles alfandegários das saídas de mercadorias para o exterior. Não considero possível a Receita Federal fornecer “comprovantes” de exportação sem checar a efetiva saída das mercadorias para o exterior.

Este processo foi baixado em diligência para que o órgão técnico prestasse algumas informações. As respostas dadas pela ASTEC não deixam margem a nenhuma dúvida: as mercadorias foram efetivamente destinadas ao exterior. Segundo a ASTEC, os pagamentos das operações foram feitos através de cartão de crédito internacional, moeda estrangeira e *traveller check*. Os Comprovaes de Exportação provam, juridicamente, que houve exportação. Alguma dúvida que houvesse acerca da questão aqui posta foi de todo dirimida com a supramencionada diligência. Em sã consciência, após ler as indagações formuladas e as respostas dadas pela ASTEC, é impossível duvidar que nas operações em discussão as mercadorias foram de fato e de direito destinadas ao exterior.

No entanto, conforme o fiscal autuante observou (fl. 1339), há problemas com os passaportes de três pessoas. Em relação a estas, não considero regulares as exportações. O demonstrativo do débito do item 3º deverá ser refeito com base nas seguintes indicações:

DATA OCORR.	DATA VENC.	DÉBITO ORIGINÁRIO	DÉBITO REMANESCENTE		TOTAL
			NOTA FISCAL	VALOR	
30/06/2000	09/07/2000	R\$ 6.038,35	427	R\$ 142,50	
			428	R\$ 59,75	R\$ 202,25
30/07/2000	09/08/2000	R\$ 6.726,69	469	R\$ 102,75	R\$ 102,75
30/08/2000	09/09/2000	R\$ 9.985,51	485	R\$ 6,50	
			498	R\$ 128,25	
			504	R\$ 38,50	R\$ 173,25
31/10/2000	09/11/2000	R\$ 8.320,98	530	R\$ 196,75	
			537	R\$ 55,83	
			538	R\$ 94,00	
			542	R\$ 389,75	
			543	R\$ 451,73	R\$ 1.188,06
					R\$ 1.666,31

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206865.0011/02-3**, lavrado contra **H. STERN COMÉRCIO E INDÚSTRIA S. A.**, devendo o autuado ser intimado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.666,31**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 145 do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), com a redação dada pela Lei nº 7.438/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de dezembro de 2003.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA