

**A. I. N°** - 207668.0011/04-9  
**AUTUADO** - H STERN COMÉRCIO E INDÚSTRIA S.A.  
**AUTUANTES** - REJANE MARIA RAMOS BARBOSA  
**ORIGEM** - INFAZ IGUATEMI  
**INTERNET** - 20.04.05

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF N° 0103-02/05**

**EMENTA: ICMS. 1. EXPORTAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. VENDAS INTERNAS DE JÓIAS A CONSUMIDORES FINAIS, RESIDENTES NO EXTERIOR, COMO SE FOSSEM EXPORTAÇÕES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O benefício fiscal equiparando tais operações às exportações, passou a vigor somente com a edição do Decreto n° 7.725/99, condicionando que o contribuinte requeira regime especial, condição esta não atendida à época da ocorrência dos fatos geradores. Exigência subsistente. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Tendo sido constatado no mesmo exercício, diferenças tanto de entradas omitidas como de saídas através de auditoria de estoques, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, no caso sobre as saídas omitidas, a qual constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Fato não contestado. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO. Fato não contestado. 4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO SUPERIOR À PREVISÃO LEGAL. Comprovada a acusação. Exigência subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão por maioria.**

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 10/12/04, exige o ICMS no valor total de R\$ 112.820,56, em decorrências das seguintes irregularidades:

1. Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$ 109.571,52, 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, referente ao período de janeiro a maio de 2000, conforme demonstrativos e documentos às fls. 13 a 416.
2. Deixou de recolher o ICMS no valor R\$ 362,46, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas no mesmo período, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (2000), levando-

se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, no caso sobre as saídas omitidas, conforme demonstrativos às fls. 417 a 433.

3. Deixou de recolher o ICMS no valor de R\$ 244,50, decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, na aquisição de mercadoria oriunda de outra Unidade da Federação, e destinada a consumo do estabelecimento, através da Nota Fiscal nº 008098 do mês 12/2001, conforme cópia coletada no CFAMT e não registrada nos livros fiscais, conforme documentos às fls. 434 a 442.

4. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 2.642,08, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos, referente ao período de janeiro a julho de 2000 e abril de 2001, conforme documentos às fls. 443 a 542.

O autuado, tempestivamente, por seu advogado legalmente constituído, apresenta impugnação, às fls. 548 a 553 dos autos, anexando como prova de suas alegações os documentos constantes às fls. 555 a 986, e argüi a improcedência da exigência fiscal descrita na infração 01, sob alegação de que se pretende tributar exportações imunes ao imposto, independente de concessão do regime especial, visto que se tratam de vendas para estrangeiros em trânsito pelo Brasil, caracterizando em efetivas exportações de mercadorias industrializadas.

Assinala que o direito do estabelecimento em não tributar as aludidas operações, foi reconhecido no artigo 582-A, do RICMS/97 (Alteração nº 14, Dec. nº 7.725/99), entendendo que o mesmo deve ser aplicado retroativamente em respeito ao que se encontrava disposto na Constituição Federal, nos próprios Regulamentos do ICMS/BA e leis estaduais, vigentes nas épocas das suas edições, citando Parecer da PGE/PROFIS e decisão do Tribunal de Contas do Estado e do Poder Judiciário da Bahia, conforme cópias dos documentos anexados às fls. 562 a 599.

Aduz que não pode ser compelido a pagar o tributo exigido, ressaltando que com a legislação que veio contemplar o regime especial apenas houve o reconhecimento do Estado acerca das operações como efetivas exportações, entendendo que a partir do regime especial não houve alteração na essência das operações, pois as exportações não são exportações em função do regime, e nem é o regime que define a natureza das operações.

Com esse argumento, sustenta que o imposto não incide sobre as operações de exportação de jóias enquadradas no sistema DEE, ressaltando, inclusive, que a autuante reconheceu a natureza das operações como exportação após a concessão do Regime Especial, indagando se antes de tal concessão as vendas com destino ao exterior não seriam exportação. Além disso, acrescentou que a Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio, editou em 03/09/2003, a Portaria nº 12, consolidando as disposições regulamentares das exportações, permitindo que o registro de exportação fosse efetuado após o embarque das mercadorias e antes da declaração para despacho aduaneiro, nas vendas de pedras preciosas e semipreciosas, metais preciosos, suas obras 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.

Falou que o Estado da Bahia não tem competência para tributar as operações objeto da presente lide, tendo em vista que foi reconhecido pela Procuradoria da Fazenda do Estado (atual PGE), que a manutenção da autuação ensejará prejuízo ao Estado, decorrentes da sucumbência.

Para comprovar que as exportações efetivamente ocorreram, o autuado juntou à sua impugnação cópias das notas fiscais e correspondentes comprovantes de exportações emitidos pelo SISCOMEX, e ainda cópias de notas fiscais e respectivos lançamentos que fundamentam a infração 04.

Sobre a infração 04, o autuado salienta ser contribuinte do ICMS e do IPI, sujeito às duas legislações, quando das transferências de estoques entre seus estabelecimentos, em cujas notas fiscais se destacam: o custo de produção e/ou histórico da mercadoria; a base de cálculo do ICMS, que é o valor atualizado da mercadoria; o valor estimado que espera obter na venda no varejo, e o valor da base de cálculo do IPI, que atualmente é de 90% sobre o preço da venda no varejo.

Destaca que em razão da baixíssima rotação dos estoques nessa atividade comercial, as mercadorias antigas permanecem com preços de produção e/ou históricos inalterados, muitas vezes reduzidos a valores ínfimos, já que as normas (contábeis e dos tributos) só obrigam à correção monetária dos estoques unicamente para fins contábeis e de inventário (para controles internos da empresa).

Assim, para efeito da base de cálculo dos tributos, aplica os valores mínimos que poderão ser vendidas as mercadorias, os quais são atualizados freqüentemente de acordo com o mercado. Logo, as bases de cálculo do ICMS e do IPI correspondem aos preços correntes das mercadorias, do que entende estar consoante com a base de cálculo determinada pelo Convênio ICMS n.º 3/95, ou seja, equivalente ao preço que as mercadorias seriam produzidas (custo atualizado da matéria-prima, mais a da mão-de-obra etc.).

Enfim, conclui que os preços de custo e/ou histórico da produção das mercadorias permanecem inalterados apenas para fins contábeis, que como foi dito, são totalmente indiferentes aos valores da base de cálculo do ICMS e do IPI. Diante de tais explicações, questiona se a autuante preferiu que as bases de cálculo das entradas e das saídas em transferência fossem iguais às dos valores contábeis (valores históricos ínfimos).

Ressalta entendimento da fiscalização do Estado do Rio Grande do Sul sobre a questão no sentido de “...não existirem objeções ao procedimento que vem sendo adotado pela requerente.”. Registra que os valores das bases de cálculo (nas remessas do Rio de Janeiro) foram os determinados na Lei n.º 2.657/96, que aprovou a legislação do ICMS naquele Estado, a qual no seu art. 8º, incisos I e II, dispõe, respectivamente, que a base de cálculo na saída de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular, localizado neste ou em outro Estado, é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, ou o custo da mercadoria produzida, assim, entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Aduz ainda que a apropriação de tais créditos acarretaria saldos credores acumulados na conta gráfica do imposto, uma vez que as vendas do estabelecimento autuado, localizado em hotel de Salvador, são preponderantemente destinadas para turistas estrangeiros, na modalidade exportação DEE, as quais não geram débitos do ICMS por determinação expressa da Constituição Federal.

Argumenta que a autuação apegou-se no descumprimento de uma obrigação acessória, orientada pelo art. 207 do RICMS, face a ausência de indicação da motivação, na documentação, da circunstância que determinou a divergência do valor, sendo que tal omissão não é suficiente para caracterizar a infração.

Contesta a multa de 60%, ou qualquer outra alíquota, dizendo que todas as operações foram extraídas dos seus livros fiscais e ocorreram sob o amparo da imunidade prevista na legislação federal e estadual,

argumentando que por ora ainda persistem dúvidas sobre a interpretação de fatos e normas jurídicas e não sua transgressão, e pede a improcedência do Auto de Infração.

Na informação fiscal procedida às fls. 989 a 990 do PAF, analisando as razões defensivas quanto a infração 01, a autuante entende que a legislação desonerativa federal foi editada para regular as relações tributárias no âmbito federal, não se aplicando ao presente caso. Salaria que somente com a edição do Decreto nº 7.574/99, com vigência a partir de 01/11/1999, o Estado da Bahia concedeu o benefício fiscal de equiparação à exportação as operações internas de vendas de jóias e de pedras preciosas para consumidores finais, não residentes no país, com pagamento em moeda estrangeira, mediante e observadas as condições estabelecidas em Regime Especial. Diz que o estabelecimento teve deferido seu Regime Especial em 17/08/2001, e somente a partir desta data poderia gozar deste benefício fiscal.

Quanto a infração 04, a autuante contestando a alegação defensiva de que a base de cálculo das entradas efetuadas nos documentos fiscais que fundamentam a autuação correspondem aos custos atualizados das mercadorias, foi salientado que a atualização monetária da base de cálculo do ICMS prevista no Convênio ICMS nº 3/95, somente se aplica nas saídas interestaduais de mercadorias para estabelecimentos com a mesma titularidade, desde que ambos sejam industriais. Esclarece que o estabelecimento autuado funcionava como uma joalheria situado em um hotel cinco estrelas, exercendo a atividade de comércio varejista de artigos de relojoaria e joalheria.

Argumenta que de acordo com os artigos 56 e 207 do RICMS/97, a base de cálculo é o valor da operação, e nas transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade, quando a mercadoria for produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento, a base de cálculo é o custo da mercadoria e não o seu custo atualizado, e ainda, que quando o valor da base de cálculo for diverso do valor da operação, o contribuinte mencionará essa circunstância no documento fiscal.

No caso, diz que nas notas fiscais, a exemplo das constantes às fls. 443, 446, 448, 451, 453, 455, 457, 459, 463, 471, 476, 477, 479, 489, 491, 497, 502, 503, 505, 509, 510, 511, 515, 517, 527 a 531, 537 e 542, não consta a indicação de dispositivo legal que justificasse o custo atualizado.

Ao final, mantém o seu procedimento fiscal, e salienta que os itens impugnados já foram objeto de outros Auto de Infração lavrados em nome de outras filiais.

## **VOTO**

No tocante a infração 01, relativa a falta de recolhimento do imposto, decorrente do registro de operação tributada como não tributada nas saídas internas de jóias para consumidores finais, residentes no exterior, como se fossem exportações, esta questão, reiteradamente já foi objeto de julgamento por este tribunal administrativo, sendo pacífico o entendimento da procedência da exigência do imposto, inclusive do não provimento do recurso voluntário por parte dos colegiados das instâncias superiores, a exemplo do Acórdão n.º 0470-02/03, exarado por esta 2ª JF, o qual foi confirmado através do Acórdão n.º 0207-12/04 da 1ª CJF.

Pelos argumentos defensivos, nota-se que o autuado sustenta que as operações de que resultou a exigência fiscal estavam amparadas pela imunidade tributária prevista na legislação federal e também na estadual, por entender que as operações foram destinadas ao exterior e se enquadram no conceito de exportação.

Portanto, o cerne da questão, é se, à luz da legislação estadual (RICMS/BA), as operações tratam-se de exportações ou de vendas no mercado interno a residentes no exterior.

A legislação federal não coincide com a legislação estadual, pois, enquanto a Portaria nº 02/92 do Ministério da Fazenda, com a nova redação dada pela Portaria nº 2/98, equipara a exportação às operações de vendas de jóias, com pagamento em moeda estrangeira, realizadas no mercado interno a não residentes no país, a legislação do ICMS do Estado da Bahia (Decreto nº 6.284/97) estabelece a não incidência do ICMS apenas nas exportações de produtos industrializados e nas operações no mercado interno que destine tais produtos a empresas comerciais exclusivamente exportadoras, outro estabelecimento da mesma empresa, ou armazém alfandegário ou entreposto aduaneiro.

Portanto, não obstante ter sido esclarecido que a legislação federal equiparou a exportação, as vendas internas a não residentes no país, tendo em vista o não acolhimento pelos Estados da Federação mediante Convênio do mesmo tratamento fiscal dispensado pelo Governo Federal através da Portaria nº 2/92, e considerando-se o entendimento exarado no Parecer GECOT nº 0669/98, de que por força do art. 151, III da Constituição Federal, é vedado à União instituir isenção de tributos de competência dos Estados, e que a desoneração estabelecida pela legislação federal tem validade na esfera federal alcançando, apenas, os órgãos de sua jurisdição, ante a ausência de previsão legal na legislação estadual para operações de vendas a não residentes no país, como se fossem vendas para o mercado externo, entendo que é devida a exigência fiscal em exame, inclusive com base na jurisprudência já firmada no Conselho de Fazenda através de diversas resoluções em outros processos em nome do próprio contribuinte autuado.

O Estado da Bahia, na sua competência de tributar e de desonerar operações relativas ao ICMS, só através do Decreto de n.º 7.574/99, com vigência a partir de 01/11/99, concedeu o benefício fiscal de equiparar à exportação tais operações internas de vendas de jóias e pedras preciosas para consumidores finais, não residentes no país, com pagamento em moeda estrangeira, mediante Regime Especial, observadas as condições nele estabelecidas.

Assim, estipulou determinadas condições e procedimentos através de Regime Especial concedido previamente para este fim. Deve-se registrar que o art. 11 do RICMS/BA estabelece que quando a fruição ou reconhecimento do benefício fiscal depender de condição, não sendo esta satisfeita, o tributo será considerado devido no momento em que houver ocorrido a operação sob condição.

Como o contribuinte teve deferido o seu Regime Especial de equiparação à exportação em 17/08/2001, só a partir desta data é que a empresa tem direito ao benefício fiscal, o qual é condicionado à concessão do Regime Especial junto à Secretaria da Fazenda.

Assim subsiste esta exigência fiscal, por não estar o contribuinte habilitado, através de Regime Especial, ao aludido benefício fiscal, condição necessária para a fruição do citado benefício fiscal.

No que concerne ao item 04, relativo a utilização a mais de crédito fiscal, decorrente de transferências interestaduais com base de cálculo superior ao valor da operação, constato que o contribuinte além de não mencionar tal circunstância no documento fiscal e nem indicar o dispositivo pertinente da legislação, conforme previsto no art. 207 do RICMS/BA, não traz aos autos qualquer memória de cálculo de como chegou a tal base de cálculo decorrente da atualização dos custos das mercadorias transferidas, impossibilitando qualquer apuração e, conseqüente, homologação dos lançamentos.

Entendo que não ficou provada a alegação do autuado de que os valores, atribuídos à base de cálculo, correspondem ao custo atualizado das mercadorias produzidas, ficando caracterizada a infração.

Com relação aos itens 02 e 03, relativos a omissão de saídas de mercadorias apurada através de auditoria de estoques, relativa ao exercício de 2000 (docs. fls. 417 a 433), e a falta de recolhimento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais de mercadoria destinada a uso e consumo (docs. fls. 434 a 442), considero-os procedentes, tendo em vista que estão devidamente demonstrados e comprovados nos autos, e o autuado em sua impugnação não se insurgiu a eles.

Do exposto, voto o Auto de Infração PROCEDENTE, cuja multa aplicada é a prevista para as respectivas infrações.

#### **VOTO DISCORDANTE – ITEM 1º DO AUTO DE INFRAÇÃO**

No item 1º deste lançamento, o contribuinte é acusado de efetuar vendas de mercadorias no mercado interno para consumidores finais ditos residentes no exterior como se fossem operações de exportação, com não-incidência do ICMS, haja vista que “somente a partir de agosto de 2001, a autuada obteve Regime Especial que equiparou estas saídas internas à exportação”.

A ação fiscal foi concebida e realizada em função da idéia de que as vendas de mercadorias efetuadas a pessoas não residentes no país são operações internas.

Já tive oportunidade de atuar, como relator, em vários casos semelhantes a este. À época em que fui membro da 1ª Junta, alguns votos meus foram acompanhados pelos demais membros do Colegiado, por unanimidade. Cito como exemplo o *Acórdão JJJF 0112/01*, de 5/2/2001, cuja ementa é a seguinte:

#### **“1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJJF N.º 0112/01**

**EMENTA:** ICMS. EXPORTAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. OPERAÇÕES INTERNAS COM MERCADORIAS PARA CONSUMIDORES FINAIS “DITOS” 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. As transações foram efetuadas em moeda estrangeira, estando regulares os Contratos de Câmbio e os Registros de Exportações, devidamente averbados na repartição aduaneira e contendo os números de despachos emitidos pelo SISCOMEX, comprovando as exportações. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.”

Por imperativo de coerência, considero-me no dever de discordar do voto do ilustre relator, pelas razões que passo a expor.

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: de um lado, os atos (federais) que disciplinam as operações de exportação, e, de outro, os atos (estaduais) que cuidam da incidência tributária:

1. Quem *regula o comércio exterior*, inclusive para dizer *se determinada operação é ou não de exportação*, é a União. A ela compete estabelecer os controles alfandegários da saída de bens do território nacional (ou, igualmente, da entrada). 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. Porém, 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*, inclusive em caso de exoneração tributária, é a pessoa jurídica de direito público interno 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.

Os controles alfandegários a cargo dos órgãos federais constituem mecanismos de vigilância da regularidade dos negócios com o resto do mundo, e não devem ser confundidos com a regulação jurídica da incidência de tributos.

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 da legislação federal mencionada 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.

Até recentemente, no âmbito federal, as vendas de pedras preciosas e semipreciosas, metais preciosos, suas obras 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, eram disciplinados pela Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, através da Portaria SECEX nº 2/92, modificada pela Portaria SECEX nº 2/98. Agora, vige a Portaria SECEX nº 12/03, que consolidou as regras da legislação anterior atinentes àquelas operações, que são juridicamente 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*?

A título de ilustração, traçarei um paralelo entre o preceito do inciso VIII e o do inciso XI do art. 22 da Constituição, segundo o qual também compete à União, privativamente, legislar sobre trânsito e transporte. O fato de a União ser competente para legislar sobre transporte não afeta a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir a cobrança de ICMS sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, nem a competência dos Municípios para instituir o imposto sobre os serviços de transporte de natureza estritamente municipal. Do mesmo modo, a competência privativa da União para legislar sobre comércio exterior não colide com a competência estadual para instituir e cobrar tributo sobre operações relativas à circulação de mercadorias nas transações com o resto do mundo. O que não pode é a União, no exercício de sua competência constitucional, definir uma determinada situação como sendo de exportação, mas os Estados negarem a natureza da mesma situação, definindo-a como operação interna. Se, por força da legislação da União, uma operação é considerada de exportação, como exportação terá de ser tratada, competindo aos Estados estabelecer critérios de controle fiscal destinados a evitar simulações ou fraudes.

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, não se trata de uma equiparação – trata-se realmente de casos típicos de exportação, haja vista que as mercadorias sairão efetivamente do País. Nessas vendas, opera-se uma nítida operação de exportação. Com efeito, meras portarias ou outros atos infralegais 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, não constituindo, a rigor, direito novo.

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. Não há nenhuma precedência ou hierarquia da legislação federal sobre a estadual, ou vice-versa.

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 aplicação do tributo estadual, haja vista que este não incide sobre operações que destinem mercadorias para o exterior (operação de exportação).

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”?

Cumprido 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 as *operações que destinem ao exterior mercadorias e serviços*. No Regulamento, a não-incidência em apreço está no art. 581 a 583.

Observe-se que a norma legal, ao contemplar a não-incidência do imposto, não se refere a “exportações”, mas sim à “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 hipótese de incidência desse tributo. 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.

Está perfeita a redação do art. 3º, II, 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.

Precisa, então, ser analisado se nas operações objeto destes autos as mercadorias são ou não *destinadas* ao exterior.

A imputação formulada no Auto baseia-se na tese da fiscalização de que as vendas em discussão 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. 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.

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, com indicação da unidade de despacho, da unidade de embarque e da data de transposição da fronteira –, resta analisar se nesses casos as mercadorias são ou não *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.

As operações em lide são controladas no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), através do instrumento denominado Registro de Exportação e do Documento Especial de Controle (DEE), que é emitido para obtenção do despacho aduaneiro visando ao embarque da mercadoria, em atendimento à sistemática estabelecida pela Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

Em face das provas apresentadas pela defesa, 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.

O que importa, nestes autos, é concluir se as mercadorias em questão saíram ou não do País.

A tese da fiscalização é de que se trataria de operações internas. Pois bem, a legislação estabelece regime jurídico específico para as operações que destinem mercadorias ao exterior. 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.

O Auto de Infração refere-se a vendas efetuadas no mercado interno para consumidores finais ditos residentes no exterior. No art. 3º, II, da Lei nº 7.014/96 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 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 por 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?

No presente caso, nas Notas Fiscais constam como adquirentes *pessoas domiciliadas no exterior*. Os pagamentos das operações foram feitos em moeda estrangeira. Existem os *Comproverantes de Exportação*, indicando a unidade de *despacho*, a unidade de *embarque* e a *data de transposição da fronteira*. Um Comproverante de Exportação “comprova” o que, a não ser a exportação?

Chamo a atenção para os documentos denominados *Comproverante de Exportação*. Observe-se que esse documento contém como exportador o nome da empresa autuada, a unidade de despacho, e como local de embarque o porto de Salvador, número da nota fiscal, matrícula do servidor responsável pela emissão do comprovante, e outros dados.

Existem basicamente *dois regimes de exportação*: o *tradicional* e o *regime simplificado* denominado DEE, menos burocrático.

No regime tradicional, como no especial, ora em apreço, o documento fundamental é o Registro de Exportação. Existem muitas diferenças entre um sistema e outro – o tradicional e o simplificado. Dentre as diferenças, destaco o fato de que, no regime tradicional, o registro da exportação é feito antes da concretização da exportação, ao passo que, no regime simplificado, o registro é feito depois. Porém o fato de ser feito depois não fragiliza os rígidos controles estabelecidos pela fiscalização aduaneira.

Os procedimentos do regime simplificado são regulados pelo 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. Esse decreto declara expressamente em seu art. 1º que o DEE “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 do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (através da Secretaria de Comércio Exterior) o Ministério da Fazenda (através da Secretaria 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 legislação aduaneira (federal) 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.

A Receita Federal faz um cruzamento de dados 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 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.

De acordo com os documentos acostados aos autos, não há margem de dúvida: as mercadorias foram efetivamente *destinadas* ao exterior.

O art. 3º, II, da Lei nº 7.014/96 prevê a não-incidência do tributo nas *operações que destinem mercadorias ao exterior*. Friso bem essa expressão: a lei não se refere a “exportação”, mas, sim, à operações que destinem mercadorias ao exterior.

Aliás, a autuação diz respeito, especificamente, a vendas efetuadas a consumidores finais residentes no exterior. Ora, o que é isso senão vendas de mercadorias *destinadas ao exterior*?

Estou convencido de que a legislação estadual, repetindo os termos da Constituição, prevê, de forma expressa, a não-incidência tributária nas operações que destinem mercadorias ao exterior. É irrelevante o fato de a legislação estadual não se reportar, expressamente, a vendas de jóias e artefatos de joalheria

a turistas não residentes no País. A legislação não precisa descer a detalhes dessa ordem. Se a lei prevê certo tratamento para as operações que *destinem ao exterior* determinadas mercadorias, e ficando provado que o turista, ao embarcar, leva consigo as mercadorias adquiridas (prova que é feita perante a repartição alfandegária, que documenta o fato no sistema do SISCOMEX e fornece do Comprovante de Exportação), não tenho dúvida que as mercadorias saíram do País. Isso quer dizer que as operações em questão, por destinarem ao exterior as mercadorias objeto da ação fiscal, estão amparadas pelas normas da legislação estadual que prevêm a não-incidência do imposto. A imunidade nessa situação é norma constitucional de eficácia plena, auto-aplicável, não dependendo de regulamentação pela legislação infraconstitucional. O regulamento do ICMS poderia até ser omissivo a esse respeito, sem nenhum prejuízo no plano jurídico. Noutros termos: mesmo que no regulamento não fosse feita nenhuma referência à não-incidência do tributo nas saídas para o exterior, ainda assim as operações de saídas para o exterior seriam imunes. Digo mais: se for revogado o dispositivo regulamentar que cuida da imunidade das operações que destinem mercadorias ao exterior, mesmo assim elas continuam imunes, pois se trata de preceito constitucional, hierarquicamente superior a quaisquer disposições da legislação complementar, ordinária ou regulamentar. Quando o regulamento reproduz no seu texto preceitos constitucionais dessa natureza, assim procede apenas por questões didáticas, a fim de “informar” às pessoas a existência daqueles preceitos. O regulamento, ao reproduzir tais dispositivos constitucionais, não está “criando” direito. Alguns juristas chegam a criticar a reprodução das regras de imunidade na legislação ordinária e nos regulamentos, considerando que ao fazê-lo o legislador infraconstitucional está criando normas pleonásticas, redundantes, desnecessárias.

A defesa juntou cópia do Parecer nº 116/02 da PROFIS, da lavra do Dr. Antônio Carlos de Andrade Souza Filho, Procurador da Fazenda, assessor jurídico do Gabinete da Procuradoria, que, exercendo o *controle da legalidade* de outros procedimentos envolvendo essa mesma empresa, concluiu *não haver incidência de ICMS* nas vendas de jóias para estrangeiros não residentes no País. O aludido parecer foi aprovado pelo Procurador-Chefe, Dr. Álvaro Torres da Silva.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do lançamento de que cuida o item 1º do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com o voto de qualidade do presidente, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207668.0011/04-9**, lavrado contra **H STERN COMÉRCIO E INDÚSTRIA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 112.820,56**, sendo R\$ 112.042,66, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II “a” e VII “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e mais R\$ 777,90, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 415,44 e 70% sobre R\$ 362,46, previstas no art. 42, II, “F”, VII, “a”, e III, da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de abril de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR