

**PROCESSO** - A. I. N° 120018.0502/05-9  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e H. STERN COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.  
**RECORRIDOS** - H. STERN COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 5<sup>a</sup> JJF n° 0174-05/06  
**ORIGEM** - INFAS VAREJO  
**INTERNET** - 23/11/2006

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0458-12/06**

**EMENTA:** ICMS. OPERAÇÕES DE VENDAS INTERNAS DE JÓIAS A CONSUMIDORES FINAIS, RESIDENTES NO EXTERIOR, CONSIGNANDO O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DE EXPORTAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. As operações obedecem em parte à legislação federal que trata de comércio exterior (CF, art. 22, VIII). Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recursos Voluntário e de Ofício, interpostos contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 31/03/05, exigindo ICMS no valor total de R\$67.874,56, em razão de registro de operações tributáveis declarada como não tributáveis nas saídas internas de mercadorias para consumidores finais, ditos residentes no exterior, equiparando tais operações à exportação, referente ao período de janeiro de 2000 a agosto de 2001, conforme demonstrativos e documentos às fls. 7 a 17.

O autuado apresenta impugnação, às fls. 24 a 27 dos autos, afirmando tratar-se de vendas equiparadas à exportação, estando fora da abrangência do ICMS. Para comprovar o afirmado anexa os documentos constantes às fls. 29 a 913.

Pugna pela improcedência da exigência fiscal, pois não se pode tributar exportações imunes ao imposto, independente de concessão do Regime Especial, já que se trata de vendas para estrangeiros em trânsito pelo Brasil e que caracterizam exportações de mercadorias industrializadas.

Observa que a não tributação das aludidas operações foi normatizada pelo artigo 582-A, do RICMS/97 (Alteração nº 14, Dec. nº 7.725/99), assinalando que o referido dispositivo 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, mencionando 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. 29 a 65.

Acrescenta 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.

Outrossim, acrescenta que a Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio, editou em 03/09/2003, a Portaria nº 12, permite que o registro de exportação seja 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.

Diz que ao persistir nesta exigência, o Estado da Bahia labuta em prejuízo próprio, uma vez que a sua própria Procuradoria da Fazenda do Estado (atual PGE) diz que a manutenção da autuação ensejará prejuízo ao Estado, em virtude da sucumbência.

Para comprovar que as operações se tratam de exportações, o autuado juntou à sua impugnação cópias das notas fiscais, com os correspondentes comprovantes de exportações emitidos pelo SISCOMEX.

Na informação fiscal procedida à fl. 916 do PAF, analisando as razões defensivas, a autuante explica que só a partir do deferimento de seu Regime Especial, em 17/08/2001, o contribuinte poderia gozar do benefício fiscal que equiparava estas vendas à exportação. 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, com decisões favoráveis ao fisco.

Essa JJF decidiu baixar os autos em diligência (fl 921) para que se confrontasse as cópias das notas fiscais referentes às saídas que foram objeto desta autuação com os correspondentes comprovantes de exportações emitidos pelo SISCOMEX, elaborando demonstrativo com as operações que não se comprovasse a efetiva saída do país, com o cálculo do imposto correspondente. A diligência foi cumprida (fls 923/949), apurando-se R\$401,29 como valor exigido.

O contribuinte intimado a se manifestar acerca da diligência (fls 952/953), informou que apesar de não dispor dos comprovantes expedidos pelo SISCOMEX para o valor tido como remanescente pelo diligente servidor fiscal para essa infração, face ao decurso de tempo entre a ocorrência e o momento em que emite seu novo pronunciamento (fls 956/7), dispõe das notas fiscais. Observou que essas foram contabilizadas como exportações, juntando cópias do seu livro de Registro de Saídas com o fim de provar o alegado. Acostou também Decisão do TJBA sobre essa questão. A autuante apesar de intimada não se pronunciou sobre a diligência referida.

O julgador de Primeira Instância emitiu o seguinte voto:

*“É imputado ao acusado o registro de operações tributáveis como não tributáveis nas saídas internas de jóias destinadas a consumidores finais, residentes no exterior, como se fossem exportações, sendo que o contribuinte, somente a partir de 17/08/01, obteve Regime Especial que equiparou as referidas vendas à exportação.*

*Sabe-se que é uma política comum às Administrações Tributárias a proteção à exportação, possibilitando assim um maior competitividade dos produtos nacionais nos mercados externos. Por isso há não incidência do ICMS sobre os produtos exportados, inclusive sobre insumos (materias-primas, embalagem, partes e peças) que são incorporados aos produtos finais.*

*Juridicamente, a exportação é conceituada como a saída de produto nacional, ou nacionalizado, para outro país, qualquer que seja a intenção de quem assim o faça (art. 27 do CTN). Assim, exportador, é quem despacha a mercadoria ao exterior, ou a leva consigo (diamantes, pedras preciosas, automóvel, etc.).*

*Para José Eduardo Soares de Melo<sup>1</sup>, não há momento preciso para caracterizar a exportação (pode ser até mesmo antes da expedição do documento correspondente - Documento Especial de Exportação).*

*Penso que as operações descritas tratam-se realmente de exportações. Comungo com o entendimento manifestado pelo julgador José Bizerra Lima Irmão, ACÓRDÃO JJF Nº 0502/01-03, cujo voto transcrevo parcialmente:*

*“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”.*

<sup>1</sup> MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

*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 deseja 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 joalharia, 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 sairão 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”?*

*Cumpre 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 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 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.”*

*Diligência efetuada comprovou que parte das mercadorias foram de fato vendas feitas a estrangeiros, com registro de cada operação no SISCOMEX, conforme farta documentação acostada. Ocorre, porém, que essa comprovação não se deu para a totalidade das operações autuadas. O contribuinte alegou que face ao longo prazo decorrido entre esses fatos geradores (2000 e 2001) e suas manifestações, não dispunha dos comprovantes expedidos pelo SISCOMEX para esses valores. Entendo que simples cópias de notas fiscais dessas operações, mesmo em se apresentando o registro dessas no livro fiscal próprio, não são em si prova suficiente para elidir a pretensão fiscal. Em sendo assim, subsiste parte da exigência fiscal.*

*Assim, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do presente Auto de Infração para exigir imposto no valor de R\$401, 26, conforme demonstrativo abaixo:*

<i>data vencimento</i>	<i>alíquota</i>	<i>ICMS</i>
09/08/2000	25	382,53
09/03/2001	17	6,49
31/03/2001	17	12,24
	<b>TOTAL</b>	<b>401,26</b>

Em seu Recurso Voluntário o recorrente alega:

1. que a JJF não analisou os documentos juntados ao PAF, cópias de notas fiscais e dos correspondentes registros contábeis que comprovam a saída das mercadorias para o exterior;
2. amostragem feita com as notas que possuem registro do SISCOMEX atinge 99% das operações, constituindo robusto indício de prova;
3. a matéria vem sendo definida pelo TJB no sentido de que a declaração na NF, definindo a operação como saída para o exterior garante a imunidade fiscal sem a necessidade de produção de provas complementares.

A PGE/PROFIS opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, argumentando:

1. a matéria jurídica posta em discussão é pacífica e incontroversa, pois a operação objeto do Auto de Infração não é alcançada pelo ICMS em razão da isenção concedida pelo Decreto nº 7.725/99;
2. a questão crucial gira em torno da comprovação da remessa das jóias para o exterior por aquisição de residente fora do Brasil;
3. a ASTEC apurou de forma individualizada cada operação e verificou quais foram comprovadamente objeto de exportação, através dos extratos do SISCOMEX, apontando quatro NF's que não se referem a operações comprovadamente de vendas ao exterior;
4. na Decisão colacionada pelo recorrente observa que a questão enfrentada é estritamente legal, não tendo sido abordadas questões de fatos e provas, até porque a Decisão atacada foi proferida em sede de exceção de pré-executividade, que, como cediço, não admite discussão sobre matéria fática;
5. entende que o argumento de que 99% das operações foram comprovadamente remetidas para o exterior levaria à conclusão de que as notas fiscais remanescentes também o foram, pois, como dito, a questão ora enfrentada é de mérito.

## VOTO

Absolutamente correta a análise da ilustre procuradora fiscal com relação à Decisão do TJ sobre a não-incidência de ICMS nas vendas internas a consumidores residentes no exterior, não tendo sido abordadas as questões de fatos e provas, pois a Decisão atacada não admite discussões sobre matéria fática.

Por outro lado, a JJF decidiu com justeza ao abater da autuação os apenas valores comprovadamente relativos a vendas a residentes no exterior, como previsto na legislação, pois essas operações equiparam-se a exportação, isentas, portanto do tributo.

O fato de o valor residual ser de pouca expressão não é suficiente para descaracterizar a infração.

Em face do exposto NEGÓ PROVIMENTO a ambos os Recursos de Ofício e Voluntário para manter a Decisão recorrida em todos os seus termos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida para julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 120018.0502/05-9, lavrado contra **H. STERN COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$401,26**, sendo R\$382,53 atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos moratórios e R\$18,73 acrescido da mesma multa e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de outubro de 2006.

TOLstoi Seara Nolasco - Presidente

Fauze Midlej – Relator

José Augusto Martins Júnior - Repr. da PGE/PROFIS