

PROCESSO - A. I. N.º 207668.0011/04-9
RECORRENTE - H STERN COMÉRCIO E INDÚSTRIA S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0103-02/05
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 31/08/2007

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0308-12/07

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. Modificada a Decisão recorrida. Devem ser excluídos os valores referentes às operações efetuadas à estrangeiro domiciliado no exterior, conforme apurado em diligência fiscal. Exigência insubsistente. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO SUPERIOR À PREVISÃO LEGAL. Comprovada a acusação. Exigência subsistente. Alterada a Decisão de Primeira Instância. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra a Decisão proferida em Primeira Instância, por maioria, através do Acórdão JJF n.º 0103-02/05, pela Procedência do Auto de Infração, tendo o mesmo se insurgido quanto às seguintes infrações:

INFRAÇÃO 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.

INFRAÇÃO 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, apresentou impugnação às fls. 548 a 553 dos autos, anexando como prova de suas alegações os documentos constantes às fls. 555 a 986, e argüiu a improcedência da exigência fiscal descrita na infração 1, 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.

Assinalou 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.

Aduziu 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, sustentou 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 4.

Sobre a infração 4, o autuado salientou 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.

Destacou 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, concluiu 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, questionou 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).

Ressaltou 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.” Registrou 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.

Aduziu, 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.

Argumentou que a autuação apegou-se no descumprimento de uma obrigação acessória, orientada pelo art. 207 do RICMS, em face da 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.

Contestou 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 pediu a improcedência do Auto de Infração.

Na informação fiscal, procedida às fls. 989 a 990 do PAF, analisando as razões defensivas quanto a infração 1, a autuante entendeu que a legislação desonerativa federal foi editada para regular as relações tributárias no âmbito federal, não se aplicando ao presente caso. Salientou 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. Disse 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 4, 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 3/95, somente se aplica nas saídas interestaduais de mercadorias para estabelecimentos com a mesma titularidade, desde que ambos sejam industriais. Esclareceu que o estabelecimento autuado funcionava como uma joalheria situada em um hotel cinco estrelas, exercendo a atividade de comércio varejista de artigos de relojoaria e joalheria.

Argumentou 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, disse 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, manteve o seu procedimento fiscal, e salientou que os itens impugnados já foram objeto de outros Auto de Infração lavrados em nome de outras filiais.

Através do Acórdão JF nº 0103-02/05, decidiu a 2ª Junta de Julgamento Fiscal, de forma não unânime, que:

- a) no que se refere à infração 1, pacífico é o entendimento quanto à procedência da exigência do imposto, a exemplo do Acórdão nº 0470-02/03, exarado pela própria 2ª JF, o qual foi

confirmado através do Acórdão n.º 0207-12/04 da 1ª CJF; salientou que “A legislação federal não coincide com a legislação estadual, pois, enquanto a Portaria n.º 02/92 do Ministério da Fazenda, com a nova redação dada pela Portaria n.º 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 n.º 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, prosseguiu, “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 n.º 2/92, e considerando-se o entendimento exarado no Parecer GECOT n.º 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”; asseverou, também, que “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”, acrescentando que “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”, subsistindo, por esta razão, a exigência fiscal;

- b) quanto à infração 4, “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”, pelo que entendeu não ter ficado provada a alegação do autuado de que os valores atribuídos à base de cálculo correspondem ao custo atualizado das mercadorias produzidas, caracterizando-se a infração.

O julgador José Bizerra Lima Irmão prolatou voto discordante com relação ao item 1, do presente Auto de Infração, assentando a sua divergência, em síntese, nos seguintes aspectos:

- a) “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”, citando, como exemplo, “o Acórdão JFJ 0112/01, de 5/2/2001”, cuja ementa transcreveu;
- b) “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”;*
- c) *“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 prevêem 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”;*
- d) *“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”;*
- e) *Votou pela Improcedência do lançamento de que cuida o item 1º do Auto de Infração.*

Inconformado com a Decisão proferida em Primeira Instância, interpôs o contribuinte Recurso Voluntário, através do qual repisou integralmente as razões e pedidos expendidos em sua peça defensiva, invocando também os argumentos constantes do Voto Divergente proferido em Primeira Instância.

A PGE/PROFIS, em primeira investida nos autos, discordando do entendimento manifestado pela douta JJF, solicitou a realização de diligência para que fosse verificado se as operações autuadas correspondem efetivamente a saída para o exterior de mercadorias.

Esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, atendendo ao quanto solicitado pela Douta Procuradoria, em pauta suplementar, resolveu converter o processo em diligência à GEINC (fl. 1043), a fim de que fosse verificado e identificado, com base na documentação acostada aos autos, quais as operações autuadas que correspondem efetivamente à saída de mercadorias para o exterior, bem como que, vindo a ser identificada a existência de operações correspondentes à saída de mercadoria para o exterior, fosse promovida a exclusão dos valores do ICMS referente às aludidas vendas, elaborando-se um novo Demonstrativo de Débito para o Auto de Infração.

Às fls. 1049/1050 dos autos consta o resultado da diligência, através do qual o ilustre perito, após análise dos documentos emitidos pela GEFIS/SUEIX e colacionados aos autos, considera como sendo devido o valor de R\$3.249,04, conforme demonstrativo que indica.

A ilustre representante da PGE/PROFIS emite Parecer conclusivo a respeito da matéria, através do qual, inicialmente, tece breve esboço histórico do presente PAF, opinando, ao final, pelo provimento parcial do Recurso Voluntário, a fim de que seja reduzido o valor da infração 1 para R\$3.249,04, em conformidade com o quanto apurado na diligência realizada.

À fl. 1068 o ilustre Procurador Assistente da PGE/PROFIS profere Despacho ratificando o entendimento manifestado pela ilustre Procuradora quanto ao provimento parcial do Recurso Voluntário interposto, nos termos da diligência realizada.

VOTO

Inicialmente, impende observar que a matéria objeto da infração 1 já é de conhecimento deste E. CONSEF que vem julgando de forma reiterada a favor do contribuinte, especialmente em função da cristalização do entendimento no sentido de que as vendas havidas a estrangeiros domiciliados no exterior devem ser equiparadas às operações de exportação, sobre as quais não incide o ICMS.

Ora, a despeito de as mercadorias terem sido adquiridas em território nacional, as mesmas se destinavam ao país estrangeiro de domicílio do adquirente, razão pela qual não se pode negar a identificação de tal operação como sendo de exportação, esta última inserida no âmbito de competência tributária federal, e não estadual.

Contudo, como é cediço, tal circunstância, para fazer jus ao tratamento supra referido, deve estar perfeitamente demonstrada através da documentação hábil.

In casu, algumas das operações em relação às quais versou a autuação ora analisada não atestam a confirmação de que foram efetuadas a estrangeiro domiciliado no exterior, devendo, em relação a estas operações, subsistir a autuação.

Saliente-se que tal separação foi devidamente realizada através da diligência acostada às fls. 1049/1050 dos autos, tendo sido apurado, com acerto, ser devido apenas o valor de R\$3.249,04, a título de ICMS, à luz do demonstrativo indicado na prova técnica produzida.

Outrossim, no que se refere à infração 4, reparo algum merece a Decisão recorrida, a despeito de não haver parecer expresso por parte da PGE/PROFIS, dispensável no nosso entendimento, isso porque, como corretamente asseverou o julgador de Primeira Instância, o recorrente não só ficou-se silente em mencionar a respectiva circunstância no documento fiscal e indicar o dispositivo pertinente da legislação, à luz do quanto disposto no art. 207 do RICMS/BA, como também não colacionou aos autos qualquer memória de cálculo a fim de demonstrar como chegou à base de cálculo decorrente da atualização dos custos das mercadorias transferidas.

Daí porque tal omissão impossibilita qualquer apuração e, conseqüentemente, homologação dos lançamentos, não restando provada a alegação do recorrente de que os valores atribuídos à base de cálculo correspondem ao custo atualizado das mercadorias produzidas.

Ex positis, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário interposto, a fim de reduzir o montante exigido para o valor de R\$3.249,04, devendo ser homologados os valores já pagos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207668.0011/04-9, lavrado contra **H. STERN COMÉRCIO E INDÚSTRIA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$3.249,04**, sendo R\$2.471,14, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e 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 mesma lei, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de agosto de 2007.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR

MARIA DULCE HANSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. PGE/PROFIS