



IM

Nº 70073827040 (Nº CNJ: 0146819-03.2017.8.21.7000)

2017/CÍVEL

APELAÇÃO CÍVEL. ICMS. AUTO DE LANÇAMENTO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE NULIDADE. REGIÃO DE FRONTEIRA BRASIL/URUGUAI. OPERAÇÕES DENOMINADAS EXPORTAÇÃO DE BALCÃO. TESE DE SEREM OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO, PORTANTO, AO ABRIGO DA NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS.

1. REMESSA NECESSÁRIA

Conhecimento *ex officio* da remessa necessária, tendo em conta o valor da causa e a inexistência de excludente (CPC, art. 496, § 4º).

2. MÉRITO

2.1 – Não é nulo o auto de lançamento por ausência de motivação se ele narra, de forma clara e completa, a conduta infracional, arrola os dispositivos legais violados, individualiza cada operação considerada irregular e calcula o ICMS, a multa e os juros.

2.2 – Para que reste caracterizada a *operação de exportação* ao abrigo da não incidência de ICMS (CF, art. 155, § 2º, X, alínea *a*; LC 87/96, art. 3º, II, e parágrafo único; Lei-RS 8.820/89, art. 11, V), é necessário que o vendedor, em território brasileiro, promova a saída do produto do território nacional para o comprador, em território estrangeiro, além de se submeter ao procedimento burocrático específico. Aplicação subsidiária do conceito que emana do art. 5º do DL 1.578/77, pelo qual exportador, e por decorrência contribuinte do imposto de exportação, é a pessoa que promove “a saída do produto do território nacional”. Por conseguinte, a chamada *exportação de balcão*, assim entendida aquela em que o vendedor não faz o envio do produto porque o estrangeiro vem comprá-lo e ele mesmo promove a sua saída do território nacional, tecnicamente, para o fim específico, não se trata de *operação de exportação*. A norma constitucional não se refere às mercadorias que os estrangeiros compram quando vêm ao Brasil, diretamente no comércio varejista, recebendo-as e levando-as para fora do território brasileiro, o que é rotineiro e repetitivo nas regiões de fronteira, como acontece no Rio Grande do Sul em Sant’Ana do Livramento/Brasil e Rivera/Uruguai. A não ser assim, abre-se inclusive chance à fraude, visto que o estrangeiro pode comprar sem ICMS e repassar ao consumidor brasileiro.

3. DISPOSITIVO

Apelação provida, prejudicada a remessa necessária conhecida de ofício.

APELAÇÃO CÍVEL

PRIMEIRA CÂMARA CÍVEL

Nº 70073827040 (Nº CNJ: 0146819-03.2017.8.21.7000)

COMARCA DE SANTANA DO LIVRAMENTO

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

APELANTE

ALFE – COMÉRCIO DE ELETRODOMÉSTICOS
LTDA.

APELADO



IM
Nº 70073827040 (Nº CNJ: 0146819-03.2017.8.21.7000)
2017/CÍVEL

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos.

Acordam os Desembargadores integrantes da Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado, à unanimidade, em prover a apelação, prejudicada a remessa necessária conhecida de ofício.

Custas na forma da lei.

Participaram do julgamento, além do signatário (Presidente), os eminentes Senhores **DES. CARLOS ROBERTO LOFEGO CANÍBAL E DES. SÉRGIO LUIZ GRASSI BECK.**

Porto Alegre, 23 de maio de 2018.

DES. IRINEU MARIANI,
Relator.

RELATÓRIO

DES. IRINEU MARIANI (RELATOR)

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL apela da sentença que julgou procedentes os pedidos objeto da ação anulatória ajuizada por ALFE – COMÉRCIO DE ELETRODOMÉSTICOS LTDA., para o fim de, confirmando a antecipação de tutela concedida, declarar a nulidade do Auto de Lançamento nº 0029029414, e condenar o réu ao pagamento de honorários advocatícios fixados em 10% sobre o valor da ação, corrigido pelo IGP-M a partir da sentença. Despesas na forma da lei (fls. 479-81).

Nas razões (fls. 486-90), esclarece que a parte autora entende não haver incidência de ICMS nas transações comerciais praticadas no próprio estabelecimento, situado em território nacional, em que o produto é vendido e entregue para uruguaios ou brasileiros residentes na cidade de Rivera (Uruguai), buscando, assim, isenção concedida às



IM

Nº 70073827040 (Nº CNJ: 0146819-03.2017.8.21.7000)

2017/CÍVEL

exportações. Alega que as operações realizadas pela autora não são de exportação, mas sim de compra e venda realizada em território nacional, com formalização do fato gerador em território nacional no momento da compra, incidindo o imposto estadual. Refere que não se trata de relação comercial em que há uma empresa exportadora que remete produtos a outro país, mas sim de estrangeiros que adentram no território nacional e adquirem produtos deste lado da fronteira, razão pela qual não há norma que isente a parte autora do recolhimento do ICMS. Invoca a aplicação do princípio da legalidade. Observa que a autora tem o seu estabelecimento localizado na cidade de Sant'Ana do Livramento. Ressalta que os documentos de exportação obtidos junto à Receita Federal eram posteriores à circulação de mercadorias, fato confirmado pela própria autora.

Recurso respondido (fls. 495-502).

O MP opina pelo desprovemento (fls. 504-5).

É o relatório.

VOTOS

DES. IRINEU MARIANI (RELATOR)

O pedido foi de *“nulidade do Auto de Lançamento nº 0029029414, por ausência de motivação, ou, subsidiariamente, desconstituindo o Auto de Lançamento ... face à inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue a parte autora a recolher ICMS sobre as operações de exportação que lhe serviram de amparo”* (fls. 16-7, alínea c).

Consta no AL nº 0029029414, de 9-10-2013, que a contribuinte no *“período de 1º-9-2008 a 30-4-2009, única e exclusivamente nas operações de saída de mercadorias lançadas nas guias informativas com o CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações 7.000, onde se classificam as operações saídas ou prestações de serviços para o exterior, constatamos a seguinte irregularidade: IRREGULARIDADE. Imposto devido sobre operações de saídas de mercadorias tributadas declaradas como isentas e/ou não tributadas, detectadas em exames efetuados nos sistemas de informações da Secretaria da Fazenda, onde constatamos nas informações prestadas pelo próprio contribuinte nas guias de Informações e Apuração do ICMS – Modelo 2 (GIA) e no PRN-SINTEGRA (Programa de Recenseamento de Notas Fiscais – Sistema Integrado de Informações Sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços) que as operações, chamada exportação de*



IM
Nº 70073827040 (Nº CNJ: 0146819-03.2017.8.21.7000)
2017/CÍVEL

mercadorias contra pagamento em moeda nacional (também conhecida como exportação de balcão) foram declaradas como se estivessem fora do campo de incidência do ICMS, portanto, sem os respectivos débitos de ICMS, pagamentos devidos e base legal” (fl. 46).

A demanda teve normal curso e, a final, sentença de procedência baseada no entendimento de que a **exportação de balcão**, o que é rotineiro e repetitivo na região de fronteira – no caso, uruguaios residentes em Rivera, que fazem compras em Sant’Ana do Livramento – caracteriza **operação de exportação**; logo, ao abrigo da não incidência (CF, o art. 155, § 2º, X, alínea a).

Por isso, a apelação do Estado sustentando que o caso não envolve “*relação comercial em que há uma empresa exportadora, que remete produtos a país estrangeiro, tendo por objetivo destinar bens ou serviços ao exterior, mas sim de estrangeiros que adentram no território nacional e que adquirem produtos deste lado da fronteira. Nesse contexto, não há regra legal que isente (sic) a parte autora do recolhimento do ICMS” (fl. 487).*

Dito isso, e bem delineados os fatos, a respeito dos quais não há controvérsia, passo ao voto.

1. REMESSA NECESSÁRIA. Considerando o valor da causa (R\$ 604.141,31, fl. 17), e a inexistência de excludente (CPC, art. 496, § 4º), conheço *ex officio* da remessa necessária.

2. MÉRITO. A autora argui nulidade do auto de lançamento: **(a)** por vício formal; e **(b)** por inexistência de relação jurídico-tributária.

2.1 – NULIDADE POR VÍCIO FORMAL. O auto de lançamento é nulo por **ausência de motivação**, porém não lhe assiste razão, uma vez que a peça fiscal narra, de forma clara e completa, a conduta infracional, conforme já acima reproduzido, arrola os dispositivos legais violados, individualiza cada operação considerada irregular – **são aproximadamente 2.330** – e calcula o ICMS, a multa e os juros, totalizando R\$ 604.141,31 (fls. 43-85).

2.2 – NULIDADE POR INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. Diz o art. 155, § 2º, X, alínea “a”, da CF, na redação da EC 42/03, que não incide ICMS “sobre



IM
Nº 70073827040 (Nº CNJ: 0146819-03.2017.8.21.7000)
2017/CÍVEL

operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores". Em essência, isso é repetido no art. 3º, II, e parágrafo único, da LC 87/96, e art. 11, V, da Lei-RS 8.820/89.

2.2.1 – Ainda que pareça acassiano, convém lembrar, seguindo ensinamentos De Plácido e Silva, *in* Vocabulário Jurídico, que **exportação** significa levar mercadoria “*para fora do país em que foi produzida*”, e que **exportador** significa “*o comerciante ou estabelecimento comercial que negocia com o estrangeiro, enviando mercadorias locais para o seu consumo*”.

Embora se referindo ao imposto sobre a exportação, de competência da União, isso está conforme o art. 5º do DL 1.578/77, pelo qual “*O contribuinte do imposto é o exportador, assim considerado qualquer pessoa que promova a saída do produto do território nacional.*”

Quer dizer: se o vendedor não faz o envio do produto porque o estrangeiro vem comprá-lo e ele mesmo promove a sua saída do território nacional, tecnicamente, para o fim específico, não se trata de **operação de exportação**.

2.2.2 – Consequentemente, a **operação de exportação** prevista no dispositivo constitucional ao abrigo da não incidência de ICMS, se refere àquela em que o vendedor no Brasil faz a remessa do produto ao comprador no país estrangeiro, operação essa sujeita ao respectivo procedimento burocrático, descrito nas fls. 424-5.

Por isso, não se aplica ao caso o precedente desta Corte invocado pela autora (fl. 10), uma vez que refere “*REMESSA DE MERCADORIA PARA O EXTERIOR*”, e a leitura do voto informa que o vendedor brasileiro estava enviando a mercadoria para o comprador estrangeiro, operação interceptada pelo Fisco a pretexto de documentação inidônea (Ap 70 056 006 018, 21ª Câmara, Rel. Des. Armínio José Abreu Lima da Rosa). O voto refere também o AgRg no REsp 1301482-MS, 2ª Turma do STJ, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 2-5-2013, no qual foi examinado episódio em que era realizado transporte de mercadoria “*DESTINADA AO EXTERIOR*”, é dizer, o vendedor estava promovendo a saída do



IM
Nº 70073827040 (Nº CNJ: 0146819-03.2017.8.21.7000)
2017/CÍVEL

produto do território nacional, e no mesmo rumo também o precedente do STJ transcrito na sentença (AgRg no REsp 1379148-SC, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, em 15-8-2013, DJe de 16-9-2013, fl. 480v.).

Rogando vênha, considero até óbvio que a norma constitucional não se refere às mercadorias que os estrangeiros compram quando vêm ao Brasil, diretamente no comércio varejista, recebendo-as e levando-as para fora do território brasileiro, o que é rotineiro e repetitivo nas regiões de fronteira, como acontece em nosso Estado em Sant'Ana do Livramento/Brasil e Rivera/Uruguai.

Se o fato de o comprador/consumidor morar em Rivera por si só exclui a incidência do ICMS, abre-se inclusive chance à fraude, visto que o estrangeiro pode comprar **sem ICMS** e repassar ao consumidor brasileiro.

É verdade, como é dito nos autos, a legislação federal estabelece isenção tributária no **comércio de fronteira**, mas tão só aos **tributos federais**.

Adoto os termos da decisão no procedimento administrativo quando diz (fl. 427):

... entendemos que a exportação de balcão não está amparada pela imunidade prevista no art. 155, § 2º, X, "a", da CF (...).

Na operação de balcão, a operação se conclui com a entrega da mercadoria, nos estabelecimentos de empresas situadas no Estado do RS, ao adquirente domiciliado no exterior. Ora, qual a diferença, em termos de legislação do ICMS, entre um uruguaio adquirir mercadorias no Chuí ou em Porto Alegre? Na verdade, a exportadora de balcão não destina mercadorias ao exterior, não fazendo jus, portanto, à imunidade prevista na Constituição.

Peço vênha para, ainda, reproduzir a ementa elaborada pelo TARF ao julgar a inconformidade da autora (fl. 434):

ICMS. EXPORTAÇÃO "VIA BALCÃO". OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO ICMS ANTES DA ALEGADA EXPORTAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DO REMETENTE COMO EXPORTADOR, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO. INAPLICABILIDADE DA IMUNIDADE DO IMPOSTO. RECURSO VOLUNTÁRIO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

A análise da documentação indica que o sujeito passivo apresentava as notas fiscais à Receita Federal e obtinha o documento de exportação em momento posterior ao de saída das mercadorias. Assim, o fato gerador do ICMS ocorria em momento anterior ao suposto fato



IM

Nº 70073827040 (Nº CNJ: 0146819-03.2017.8.21.7000)

2017/CÍVEL

gerador do imposto de exportação. Além desse motivo, a venda promovida por varejista faz pressupor ser o adquirente que promove a saída das mercadorias do país, vale dizer, o exportador, nos termos do art. 5º do Decreto-Lei 1.578/77.

Finalmente, oportunos os ensinamentos de Vinícius Madruga Righi, Alessandro Vasconcelos de Souza e César Odilon da Silva Vasconcellos, a respeito do tema, de igual modo transcritos no procedimento administrativo, quando registram a ocorrência de fraudes (fls. 428-9):

A Portaria nº 15 tornou legal dentro dos municípios estabelecidos a venda de forma simplificada para o consumidor estrangeiro em moeda nacional e sobre o regime de exportação, ou seja, desonerando tributos como PIS (Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços).

Os produtos que eram vendidos dentro desse sistema especial de exportação eram comprados já com destinação específica para o mercado externo, já que em suas embalagens saíam obrigatoriamente com descrição do tipo “*only export*”, ou “mercadoria destinada para exportação”. Eram mercadorias que saíam da fábrica faturadas como destinadas ao mercado externo, ou seja, não poderiam ser vendidas para cidadãos brasileiros ou consumidas no mercado interno.

Porém, devido ao fato de essas mercadorias custarem cerca de 30% menos que os mesmos produtos destinados ao mercado interno, **parte dos produtos destinados a esse tipo de exportação acabavam sendo consumidos nas cidades da região sem sequer terem entrado no mercado estrangeiro.**

No caso de Sant’Ana do Livramento, conforme relatos, uma série de comerciantes de cidades próximas como Bagé, Rosário do sul e São Gabriel se deslocavam diariamente para adquirir esses produtos com preços inferiores aos praticados no mercado interno pela própria indústria por distribuidores.

Ainda segundo relatos, alguns comerciantes habilitados para realizarem a venda por exportação carregavam determinado veículo com mercadorias e emitiam várias notas fiscais com a mesma quantidade do item carregado.

Esses itens passavam obrigatoriamente pelo controle aduaneiro, porém, o comerciante com o mesmo produto dava a saída de seu estoque em um número maior de mercadorias, já que diversas notas refletiam a quantidade de produtos carregados no veículo.

As mercadorias eram armazenadas em depósitos para ser comercializadas no mercado interno para pequenos comerciantes que compravam e vendiam estas, e em momento algum pagavam impostos sobre a venda, o que é caracterizado como evasão fiscal.



IM
Nº 70073827040 (Nº CNJ: 0146819-03.2017.8.21.7000)
2017/CÍVEL

3. DISPOSITIVO. Nesses termos, provejo, a fim de julgar improcedente o pedido, prejudicada a remessa necessária conhecida de ofício, invertida a sucumbência, elevados os honorários para 12% (CPC, art. 85, § 11), ficando desde logo sem efeito a medida liminar de suspensão da exigibilidade concedida no AgIn 70 064 082 977 (fls. 466-70).

É o voto.

DES. CARLOS ROBERTO LOFEGO CANÍBAL

Acompanho o eminente Relator, exaltando a exauriente análise empreendida em seu voto e indicando, ainda, que a discussão sobre a extensão da imunidade em questão à toda a cadeia da mercadoria comprovadamente destinada à exportação (situação não verificada no caso, conforme claramente destacado pelo ilustre Relator) ainda pende de solução no STF (Tema 475: *“Agravo interposto contra decisão que inadmitiu recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 155, § 2º, X, a, da Constituição Federal, se a imunidade relativa ao ICMS, incidente sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, alcança, ou não, toda a cadeia produtiva, abrangendo também a comercialização das embalagens fabricadas para os produtos destinados à exportação.”* – Case : RE 754917).

Isto é, se a própria aplicabilidade do art. 150, §2º, inciso X, alínea “a” da CF/88 à totalidade da cadeia de circulação da mercadoria comprovadamente destinada à exportação (isto é, quando a saída da mercadoria do estabelecimento comercial já caracteriza a operação mercantil transnacional) ainda pende de discussão, dado seu impacto na forma federativa de estado, evidente que as operações ditas “exportação de balcão” não devem implicar a referida incidência, já que a saída da mercadoria do estabelecimento comercial não se dá em razão de exportação, mas simples compra e venda interna.



IM
Nº 70073827040 (Nº CNJ: 0146819-03.2017.8.21.7000)
2017/CÍVEL

ISSO POSTO, acompanho o eminente Relator para dar provimento ao recurso.

DES. SÉRGIO LUIZ GRASSI BECK - De acordo com o(a) Relator(a).

DES. IRINEU MARIANI - Presidente - Apelação Cível nº 70073827040, Comarca de Santana do Livramento: "À UNANIMIDADE, PROVERAM A APELAÇÃO, PREJUDICADA A REMESSA NECESSÁRIA CONHECIDA DE OFÍCIO."

Julgador(a) de 1º Grau: CARMEN LUCIA SANTOS DA FONTOURA