

PROCESSO - A.I. Nº 206865.0011/02-3  
RECORRENTE - H. STERN COMÉRCIO E INDÚSTRIA S/A  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO - Acórdão 2ª CJF nº 0078-12/04  
ORIGEM - INFAZ IGUATEMI  
INTERNET - 29.07.04

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0169-12/04

**EMENTA:** ICMS. INADMISSIBILIDADE DE RECURSO. Não há matéria de fato ou fundamento de direito que não tenham sido apreciados no julgamento reconsiderando. Recurso **NÃO CONHECIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

H. STERN COMÉRCIO E INDÚSTRIA S/A, pessoa jurídica de direito privado, através de seu contador, ingressou com Pedido de Reconsideração, objetivando impugnar o Acórdão nº 0078-12/04, desta 2ª Câmara de Julgamento, que condenou, na via administrativa, o recorrente a pagar o ICMS no valor de R\$ 110.567,01, em relação às infrações 2 e 3 da autuação.

No Pedido de Reconsideração a empresa sustenta que foram desconsiderados importantes fatos da autuação no julgamento reconsiderando. Em relação à utilização indevida de crédito fiscal, que perfaz a infração 2, coloca que a CJF fixou seu entendimento na assertiva de que as operações com mercadorias nas *“transferências entre estabelecimentos da mesma titularidade, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento, a base de cálculo é o custo da mercadoria e não, o custo atualizado da mercadoria”*. Aduz que a posição da CJF foi firmada a partir do art. 56, IV, “b”, do RICMS/97.

Contesta esta interpretação, afirmando que o julgador *“a quo”* não apreciou a matéria de acordo com o Convênio do ICMS nº 03/95, que prevê, em sua cláusula primeira, com a anuência dos Estados, que a base de cálculo do ICMS, nas saída de mercadoria para outro Estado, pertencente ao mesmo titular, é o valor do custo atualizado da mercadoria produzida. Argumenta que a Decisão recorrida não analisou o fundamento acima que remete a situação para o Convênio nº 3/95, estando regular a base de cálculo utilizada com fundamento em norma que possui status de Lei Complementar, por isso hierarquicamente superior ao RICMS. Aduz que não vislumbra no voto do relator qualquer alusão ao fundamento ora abordado que é suficiente para determinar o conhecimento do Recurso, sendo o provimento decorrência da interpretação da norma.

A Decisão guerreada em relação ao item 2 do lançamento apresentou os seguintes fundamentos: *“Quanto ao 2º item da acusação, entendo subsistente a autuação porque o Convênio ICMS nº 03/95 firma entendimento sobre a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais entre estabelecimentos **industriais** pertencentes ao mesmo titular. No caso em apreço, dizem os autos, trata-se de loja localizada em hotel, estabelecimento com atividade de comércio varejista de artigos de relojoaria e joalheria, o que se confirma no sistema de cadastro da Secretaria da Fazenda, conforme extrato exibido em mesa aos ilustres julgadores e douta representante da PGE/PROFIS. Assim aplica-se a regra geral do inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, refletida na legislação baiana, no art. 56, IV, “b”, do RICMS/97, de que nas transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento, a base de cálculo é o custo da mercadoria e não, o custo atualizado da mercadoria”*.

No que tange à infração 3, que envolve as saídas internas de mercadorias para consumidores finais, ditos residentes no exterior, como se fossem exportações, o recorrente alega que a Decisão

da CJF é absolutamente inócua, não tendo a Câmara de Julgamento Fiscal, apreciado todas as razões da defesa, em especial, as alegações defensivas constantes às fls. 12 e 13, de que a legislação “não faz qualquer previsão quanto ao *“modus operandi”*, ou seja, a forma procedimental utilizada para a saída de mercadoria do país, aduzindo, ainda, que a norma não regula a necessidade de que a tradição da coisa seja feita em “terreno estrangeiro”. Assevera que o Recurso de Ofício devolve à 2ª Instância toda a matéria e que no voto do relator a questão foi resumida em apenas 8 (oito) parágrafos, sendo desprezados inúmeros argumentos defensivos.

Além disso, sustenta que a CJF não apreciou a instrução do PAF, notadamente a diligência da ASTEC que provou a regularidade das operações, sendo estas aprovadas pela SIXCOMEX, que emitia os correspondentes atestados de exportação, anexos ao PAF. Disse que toda a documentação que instrui o processo foi abandonada pela CJF em seu julgamento. Afirmou que a Decisão recorrida também não apreciou os fundamentos defensivos relativos ao “reconhecimento da impropriedade da cobrança pelo Estado”, feito através de alterações na legislação que vieram a aderir à tese da empresa. Questiona se houve alguma modificação na natureza das operações ou no procedimento do autuado a partir do Decreto nº 7.725/99. Declarou que as operações denominadas DEE sempre foram realizadas dentro do mesmo escopo e natureza, elementos agasalhos pelo RICMS.

Por último, argumenta que o Parecer da Procuradoria Estadual, em relação ao Recurso Voluntário julgado por esta Câmara de Julgamento Fiscal, e anexado aos autos, ao se reportar às operações de venda para turistas estrangeiros, se posicionou na sessão de julgamento pelo provimento da demanda, em relação às saídas para três turistas estrangeiros que portavam mais de um passaporte, afirmando que as operações objeto da demanda eram exportações, não persistindo a base legal da exigência fiscal e que a CJF, em mais uma omissão, não abordou os posicionamentos da PGE/PROFIS. Aduziu que o CONSEF *“teima em não julgar cerca de 35 representações feitas pela PGE/PROFIS sobre o tema, insistindo em diligências (...) visando angariar provas materiais das operações”*. Declara que em mais de 90% dos casos as provas já se encontram no PAF. Finaliza, pedindo que o Recurso seja Conhecido e Provido, para se considerar totalmente Improcedentes os itens 2 e 3 do Auto de Infração.

Os fundamentos externados na Decisão recorrida, em relação a este item, são os a seguir reproduzidos, em parte: *“Quanto ao item 3 da autuação entendo subsistente (...) porque a venda de jóias a turistas estrangeiros ou nacionais, bem como aos nativos ou aqui residentes, é operação de venda no mercado interno. Exportar é ato de comércio praticado, evidentemente, por comerciante. O turista, como qualquer outro cidadão, ao embarcar para o exterior não **exporta**, apenas **porta** os objetos de uso pessoal que leva para uso ou consumo fora do território nacional. Assim, a condução de quaisquer objetos de uso pessoal para fora do território nacional estará, evidentemente, livre de qualquer tributação, por não se tratar de bem destinado ao comércio. Diferentemente, a venda de tais bens, a quem quer que seja, no território nacional, ainda que para uso ou consumo no exterior é venda de mercadoria sujeita aos impostos sobre consumo. Se a União quis conceder um benefício fiscal, o fez de forma impensada, pois não respeitou o princípio constitucional da isonomia. Se a venda de jóias a turista estrangeiro fosse exportação, exportação também seria a venda de relógios. No entanto, como se vê nos presentes autos, o próprio autuado reconhece que a venda de relógios a turistas estrangeiros não é exportação, pois os oferece à tributação do ICMS, na forma da lei. Os conceitos de exportação e importação, subespécies do conceito de comércio exterior, são oriundos da economia e não podem ser manipulados pela legislação infraconstitucional para alterar-lhes o conceito. Compulsando o Código Tributário Nacional vemos que a União exorbitaria de sua competência ao pretender regular um conceito básico da economia, mediante atos administrativos inferiores, ultrapassando a legislação federal relativa a impostos de sua competência, para conferir efeito tributário sobre os impostos de competência exclusiva dos Estados.*

*“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela **Constituição Federal**, pelas **Constituições dos Estados**, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”*

*Assim, temos que entender que legislação desonerativa federal foi editada para regular as relações tributárias no âmbito federal, não podendo ser imposta aos Estados. É irrelevante, portanto a questão suscitada relativa a uma possível fraude supostamente caracterizada pelo uso de mais de um passaporte pela mesma pessoa, o que não é impossível nos casos de dupla nacionalidade, embora seja incomum alguém ter 4 nacionalidades diferentes, como se observou no curso da fiscalização.*

*Ante o exposto, considero procedentes as acusações discriminadas nos itens 2 e 3 da acusação fiscal.*

Remetidos os autos para a Procuradoria Estadual, foi exarado Parecer jurídico em relação ao Pedido de Reconsideração em análise, de autoria da Dra. Sylvia Amôdo, que argumentou que este Recurso deve necessariamente atender aos requisitos do art. 169, I, “d”, do RPAF/99, e assim sendo “os requisitos de que tenha havido reforma de Decisão de 1ª Instância em prejuízo do contribuinte” estão presentes de fato, restando comprovar a existência de fato ou fundamento de direito argüido pelo sujeito passivo e não apreciado no julgamento anterior. Sobre este requisito afirma que o Recurso não traz questionamento novo, logo não se pode dizer que as matérias trazidas pelo recorrente não foram pré-questionadas.

Em relação à infração 2, declarou que a razão está com os julgadores da Decisão recorrida, pois a regra do Convênio nº 3/95 fala em estabelecimentos industriais, que não é o caso da dita empresa, sendo esta estabelecimento comercial.

Quanto ao julgamento da infração 3, discorre que os julgamentos anteriores enfrentaram corretamente a questão, apesar da alegação da defesa de que as provas deixaram de ser analisadas concretamente. Sustentou que o recorrente não trouxe o que realmente deixou de ser apreciado pelos julgadores, entendendo que tem razão a CJF, quanto ao embasamento jurídico. Ao final, opinou pelo Não Conhecimento do Recurso, com base na previsão do art. 173, V, do RPAF/99.

## VOTO

O Pedido de Reconsideração é Recurso previsto no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, que demanda para o exame de mérito o enfrentamento, preliminar, quanto à sua admissibilidade. O requisito específico, encontra-se previsto no art. 169, inc. I, letra “d”, que estabelece o cabimento deste Recurso contra Decisão de Câmara que tenha reformado a de primeira instância em processo administrativo fiscal, desde que verse sobre matéria de fato ou fundamento de direito, argüidos pelo sujeito passivo e não apreciados nas fases anteriores de julgamento. O contribuinte contesta a Decisão “a quo” somente em relação aos itens 2 e 3 da autuação, a primeira julgada totalmente improcedente pela 1ª Instância administrativa e a segunda declarada parcialmente procedente, mantendo-se a exigência fiscal, em nível do julgamento originário, apenas em relação às operações que destinaram mercadorias a pessoas com mais de um passaporte. Em relação aos itens em que o Estado foi sucumbente, a Decisão recorrida, ao examinar do Recurso de Ofício, restabeleceu a exigência fiscal. Apresenta-se então o primeiro requisito de admissibilidade do Pedido de Reconsideração que é a reforma de Decisão, em 2ª Instância, que tenha sido desfavorável ao sujeito passivo. Resta examinar o segundo e mais importante requisito, relacionado ao pré-questionamento de matéria de fato ou fundamento de direito articulado pelo contribuinte e não enfrentado na Decisão recorrida, conforme exigido pelo dispositivo regulamentar acima citado.

Em relação à infração 2 sustenta o recorrente *“o julgador “a quo” não apreciou a matéria de acordo com o Convênio do ICMS nº 3/95, que prevê, em sua cláusula primeira, com a anuência dos Estados, que a base de cálculo do ICMS, nas saída de mercadoria para outro Estado, pertencente ao mesmo titular, é o valor do custo atualizado da mercadoria produzida. Argumenta que a Decisão recorrida não analisou o fundamento acima que remete a situação para o Convênio nº 3/95, estando regular a base de cálculo utilizada com fundamento em norma que possui status de Lei Complementar, por isso hierarquicamente superior ao RICMS. Aduz que não vislumbra no voto do relator “a quo” qualquer alusão ao fundamento ora abordado que é suficiente para determinar o conhecimento do Recurso, sendo o provimento decorrência da interpretação da norma”*.

Ocorre que a Decisão recorrida inicia a sua fundamentação interpretando exatamente as normas do Convênio ICMS n 03/95, fazendo alusão de que o mesmo firma entendimento de sua aplicabilidade somente às operações interestaduais entre estabelecimentos industriais e que no caso em apreço, o autuado funciona na atividade de comércio varejista de artigos de relojoaria e joalheria, conforme informações cadastrais existentes nos bancos de dados da Secretaria Estadual da Fazenda. Aplicável, portanto, à situação, a regra geral do inciso II, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, refletida na legislação baiana, no art. 56, IV, “b” do RICMS/97.

Deduz-se, claramente, que a matéria pré-questionada na impugnação administrativa, julgada em 1ª instância, em relação à interpretação do Convênio ICMS nº 03/95, foi objeto de exame e constou da Decisão recorrida de forma expressa. Portanto, em relação ao item 2 da autuação ausente o requisito de admissibilidade do Pedido de Reconsideração, circunstância que impede o seu re-exame de mérito.

Quanto ao item 3, argüiu o contribuinte que não foram abordados pelo relator os seguintes aspectos integrantes de sua defesa administrativa:

- 1) as alegações defensivas constantes às fls. 12 e 13 da impugnação, de que a legislação “não faz qualquer previsão quanto ao *“modus operandi”*, ou seja, a forma procedimental utilizada para a saída de mercadoria do país, aduzindo, ainda, que a norma não regula a necessidade de que a tradição da coisa seja feita em “terreno estrangeiro”;
- 2) que a CJF não apreciou a instrução do PAF, notadamente a diligência da ASTEC que provou a regularidade das operações, sendo estas aprovadas pela SIXCOMEX, que emitia os correspondentes atestados de exportação, anexos ao PAF. Disse que toda a documentação que instrui o processo foi abandonada pela CJF em seu julgamento;
- 3) que a Decisão recorrida também não apreciou os fundamentos defensivos relativos ao *“reconhecimento da impropriedade da cobrança pelo Estado”*, feito através de alterações na legislação que vieram a aderir à tese da empresa. Questiona se houve alguma modificação na natureza das operações ou no procedimento do autuado a partir do Decreto nº 7.725/99. Declarou que as operações denominadas DEE sempre foram realizadas dentro do mesmo escopo e natureza, elementos agasalhos pelo RICMS;
- 4) que o Parecer da Procuradoria Estadual, em relação ao Recurso Voluntário, julgado por esta Câmara, e anexado aos autos, que ao se reportar às operações de venda para turistas estrangeiros, se posicionou na sessão de julgamento pelo provimento da demanda em relação às saídas para três turistas estrangeiros que portavam mais de um passaporte, afirmando que as operações objeto da demanda eram exportações, não persistindo a base legal da exigência fiscal e que a CJF, em mais uma omissão, não abordou os posicionamentos da PGE/PROFIS.

Quanto a primeira questão suscitada pelo sujeito passivo, de omissão do julgador da Decisão recorrida, quanto à não exigibilidade da legislação federal de um procedimento que demonstre que a mercadoria tenha efetivamente transposto as fronteiras do Brasil e ingressado em território

estrangeiro, percebo que o relator a enfrentou quando afirmou, de maneira objetiva, que a legislação desonerativa federal foi editada para regular relações tributárias no âmbito da União, não podendo ser impostas aos Estados. Consta ainda do voto que a União não poderia estabelecer não incidência do ICMS, ferindo direitos dos Estados, face ao princípio da competência. Leia-se: a competência tributária para legislar quanto às obrigações fiscais, inclusive as denominadas obrigações instrumentais, dos impostos atribuídos constitucionalmente a determinado ente Federativo, é prerrogativa inafastável que não pode ser usurpada por outra esfera de poder. Enfrentada, portanto, a questão objeto do pré-questionamento.

Quanto ao segundo fundamento, relacionado à diligência acostada aos autos, a Decisão anterior fez observar que a venda de bens a quem quer que seja, no território nacional, é venda de mercadoria sujeita ao impostos de consumo. Afirmou que se a venda no território nacional de jóias a turistas estrangeiros fosse exportação, a venda de relógios ou de quaisquer outros bens também seriam exportação. Se a União as equiparou ou passou a dar o tratamento de exportação não poderia estender essa norma ao âmbito de incidência do imposto estadual sobre consumo. Portanto, a questão material, envolvendo os procedimentos de controle da empresa junto à Receita Federal, analisados na diligência, não foram acatados no julgamento reconsiderando, pois em sua fundamentação o relator aplicou somente as normas pertinentes ao ICMS Estadual. Portanto, a questão levantada pelo sujeito passivo foi expressamente afastada. Não cabe, dessa forma, novo pronunciamento de mérito.

O terceiro fundamento, em relação à infração 3, diz respeito à inserção, na legislação baiana, do Decreto nº 7.725/99, que exonerou, através de isenção, as saídas de jóias para não residentes, de forma que os procedimentos de controle não foram alterados com a edição dessa norma. O Relator da Decisão atacada, no penúltimo parágrafo de seu voto, afirma, com base em pronunciamento meu, a externar o voto na assentada de julgamento do Recurso de Ofício, que a disposição isentiva equiparou à exportação, as vendas mencionadas, todavia em caráter condicionado, pois o benefício, prescinde de prévia concessão de Regime Especial. O benefício, portanto, submete-se a controle específico do ente titular da competência tributária. A matéria pré-questionada, revela-se dessa forma também enfrentada no julgamento reconsiderando.

Por último, o contribuinte se reporta a um Parecer da Procuradoria Estadual no Recurso Voluntário, em relação às saídas de relógios, objeto do Recurso Voluntário, argumentando que o posicionamento jurídico foi de tratar essas operações como exportação, não tendo o relator abordado a questão. É necessário dizer, em primeiro lugar, que o Parecer da Procuradoria não é matéria pré-questionada, pelo contribuinte, ou seja, não integra a impugnação originária e nem mesmo a Decisão de 1ª Instância, reformada em grau de Recurso de Ofício. É peça que integra a fase recursal do processo. Em segundo lugar, a procuradoria não exara Parecer em relação a Recurso de Ofício. Em terceiro lugar, o opinativo da procuradora que atuou na sessão de julgamento do Recurso Voluntário conflita que o exarado na fase de instrução do processo, não podendo este conflito interpretativo ser guindado à condição de matéria pré-questionada para efeitos do conhecimento do Pedido de Reconsideração. Com esses fundamentos julgo prejudicado, por inépcia, com fundamento no art. 10, inciso III, letra “b”, do RPAF/99, o pedido do contribuinte, por inexistirem nos autos as conclusões que o mesmo se vale para fundamentar o seu Recurso, pois vislumbro nesta postulação a total incompatibilidade entre o pedido e seus fundamentos. Mesmo com esta questão prejudicial, é patente que o relator do Recurso de Ofício e do Recurso Voluntário, enfrentou a questão, quando em seu voto disse, expressamente, ser irrelevante a questão suscitada, relativa a uma possível fraude caracterizada pelo uso de mais de um passaporte pela mesma pessoa, o que não impossível nos casos de dupla nacionalidade. Considerou, ao final, totalmente procedente o item 3 da autuação, inclusive a parcela impugnada através de Recurso Voluntário, que envolvia exatamente a comercialização de mercadorias a turistas que portavam mais de um passaporte, condenado o contribuinte ao pagamento do ICMS,

por considerar as operações praticadas no mercado interno. A questão foi detalhadamente enfrentada, com se pode observar no voto que integra a Decisão recorrida.

Devo ainda observar que na assentada de julgamento, a Dra. Maria Dulce Hasselman Rodrigues Baleeiro Costa, representando a Procuradoria Estadual, se posicionou pelo não conhecimento do Recurso, sustentando que as questões apresentadas pelo contribuinte como ensejadoras do conhecimento do Pedido de Reconsideração não mereciam guarida, pois a Decisão recorrida divergiu da Decisão da Junta de Julgamento em relação aos seus pressupostos jurídicos. Para a JJF é possível se entender como imune à remessa de jóias a residentes no exterior com base em dispositivo constitucional (art. 22, inc. VIII, da CF). Daí, ter acatado boa parte da diligência, para concluir pela procedência parcial do item 3 da autuação. Ocorre que a CJF divergiu quanto a esses pressupostos, entendendo que não é possível se estender a imunidade às saídas de jóias a residentes no exterior, situação agasalhada na legislação baiana somente a partir da edição do Decreto nº 7.725/99, mas através do instituto da isenção, desde que o contribuinte seja autorizado via Regime Especial concedido pela Administração Tributária (benefício condicionado). Com isto, toda a questão fática ou jurídica subsequente ou antecedente (*modus operandi*, diligência, Pareceres da Procuradoria Estadual – inclusive o Parecer de autoria do Procurador, Dr. Antônio Carlos de Oliveira), não constituem elementos que tenham “peso” na Decisão da Câmara. As Decisões da Junta e da Câmara divergem quanto aos fundamentos ou pressupostos jurídicos, por isso, a representante da Procuradoria entende que não há omissões no julgamento da CJF. Também adoto as razões externadas pela representante da PGE/PROFIS em sua intervenção, na audiência de julgamento, razão pela qual as mesmas integram esta Decisão.

Com esses fundamentos, voto pelo NÃO CONHECIMENTO do Pedido de Reconsideração, em sintonia com o Parecer Jurídico da Procuradoria Estadual, pois não atendidos os pressupostos contidos no art. 173, inc. V, do RPAF, já que as questões suscitadas pelo recorrente foram todas enfrentadas no julgamento reconsiderando, quanto aos fundamentos de fato de direito, de forma que a Decisão recorrida fica inalterada.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO CONHECER** o Pedido de Reconsideração apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206865.0011/02-3**, lavrado contra **H. STERN COMÉRCIO E INDÚSTRIA S/ A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$110.567,01**, sendo, R\$107.580,46, 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 R\$2.986,55, acrescida do multa de 60%, prevista no art. 42, II, ‘a’, da referida lei, e demais acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros César Augusto da Silva Fonseca; Tolstoi Seara Nolasco; Fauze Midlej; José Carlos Barros Rodeiro e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO: Conselheiro José Raimundo Ferreira dos Santos.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de julho de 2004.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS