

PROCESSO - A. I. Nº 140781.0025/06-8  
RECORRENTE - SIMON JOALHEIROS COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0238-04/08  
ORIGEM - INFAZ VAREJO  
INTERNET - 09/12/2008

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0407-11/08

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS FISCAIS. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELA OPERADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO E OS VALORES LANÇADOS NO ECF. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. O lançamento do imposto abrangeu fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 8.542 de 27/12/2002, publicada no DOE dos dias 28 e 29/12/2002, com efeitos a partir do dia 28/12/2002. Desta maneira, o lançamento em relação ao período de junho/02 até o dia 27/12/2002 não pode ser mantido no Auto de Infração sob análise, por falta de previsão legal. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decretada de ofício a **nulidade** do Auto de Infração. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário apresentado pelo recorrente, através dos ilustres patronos que o subscreve, em relação ao julgamento levado a efeito pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal – JJF, que, de acordo com o Acórdão nº 0238-04/08 decidiu pela Procedência do Auto de Infração em referência, através do qual foi lançado ICMS no montante de R\$90.818,67 acrescido de multa percentual de 70%, pelo seguinte motivo: *“deixou de recolher, no(s) prazo(s) regulamentar(es), ICMS referente a operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios”*. Consta como Data da Ocorrência 31/12/2002 e Data do Vencimento 09/01/2003.

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu a lide com base nos fundamentos expostos no voto abaixo reproduzido:

*“Verifico da análise dos elementos constantes nos autos que, em momento algum, o sujeito passivo ficou impedido de exercer a ampla defesa e o contraditório, pois na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no artigo 39, do RPAF/99, com a entrega de todos os papéis de trabalho que originaram o lançamento tributário da infração imputada, os quais lhe permitiram a verificação dos valores apurados, especificando com clareza o montante do débito tributário. Outrossim, diligência promovida pela 5ª JJF determinou que o auditor fiscal entregasse ao autuado mediante assinatura em recibo, cópia das informações repassadas a esta SEFAZ, pelas administradoras de cartão de crédito/débito, com os registros a ele referentes, vinculados ao período fiscalizado, operação por operação, no que foi atendido, documento fl. 46, ocasião em que foi reaberto o prazo de defesa.*

*No mérito, foi apurado que o contribuinte deixou de recolher no prazo regulamentar ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, no exercício de 2002, fato detectado no confronto entre os valores de vendas informados pelas administradoras de cartões de crédito/débito e os valores constantes nas leituras Z e notas fiscais série D1, registrados na escrituração do estabelecimento.*

*De acordo com o disposto no § 4º, art. 4º da Lei nº 7.014/96, “o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo,*

*de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”*

*O contribuinte, em sua peça de defesa, sustenta que realizou vendas de pedras preciosas a não residentes no país, operações equiparadas à exportação, gozando, portanto, de imunidade tributária (isenção heterônoma), possuindo ainda regime especial, nos termos do art. 582-A do RICMS/97, fato que não teria sido considerado pelo autuante ao exigir o imposto em lide. Em decorrência, requereu diligência para apresentar os documentos comprobatórios, no que foi atendido, consoante documento de fls. 39/40, mas não os apresentou na ocasião, nem até o presente momento.*

*É que o regime especial concedido, fundamentado no art. 582-A c/c art. 900 do RICMS/97, condicionou que fossem observados procedimentos impostos pelas cláusulas segunda, terceira e quarta do Parecer exarado no Processo de nº 03288320069, quais sejam:*

- a) A nota fiscal de venda deve ser emitida sem o destaque do imposto;*
- b) No corpo da nota fiscal deve ser indicado o dispositivo legal que prevê o benefício, o número do Regime Especial e aposição de carimbo padronizado com as seguintes indicações: portador, transportador (no caso de remessa); passaporte/país emissor; país do destino final; moeda negociada; valor total da mercadoria em moeda estrangeira; equivalente em moeda nacional.*
- c) Devem ser mantidos à disposição do fisco os comprovantes de exportação fornecidos pela SISCOMEX constando a relação dos registros de exportação e das respectivas notas fiscais emitidas pelo estabelecimento devedor, referentes ao mês base, especificando os valores expressos em moeda nacional e estrangeira, além de resumo dos extratos de declaração de despacho aduaneiro, dele constando o regime aduaneiro utilizado, e o valor das operações em moeda estrangeira no mês base.*
- d) Por fim, consoante previsão da cláusula quarta, o estabelecimento deve recolher o ICMS com os acréscimos devidos, retroagindo a cobrança à época do fato gerador, na hipótese de não ocorrer averbação das operações no SISCOMEX, até o último dia útil do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal de que trata a cláusula segunda.*

*Estes documentos que comprovariam a regular emissão das notas fiscais, das vendas realizadas para estrangeiros não residentes no país, através de cartões de crédito e de débito, no período fiscalizado, não foram apresentados.*

*Tendo sido oferecido à empresa autuada o Relatório TEF, operação por operação, caberia ao contribuinte apresentar os documentos fiscais emitidos e escriturados, correspondentes a cada operação para elidir a presunção da omissão apontada. Como não foram trazidos elementos comprobatórios ao processo, fica mantida a exigência fiscal na totalidade.*

*Verifico que foi considerado o crédito presumido de 8%, por tratar-se de contribuinte inscrito no SimBahia, à época dos fatos geradores.*

*Aplico o disposto nos artigos 142 e 143 do RPAF/99: “a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária” e “a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.”*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.*

Cientificado da Decisão acima, o sujeito passivo, ora recorrente, ingressou com Recurso Voluntário, fls. 73 a 88, onde, inicialmente, elabora uma síntese dos fatos constantes nos autos, destacando que *“atravessou defesa tempestiva, na qual alegou a improcedência do auto guereado, sob a alegação da não incidência do imposto estadual (ICMS) sobre a circulação de mercadorias destinadas ao exterior, bem como por ser possuidora de concessão de “regime especial para equiparar à exportação as vendas de pedras preciosas a não residentes no país, com esquite no art. 582-A do RICMS/97”*”.

Diz que *“discorda completamente do entendimento esposado na Decisão de primeiro grau, pois, tendo sido comprovada a não incidência do ICMS sobre a circulação de mercadorias destinadas ao exterior, bem como ser possuidora, como dito, de concessão de “regime especial para equiparar à exportação as vendas de pedras preciosas a não residentes no país”, exclui-se integralmente sua responsabilidade tributária, não havendo qualquer dever jurídico de recolher o tributo em apreço”* e, em seguida, reitera as alegações defensivas ventiladas na peça de defesa inicial aduzindo que objetiva, também, *“reforçar que tais operações estão amparadas por IMUNIDADE, não cabendo a cobrança de ICMS, matéria mal analisada, d.v., na Decisão recorrida”*.

Adentra, a seguir, nas razões recursais voltadas à reforma da Decisão recorrida, onde, inicialmente, argúi quatro preliminares de nulidade do Auto de Infração, a saber:

1. Arbitramento do valor da base de cálculo. Neste aspecto, defende o recorrente que *“o Auto de Infração não conseguiu elencar elementos suficientes para determinar com segurança a existência da infração à legislação tributária, na forma do art. 18, IV, a, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, existindo equívoco no que tange ao aspecto quantitativo da hipótese de incidência do tributo em tela”*.

Cita o art. 39 do RPAF/BA o qual estabelece *“que são requisitos do Auto de Infração, dentre outros, a clara, precisa e sucinta descrição dos fatos considerados como infração à legislação tributária, bem como a demonstração do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato, a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo ou do acréscimo tributário, dispensada essa indicação nos casos de imposto lançado mas não recolhido, antecipação tributária e outras situações em que o valor a ser pago não resulte precisamente de uma base de cálculo específica, devendo, nesse caso, ser feita a demonstração do critério adotado na apuração do valor exigido, o que não ocorreu no caso em tela, viciando por nulidade absoluta a autuação”*.

Afirma que o lançamento do imposto, *“lastreou-se em base de cálculo apurada mediante o confronto dos valores de venda constantes de informações de administradoras de cartões de crédito, fornecidas ao Fisco, e os valores constantes das reduções Z e notas fiscais série D1, registrados na escrituração do estabelecimento, donde extrai-se que a fiscalização estadual determinou a base de cálculo mediante arbitramento, sem estar presente qualquer das hipóteses legais permissivas, previstas no art. 937 do RICMS/97”*.

Diz, também, que o autuante ao utilizar o relatório de vendas fornecido por administradoras de cartão de crédito para efetuar o lançamento do imposto, reputou como inidôneo o documentário fiscal do contribuinte, efetuando o lançamento mediante arbitramento da base de cálculo, sendo adotado critério próprio e distinto para o arbitramento, diferente dos métodos previstos no art. 938 do RICMS/97. Ademais, afirma que não se faziam presentes quaisquer das hipóteses regulamentares a autorizar o arbitramento.

2. Cerceamento do direito de defesa, por falta de entrega, no ato da autuação, do Relatório Diário de Operações TEF, *“somente sendo carreado aos autos em momento posterior, quando era documento necessário para a validade do ato fiscal, tanto por força do aludido dispositivo regulamentar, quanto diante da norma do art. 39, VI, do RPAF, situação inclusive reconhecida na Decisão de primeira instância, impedindo o pleno exercício do direito de defesa pelo contribuinte”*.

3. Lançamento do tributo como se devido fosse no último mês do exercício de 2002. Argui que *“tal jaez somente é aceitável caso seja impossível discriminar o débito por períodos mensais, na forma do art. 39, §2º, do RPAF, denotando-se que efetivamente o lançamento baseou-se na apuração da base de cálculo por arbitramento, quando, repete-se, não estavam presentes quaisquer das hipóteses legais que autorizariam o procedimento em apreço”*.
4. Outro argumento suscitado a título de cerceamento do direito de defesa diz respeito ao fato de que *“o lançamento do crédito tributário com base somente no Relatório Diário de Operações TEF inviabiliza o direito de defesa do contribuinte, eis que o mesmo não tem como carrear aos autos, hodiernamente, contraprova ao lançamento efetuado pela Fazenda Estadual em virtude do número de supostas operações de venda praticadas no estabelecimento, máxime quando não há sequer identificação do cartão de crédito ou débito que em tese foi utilizado na operação, quiçá quando juntado posteriormente o citado documento aos autos”*.

Adentra a seguir, no tópico em que discorre a respeito da não-incidência do ICMS sobre a circulação de mercadorias destinadas ao exterior, reiterando que tem como objeto o comércio varejista de joalheria, ourivesaria, pedras preciosas, semi-preciosas, comércio de lembranças da Bahia, artesanato e artigos para presente, com forte vertente ao comércio para turistas estrangeiros, a exemplo de sua localização no Largo do Pelourinho, sendo que, *“considerável parte de suas vendas destina-se a estrangeiros, comprovadamente, e por tal razão esta operação tem a mesma natureza de uma EXPORTAÇÃO, que sabidamente é IMUNE de tributação pelo ICMS”*, ao tempo em que a autuação, ao identificar as diferenças que apontou, englobou todas as operações de vendas, inclusive as exportações.

Com o intuito de embasar seu argumento cita que *“O legislador complementar, visando dar maior competitividade aos produtos brasileiros destinados ao mercado internacional e atendendo aos objetivos da política governamental de incentivo às exportações, através da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, artigo 3º, inciso II, concedeu imunidade tributária às empresas que realizam as operações de circulação de mercadorias destinadas ao exterior”* e que, *“Com o advento dessa Lei Complementar, ampliou-se o alcance dos privilégios tributários concedidos pela Constituição Federal (imunidades) às exportações de produtos industrializados (CF, art. 155, §2º, inciso XII, alínea “e”), excluindo da incidência do ICMS todas as operações e prestações que destinem produtos ao exterior”*. Neste contexto, defende que *“encontra-se a oro recorrente plenamente amparada pelo artigo 3º, inciso II da LC nº 86/97 por estar consubstanciada a hipótese da imunidade ali regrada, fazendo jus, destarte, ao não recolhimento do ICMS quando da efetivação desse tipo de operação, ou seja, venda de mercadorias a turistas estrangeiros não residentes no Brasil”*.

Reporta-se ao fato gerador do ICMS sob a ótica do Art. 155 da CF/88, elencando as hipóteses da imunidade tributária, especificamente no tocante as operações que destinem ao exterior produtos industrializados, cita doutrina, precedentes do Superior Tribunal de Justiça, concluindo este tópico afirmando que *“ao exigir o ICMS sobre essas operações, o fisco estadual tem agido em manifesta ilegalidade, vez que o recorrente goza do benefício fiscal em debate”*.

Em seguida, destaca que é possuidor de *“regime especial para equiparar à exportação as vendas de pedras preciosas a não residentes no país”* o qual fora deferido nos termos do Processo nº 03288320069, o qual transcreveu trechos, cuja conclusão assim expôs: *“Vistos e analisados os autos constantes deste processo, embasados no Parecer da fiscalização, considerando que a Requerente cumpriu com todas as exigências estabelecidas pela legislação regulamentar do ICMS e, fundamentados em seu Art. 582-A, c/c o art. 900, somos pelo deferimento do Regime Especial à empresa requerente”*. Em conclusão deste tópico recursal, transcreve ementa de *“Solução de Consulta”* publicada no D.O.U. de 13/10/2006.

Acrescenta, finalmente, que apesar da determinação para que apresentasse os comprovantes de exportações emitidos pelo SISCOMEX para as saídas autuadas, tal documentação é impossível de ser juntada aos autos pelo recorrente *“em virtude de imperativo lógico, pois somente foi deferida*

*sua inscrição no SISCOMEX em 2006, exercício posterior ao fiscalizado na presente autuação – 2002, restando inaplicável o art. 142 do RPAF, sob pena de incorrer-se em vedação ao exercício do direito de defesa, vedando-lhe acesso ao devido processo legal”.*

Em conclusão, requer que o Auto de Infração seja julgado Nulo ou, caso sejam superadas as questões atinentes à nulidade que a autuação seja julgada Improcedente.

A PGE/PROFIS emitiu o Parecer de fls. 93 a 96 opinando pelo Não Provitimento do Recurso Voluntário, onde, após efetuar um relato dos fatos inerentes ao presente processo, inicialmente rechaça a arguição do recorrente de que fora cerceado o seu direito de ampla defesa, bem como violado o princípio da legalidade, sob os fundamentos abaixo:

- Os números indicados no Auto de Infração, trazidos pela autuante são relativos às vendas com cartões de crédito/débito, constantes da redução “Z”, parte dos documentos apresentados pelo autuado, obviamente não coincidem com seu faturamento total, o qual inclui todas as demais formas de vendas e pagamentos realizados.
- O recorrente pretende mostrar que seu faturamento total é maior do que o indicado pela autuante. Dessa forma, não há elementos nos autos para se concluir que as vendas com cartões de crédito/débito, constantes da redução “Z”, indicadas pelo autuado, sejam efetivamente as consignadas, pelo autuante.
- Em conclusão não existem os vícios apontados que ensejariam a nulidade do Auto de Infração, também resta demonstrado o respeito ao amplo direito de defesa do recorrente e aos pressupostos processuais pertinentes ao devido processo administrativo fiscal ou ao princípio da legalidade.

Em seguida, passa à análise das razões de Recurso Voluntário em relação ao mérito da autuação, o qual entende ser questão única e clara, já que posta em legislação tributária estadual.

- *O Estado da Bahia, pelo do Decreto de nº 7.574/99, com vigência a partir de 01/11/99, - concedeu o benefício fiscal de equiparar à exportação as 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.*
- *Por outro lado, o recorrente é empresa comerciante de jóias e que também opera no negócio de exportação e importação dessas mercadorias, lhe é imputada nessa autuação a realização de vendas através de cartões de créditos/débitos não oferecidas à tributação, apuradas através do levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.*
- *Entendemos que para elidir a acusação imposta no presente Auto de Infração, o recorrente deveria, desde sua defesa inicial, demonstrar de forma individualizada, que as operações consignadas no relatório TEF, fornecidos pelas Administradoras de Cartões, se referem às vendas internas de jóias realizadas a consumidores finais residentes no exterior. Ainda deixar extreme de dúvidas que essas operações foram efetivadas em obediência aos pressupostos constantes nos atos normativos correspondentes.*
- *Essa comprovação efetivamente não se realizou nem em defesa, tampouco em sede recursal, alega unicamente que só após a autuação teve sua inscrição no SISCOMEX .*
- *O que resta comprovado é a pertinência da exigência tributária, com identidade às planilhas trazidas pela autuação, assim o alegado direito ao benefício, não pode sequer ser analisado, ante a falta total de provas da natureza das operações objeto da diferença apontada no presente Auto de Infração. Vale por fim ressaltar que para o caso de fruição ou reconhecimento do benefício fiscal indigitado, depende da realização de determinadas*

*condições, o que estabelece o art. 11 do RICMS/BA, e não sendo satisfeitas, o tributo será considerado devido no momento em que houver ocorrido a operação sob condição.*

Em conclusão, entende a PGE/PROFIS *“que pela falta de comprovação por parte do recorrente, resta solidificada a presunção autorizada em lei e válida a ação fiscal e em relação ao Recurso Voluntário interposto que devolveu a matéria, em sua totalidade, à apreciação desse Conselho de Fazenda, não deve ser provido, pois as razões oferecidas pelo recorrente não proporcionam a modificação do julgamento”*.

## VOTO

Em preliminar o recorrente suscita a nulidade do Auto de Infração sob quatro argumentos os quais passo a analisá-los.

INFRAÇÃO 1- Arbitramento do valor da base de cálculo. A rigor o levantamento fiscal elaborado pelo autuante não se reveste em arbitramento da base de cálculo do imposto conforme argumenta o recorrente. O trabalho foi desenvolvido utilizando como parâmetro os valores de operações de vendas registradas pelo recorrente em sua escrita fiscal, os quais foram extraídos das leituras tipo “Z” no equipamento emissor de cupom fiscal do estabelecimento do recorrente, além dos valores consignados em notas fiscais de vendas a consumidor, Série D, como somatório representa o total das vendas registradas na escrita fiscal do recorrente, as quais foram confrontadas com o Relatório de Informações – TEF fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e de débito que indica as vendas ocorridas, por este meio, no período fiscalizado. A diferença entre o valor informado pelas administradoras de cartões de crédito/débito e o registrado pelo recorrente em sua escrita fiscal que foi, comprovadamente inferior ao primeiro, gerou o valor da base de cálculo apurada pelo autuante, que, sem dúvida, é o valor real de operações mercantis não registradas. Não houve, portanto, arbitramento do valor da base de cálculo.

INFRAÇÕES 2 e 4 – Cerceamento do direito de defesa. Foi fornecido ao recorrente o relatório das operações diárias, com reabertura de prazo de defesa, a fim de que o mesmo pudesse confrontar os valores individualizados fornecidos pelas referidas administradoras com os dados da sua escrita. Portanto, não há como se cogitar de cerceamento do direito da ampla defesa.

INFRAÇÃO 3 – Lançamento do tributo como se devido fosse no último mês do exercício de 2002. Neste ponto, realmente o autuante considerou como sendo o mês de dezembro/02 a data da ocorrência dos fatos apurados. Entretanto isto não significa que procedeu ao arbitramento do valor da base de cálculo, pois, como já dito, não foi utilizado para fim de lançamento do tributo qualquer das formas de arbitramento previstas em lei e/ou regulamento. Aliás, este fato beneficiou o recorrente na medida em que os acréscimos tributários que incidiriam em relação aos meses de junho a novembro, seriam considerados a partir do mês de dezembro. Neste aspecto, portanto, não há qualquer prejuízo ao recorrente. De maneira que ficam afastadas as preliminares de nulidade argüidas pelo recorrente.

Por outro lado, com lastro no Art. 20 do RPAF/BA, suscito de ofício a nulidade do lançamento tendo em vista que na descrição dos fatos que ensejaram a autuação, resta claro que se trata de *“auditoria de vendas mediante cartões de crédito”* e que *“no confronto entre os valores de vendas informadas pelas administradoras de cartões de crédito e os valores constantes das leituras “Z” e notas fiscais série D1 registrados na escrituração do estabelecimento, apuramos diferença de vendas não contabilizadas(...)”*. Ora, dúvidas não restam que a exigência fiscal se deu com base em presunção que, à época da ocorrência dos fatos geradores, não continha previsão em lei. Isto só passou a vigorar a partir da edição da Lei nº 8.542 de 27/12/2002, publicada no DOE dos dias 28 e 29/12/2002, com efeitos a partir do dia 28/12/2002. Desta maneira, a exigência verificada em relação ao período de junho/02 até o dia 27/12/2002 não pode ser mantida no Auto de Infração sob análise, por falta de previsão legal. Deverá, contudo, ser renovado o procedimento fiscal para lançamento do imposto, se devido, a partir da data da vigência da mencionada lei.

Nesta condição, preliminarmente NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e de ofício, com fulcro no Art. 18, inciso IV “a” do RPAF/BA, voto pela NULIDADE do presente Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, decretar **NULO** o Auto de Infração nº 140781.0025/06-8, lavrado contra **SIMON JOALHEIROS COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.**, devendo ser renovado o procedimento fiscal na forma indicada.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de novembro de 2008.

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS