

A. I. N° - 120208.1003/13-1  
AUTUADO - MC COMÉRCIO DE PRODUTOS ÓTICOS LTDA.  
AUTUANTE - IVAN DIAS DE SOUZA  
ORIGEM - INFRAZ VAREJO  
INTERNET - 27.08.2014

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF N° 0159-02/14**

**EMENTA:** ICMS. VENDAS ATRAVÉS DE CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A apuração de saídas em valor inferior ao valor total fornecido por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito enseja a presunção de que o sujeito passivo efetuou saídas de mercadorias tributadas sem pagamento do imposto devido. Rejeitadas as alegações de nulidade. Negado o pedido de diligência fiscal. Infração não elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/09/2013, para constituir o crédito tributário no valor de R\$5.777,17, em razão de:

Infração 01 – 05.08.01 – Omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e de cartão de crédito, no período de setembro a dezembro de 2010. Valor histórico R\$5.777,17.

O autuado às folhas 30 a 43 impugnou o lançamento tributário, inicialmente arguindo nulidade por preterição do direito à ampla defesa, alegando que o Auto de Infração é incapaz de determinar com segurança o montante do débito tributário, bem como isento de elementos suficientes de prova, afrontando os princípios consagrados constitucionalmente do Contraditório e da Ampla Defesa, desrespeitando a processualística legal firmada pelo Decreto nº 6.284/97 (RICMS) e pelo Decreto nº 7.629/99 (RPAF).

Entende que o método utilizado para o lançamento caracteriza-se por uma violência despropositada, uma vez que as informações fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito consubstanciam-se como informações prestadas por terceiro, sem qualquer vinculação com a relação obrigacional em tela, jamais podem ser consideradas como prova para lastrear um auto de infração, não sendo mais do que meros indícios para uma investigação minuciosa e que celebre o direito ao contraditório.

Aduz que o direito ao exercício da defesa por parte do contribuinte é uma garantia sedimentada no art. 5º, LV, da nossa Carta Magna. Afere que tal garantia foi repetida no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal e não admite ressalvas ou mitigações.

Acrescenta que a própria cobrança do tributo é ato vinculado, ou seja, deve atender à formalidade que a legislação impõe, citando o art. 3º do CTN.

Assevera que o comportamento do autuante constitui excesso de exação, vedado pelo parágrafo único do art. 142 do CTN e, neste mesmo caminho, em abuso de autoridade previsto na Lei nº 4.898/65, devendo ser imediatamente reparado por este Conselho de Fazenda.

Informa que carece ainda o Auto de Infração da segurança necessária para se determinar com exatidão o montante devido, sendo evidente sua NULIDADE também pela sua imprecisão, uma

vez que o Agente Autuante desconsiderou a legislação vigente à época dos fatos geradores na elaboração do seu Demonstrativo de Débito, frisando que o Decreto nº 11.089, de 31/05/2008, determinou que nas operações internas com os produtos de ótica até 31/05/2009, a carga tributária incidente deveria corresponder a um percentual efetivo de 12% (doze por cento). Posteriormente, o Decreto nº 11.523, de 06/05/2009 procedeu à Alteração nº 119 ao Regulamento do ICMS/97 para que, até 31/12/2010, as operações internas com os produtos de ótica tivessem a base de cálculo reduzida de forma que a carga tributária incidente correspondesse a um percentual efetivo de 14,6% (quatorze inteiros e seis décimos por cento).

Afirma que o Auditor desconsiderou que a base de cálculo das ocorrências “apuradas” de 28/02/2009 à 31/05/2009 deveria ser reduzida de forma a corresponder a uma “alíquota ficta” de 12% (doze por cento), o mesmo devendo ocorrer com as ocorrências “apuradas” de 30/06/2009 à 31/12/2010, cuja redução deve corresponder a uma “alíquota ficta” de 14,6 % (quatorze inteiros e seis décimos por cento), não tendo cabimento a imputação de uma carga tributária equivalente a 17% (dezessete por cento) aos produtos de ótica no período em que se aplicavam as referidas prescrições normativas.

No mérito, observa que não houve a alegada falta de emissão de documentos fiscais, uma vez que a atividade de venda de óculos de grau apresenta peculiaridades que não são desconhecidas do Fisco. Lembra que as operações mercantis de óticas varejistas caracterizam-se pela venda de mercadorias para entrega futura, quando ao final o documento fiscal é emitido.

Explica que, ao comprar um par de óculos de grau (óculos com lentes corretivas) na loja, o consumidor escolhe a armação em exposição na prateleira, mas as lentes que comporão o produto deverão ser preparadas e montadas posteriormente por um laboratório especializado, que poderá pertencer à própria rede de óticas (como é a situação da Impugnante) ou por um laboratório independente. Em vista disso, o cliente pode pagar imediatamente o total da compra, como pode também dar um sinal e pagar o restante quando da entrega do pedido ou até pagar integralmente na entrega da mercadoria.

Destaca que, na compra de alguns produtos, como óculos solares (escuros), câmeras fotográficas ou aparelhos audiovisuais, o consumidor já recebe o bem adquirido no momento da compra, emitindo-se de imediato o cupom fiscal. Esses pagamentos nas compras de todos os produtos poderão ser efetuados em dinheiro, cheque à vista ou a prazo, ou por intermédio de cartão de crédito ou de débito. Não se pode esquecer que na colocação de grau nas lentes oftálmicas nos óculos solares necessariamente haverá a obrigação dos mesmos procedimentos adotados nos óculos de grau, importando, do mesmo modo, em venda para entrega futura.

Registra que, em qualquer caso, o documento fiscal somente é emitido na efetiva entrega da mercadoria e isso depende do momento em que o cliente comparecer à loja para retirar o produto, o que pode demorar poucos dias, ou até meses. Tanto é assim que em determinados momentos a Autuada emitiu MAIS notas fiscais do que recebeu dinheiro em caixa, em contraposição aos meses em que ocorreu o contrário, o que demonstra cabalmente a veracidade do pleito.

Aduz inaplicabilidade da metodologia utilizada pela a fiscalização.

Declara que, diante do exposto, é claro que o roteiro de caixa utilizado afronta o modus operandi da empresa autuada. Não há que se aventar sequer a possibilidade de aplicação deste roteiro em caráter anual, haja vista que ainda sim surgiriam diferenças de caixa entre os meses finais de um exercício que termina em relação aos meses iniciais do outro que começa. Tal problemática não é desconhecida pelo Fisco.

Salienta ser curial suscitar o posicionamento jurisprudencial ministrado pelo Julgador JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO, em seu voto discordante acerca de matéria idêntica, no Acórdão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal de nº 0299-02/08, destacando:

*...as regras gerais acerca da emissão de documentos fiscais aplicáveis a todos os demais tipos de estabelecimentos, não se aplicam aos estabelecimentos que efetuem vendas para entrega futura, haja vista que, para estes, é dado tratamento diferenciado, nos termos dos arts. 411 a 414 do RICMS.*

Menciona comentário do teor do art. 411 do RICMS pelo mesmo Julgador que assim lecionou:

*Por conseguinte, nas vendas para entrega futura, no ato da venda o contribuinte emite o documento fiscal se quiser. Caso ele opte por emitir o documento nesse instante, terá de emitir outro documento quando for dada a saída efetiva do bem (art. 412). Por outro lado, de acordo com a dicção do art. 411, o contribuinte pode optar por não emitir o documento fiscal no ato da venda, deixando para emití-lo no ato da saída da mercadoria.*

*As razões jurídicas que levaram o legislador a dispor dessa forma são simples: embora a venda da mercadoria seja uma operação mercantil, o fato gerador da obrigação tributária relativa ao ICMS somente se considera ocorrido quando da saída da mercadoria do estabelecimento (aspecto temporal da incidência da norma).*

Constata que, por derradeiro, o Conselheiro José Bezerra ensinou que a legislação tributária não previu a emissão de qualquer documento anterior à emissão do cupom ou nota fiscal para comprovação da venda futura. Esse controle é interno da empresa, podendo ser efetuado por meio de um sistema informatizado ou de forma escrita (ordem de serviço escrita). É o caso da autuada. Esta, apesar de possuir sistema informatizado onde são registrados os pedidos, também emprega a emissão de documento escrito, proveniente de bloco sequenciado de folhas, sendo a numeração de cada pedido única dentro de toda a Empresa. Além do registro do pedido, é emitido comprovante não-fiscal no valor total do pedido, entregue ao consumidor. O pedido é enviado até o laboratório e constitui o lastro para emissão do competente cupom fiscal quando o cliente receber a mercadoria.

Aponta que, todavia, não houve a sensibilidade necessária do Agente Autuante, ao se valer do “roteiro de caixa” para a fiscalização, para verificar tal situação que, reitera-se, não é desconhecida pelo Fisco, como bem aduziu o Conselheiro José Bezerra. Negar a existência desta forma de procedimento por parte das óticas é querer negar a realidade.

Prosseguindo, trata da “*A emissão de cupons não fiscais para acobertar as operações de venda para entrega futura. Posterior emissão de cupons fiscais.*”

Aduz que os valores encontrados pelo Autuante como sendo diferenças tributáveis entre os importes informados pelas empresas administradoras de cartões de crédito e as operações de venda e de prestação de serviços praticados pela Autuada no mesmo período traduzem os diferentes momentos em que são realizadas as compras de mercadorias e aqueles em que elas são entregues ao consumidor final, quando efetivamente são emitidos os cupons fiscais. É nesse instante que pode ocorrer às diferenças alegadas pelo Autuante, bastando, para tanto, que a venda do produto e a sua entrega ocorram em meses distintos.

Explica que uma operação de venda para entrega futura (venda de óculos de grau) que ocorra, por exemplo, no dia 30 (trinta) de um mês, necessariamente, importará na emissão do cupom fiscal no mês subsequente e se essa venda for efetuada mediante utilização de cartão de crédito restará evidenciado que isso importará em diferenças tais como aquelas imputadas pelo Auditor para autuar a empresa.

Esclarece que entre a venda e a entrega de um óculos de grau, a depender do serviço requerido (coloração, anti-reflexo, etc.) o lapso temporal poderá ser superior a quinze dias, até mesmo porque muitos dos serviços aplicados, a exemplo da colocação da película de anti-reflexo, não são efetuados no Estado da Bahia, necessitando que as lentes oftálmicas sejam enviadas para Fortaleza-CE, Rio de Janeiro-RJ ou Belo Horizonte-MG, onde esse serviço é praticado, e depois retornem para o laboratório da ótica, local onde serão cortadas e montadas nas armações adquiridas pelo consumidor. O tempo médio para esse tipo de serviço é de vinte dias. Não se pode esquecer também que o consumidor pode demorar muito mais que isso para retirar os seus óculos de grau da loja, o que, em alguns casos, demora mais de um mês.

Assinala que em todas as operações de vendas para entrega futura são emitidos cupons não-fiscais e todas elas são registradas nas reduções e nos livros fiscais. E mais. Nesses cupons não-

fiscal ficam registrados o nome do vendedor e o do consumidor com seu CPF e endereço para posterior emissão do cupom fiscal no momento da entrega do produto, viabilizando o controle interno e possibilitando cotejamento posterior.

Frisa que, em razão do tempo demasiadamente curto para o oferecimento de defesa, principalmente quando se compara com o tempo que o Auditor teve para realizar a ação fiscal, somente está sendo possível nesse momento apresentar a planilha de correlação entre as ORDENS DE SERVIÇO e os respectivos CUPONS FISCAIS – em anexo – dos meses em que foram apontadas as diferenças mais significativas. Nestes relatórios estão consignados não só as informações constantes nas Ordens de Serviço, mas também estão assinalados os números dos cupons fiscais deles decorrentes, além do apensamento de alguns cupons fiscais acostados para efeito de ilustração.

Registra que os documentos ora colacionados, ainda que sejam parciais, servem para demonstrar o todo, ou melhor, demonstra a forma como a empresa opera, uma vez que é impossível proceder à correlação das OS com os CF e o apensamento de toda a documentação fiscal do período fiscalizado, ainda mais quando a empresa sofre uma nítida devassa fiscal com a lavratura de dezoito autos de infração com a mesma imputação aqui contestada.

Aponta que, pelo volume de documentação diariamente produzida pela Autuada em suas operações fica impossível apensar à presente defesa cópia de todos os cupons fiscais, não-fiscais e dos relatórios gerenciais que demonstrariam a regularidade das operações. Daí que, em homenagem ao princípio da VERDADE MATERIAL (desvelado no art. 2º do RPAF), torna-se imperiosa a realização de Diligência, por fiscal estranho ao feito, na matriz da empresa Autuada, local onde estarão disponibilizadas toda a documentação necessária para constatar a veracidade do quanto se alega.

Ao final, requerer nulidade ou improcedência do Auto de Infração e a realização de diligência por Auditor estranho ao Feito.

Às folhas 78 e 79, o autuado requer prorrogação para apresentação de novos documentos, pedido que foi deferido à folha 83 dos autos.

À folha 88, o autuado informa que apresenta as planilhas requeridas em impresso e digital.

O autuante ao prestar a informação fiscal, fls. 103 e 105, no que concerne à aplicação indevida da alíquota de 17% alegada pelo contribuinte, registra que, quando da elaboração das planilhas que originaram valores cobrados ao contribuinte, foi calculado corretamente o débito com redução da base de cálculo até a carga tributária de 14,6% conforme determina o Decreto 11523/2009. Ocorre que, na lavratura do auto de infração e consequente demonstrativo de débito, por não existir alíquota prevista em lei de 14,6% o sistema SEAI - Sistema Eletrônico de Auto de Infração, recalcula a base de cálculo do débito encontrado e já calculado corretamente com a carga tributária acima para uma base de cálculo fictícia legal de 17%. Importante ressaltar que, quando da lavratura do auto de infração é digitado no sistema apenas o débito devido, o recálculo da base de cálculo é feito automaticamente.

Transcreve trechos do artigo 87 do Decreto 6.284/97 RICMS BA, em vigor à época, que estabelecia:

*Art. 87. É reduzida a base de cálculo:*

*XL - até 30/04/11, das operações internas com os produtos de ótica, constantes nas posições da NCM abaixo indicadas, de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 14,6 % (quatorze inteiros e seis décimos por cento):*

*Nota: A redação atual da parte inicial do inciso XL do caput do art. 87 foi dada pela Alteração nº 141 (Decreto nº 12534, de 23/12/10, DOE de 24/12/10), efeitos a partir de 24/12/10.*

*Redação anterior dada à parte inicial do inciso XL do caput do art. 87 pela Alteração nº 119 (Decreto nº 11523, de*

*06/05/09, DOE de 07/05/09), efeitos de 01/06/09 a 23/12/10:*

"XL - até 31/12/10, das operações internas com os produtos de ótica, constantes nas posições da NCM abaixo indicadas, de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 14,6 % (quatorze inteiros e seis décimos por cento):"

Redação anterior dada ao inciso XL, tendo sido acrescentado ao caput do art. 87 pela Alteração nº 102 (Decreto nº 11089, de 30/05/08, DOE de 31/05/08 e 01/06/08), efeitos de 31/05/08 a 31/05/09:

"XL - de 01/06/08 até 31/05/09, das operações internas com os produtos de ótica, constantes nas posições da NCM.

Quanto às demais alegações da autuada, sustenta que são descabidas, desde quando já existe jurisprudência firmada quanto ao mérito desta autuação, baseada nos valores fornecidos pelas administradoras de cartões de débito/crédito.

Assegura que considerou todos os comprovantes de vendas apresentados pelo contribuinte na sua apuração.

Aduz que não houve cerceamento de defesa nem arbitrariedade, conforme alega a autuada. Os prazos de defesa são regimentais, não cabendo ao autuante dilatá-los, conforme solicita a autuada. Caso a Autuada desejasse que fosse apreciada sua alegação referente às suas operações semelhantes a "vendas futuras", deveria corroborá-las com documentos e demonstrativos consistentes, como reza o RPAF, tão citado pela autuada em sua defesa. Se a autuada não emite o documento fiscal no momento do recebimento do pagamento, está agindo incorretamente, pois o fato gerador ocorre no momento que se concretiza a operação comercial, ou seja, no momento do primeiro pagamento. É inadmissível querer caracterizar atividade de ótica como "venda para entrega futura", pois se existe o recebimento de pagamento, seja em que momento for, o respectivo documento fiscal deve ser emitido imediatamente.

Transcreve os incisos do § 3º do artigo 2º do Decreto 6.284/97 RICMS BA, em vigor à época, que estabelecia as hipóteses de presunções legais.

Informa que, no que tange à Planilha Demonstrativa anexada pelo contribuinte, decidiu, apesar de considerá-la extemporânea, apreciá-la, em nome do bom-senso e do desejo de atender aos princípios de justiça.

Afirma que, numa análise mais profunda, logo ficou claro que é impossível determinar a legitimidade das alegações apenas à planilha, dado que não se conseguiria estabelecer, na quase totalidade dos casos, quais pagamentos referem-se a quais operações de compras. Não existem normas legais que obriguem o comprador a usar seu cartão de débito ou crédito em uma compra, podendo-se usar cartões de terceiros. Em sendo assim, fica fácil para o contribuinte alegar qualquer coisa, mesmo que viole os princípios do bom-senso. Prazos de pagamentos antecipados parcelados, com mais de um mês de antecedência, para receber a mercadoria depois, no caso de óculos e afins, violam quaisquer princípios de razoabilidade. Existem, inclusive, na citada planilha, pagamentos antecipados em mais de sessenta dias.

Ao final, informa que a planilha apresentada pelo contribuinte não pode ser levada em consideração pela Fiscalização.

Em 20 de maio de 2014, o contribuinte juntou às fls.110 a 113, informando que, no caso presente, o contribuinte tomou ciência da existência do PARECER nº 192792/2013, datado de 30/07/1013 elaborado pela DITRI/SEFAZ que toca no tema objeto de discussão na presente lide, ou seja, quais são os procedimentos cabíveis ao contribuinte que pratica VENDA PARA ENTREGA FUTURA. O parecer elaborado em resposta a uma CONSULTA formal de uma empresa varejista de revenda de motocicletas que tal qual a Petionante vende produtos para entregá-los em outro momento. Para tais casos a DITRI leciona com precisão que:

*Nas vendas com cartão de crédito ou débito, quando a operação é para entrega futura, o estabelecimento vendedor deve emitir, no ato do pagamento (ainda que parcial) efetuado pelo cliente, um Comprovante Não Fiscal vinculado ao pagamento com cartão de crédito ou débito.*

*No momento da saída efetiva da mercadoria comercializada (no caso, a motocicleta), que será entregue no próprio estabelecimento, a consulente deverá emitir a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) respectiva, a qual*

*deverá informar o meio e a forma de pagamento utilizados, inclusive com a observação de que foi efetuado adiantamento mediante cartão de crédito. Este procedimento possibilita o devido controle fiscal do recebimento efetivado via cartão, em data anterior à retirada da mercadoria.*

Frisa que o procedimento acima não se aplica tão-somente a revendas de motocicletas, pois a venda para entrega futura é a base comercial de qualquer ótica varejista.

Salienta que, do mesmo modo quanto foi discorrido na consulta acima, ao comprar um par de óculos de grau na loja o consumidor escolhe a armação em exposição na prateleira, mas as lentes que comporão o produto deverão ser preparadas e montadas posteriormente por um laboratório especializado. Esses pagamentos poderão ser efetuados em dinheiro, cheque à vista ou a prazo, ou por intermédio de cartão de crédito ou de débito.

Assinala que, ainda que o art. 411 do RICMS vigente à época dos fatos geradores não tivesse previsto a obrigatoriedade da produção de qualquer documento anterior à emissão do cupom ou nota fiscal para comprovação da venda futura, o autuado emite, no momento da venda dos óculos de grau, um DOCUMENTO NÃO FISCAL extraído de um sistema informatizado e impresso na forma escrita (ordem de serviço escrita). Como o Contribuinte demonstrou pela documentação apensada aos autos, o pedido do cliente é enviado ao laboratório por um sistema informatizado e constitui o lastro para emissão do competente cupom fiscal quando o cliente receber a mercadoria, o que poderá ocorrer em alguns dias ou até meses conforme demonstram os documentos acostados pelo Contribuinte aos autos.

Ao final, requer a juntada aos autos do parecer.

## VOTO

Inicialmente, em relação a argüição de constitucionalidade à cobrança, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstendo de manifestar a respeito.

Não podem ser acolhidas as alegações de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve a infração, fundamentando com a indicação dos fatos, normas, documentos e levantamentos de provas, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico.

No tocante as alegações defensivas de que o Auto de Infração é incapaz de determinar com segurança o montante do débito tributário, bem como isento de elementos suficientes de prova, entendo que não pode ser acolhido, uma vez que o autuante acostou aos autos todos os demonstrativos detalhados da apuração do imposto devido, inclusive o Relatório TEF Diário, todos entregues ao sujeito passivo.

Quanto a alegação de que o método utilizado para o lançamento caracteriza-se por uma violência despropositada, uma vez que as informações fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito consubstanciam-se como informações prestadas por terceiro, de igual modo não é capaz de elidir a autuação, pois trata de questão já pacificada neste Órgão Julgador, retratada em diversas decisões sobre o tema, a título de exemplo cito o ACÓRDÃO JJF Nº 0115-02/11.

Relativamente ao argumento de o lançamento é um ato vinculado e que teria havido excesso de exação, também não pode ser acolhido, pois observo que o levantamento realizado pelo autuante comparou os valores fornecidos pela instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito com as saídas declaradas pelo contribuinte como vendas realizadas como cartão de crédito e/ou débito, presumindo a omissão de saída de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto devido, em função de ter registrado vendas em valor inferior ao informado por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito, conforme previsão do art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96, a qual considera ocorrido o fato gerador do ICMS, entre outras hipóteses, a declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por

instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizando a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Em relação ao argumento de que teria havido erro no levantamento fiscal, o qual não teria observado a redução da carga tributária, tal alegação diz respeito ao mérito da apuração, o qual será analisado após as questões preliminares.

Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não podem ser acolhidas as alegações de nulidade da autuação vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquine de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.

Acerca do pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação de minha convicção em relação aos itens constante do Auto de Infração, possibilitando decidir a presente lide. Ademais, durante a sessão de julgamento o sujeito passivo solicitou prazo para apresentar *um Comprovante Não Fiscal* (Ordem de Serviço) com a respectiva assinatura do cliente. Entretanto, posteriormente o autuado informou que não mais possuía os referidos documentos, do período fiscalizado, fato que torna desnecessário converter o PAF em diligência.

No mérito, propriamente dito, foi imputado ao sujeito passivo omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e de cartão de crédito.

Em sua defesa, ao tratar do mérito da autuação, o autuado alegou que a metodologia utilizada pela fiscalização é inaplicável para sua atividade, na qual parte dos produtos são comercializados para entregar futura, citando o Acórdão JJF Nº 0299-02/08, qual destacou trecho do Voto Discordante.

Devo salientar que fui o Relator do referido Acórdão, tendo o meu voto sido acompanhado pelo nobre Julgador José Carlos Bacelar, resultando na procedência da autuação, por maioria de voto. Assim, não existindo fato novo, mantengo meu posicionamento sobre a questão. Ademais, tal decisão foi mantida pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, mediante o Acórdão CJF Nº 0050-12/10, por Decisão unânime, cujo voto abaixo transcrevo, pois aborda diversas questões levantadas pela defesa na presente lide:

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0050-12/10**

...

**VOTO**

*Preliminarmente me pronuncio a respeito do pedido do recorrente quanto à anulação da nota fiscal de nº 10950, emitida pelo fisco estadual para que, posteriormente, a empresa recolhesse o imposto sobre as vendas efetuadas sem a devida comprovação fiscal. Ressalto, neste momento, que a emissão deste documento pelo fisco estadual foi motivo arguido pelo recorrente como motivador de nulidade do presente Auto de Infração, por entender que as autuantes não possuem competência para emitir-lo, já que tal permissão não lhes fora dada pela empresa.*

*A irregularidade tributária do presente Auto de Infração trata de auditoria de caixa realizada pela fiscalização da Inspetoria de Trânsito de Mercadorias - IFMT. Foi aplicada a multa no valor de R\$690,00 pela constatação da falta de emissão de notas/cupons fiscais tendo em vista haver, no caixa da empresa e no momento da fiscalização, numerário em valor superior ao do consignado nos documentos fiscais. Ou seja, o que aqui se discute é a exigência de multa por descumprimento de uma obrigação acessória prevista na Lei nº 7.014/96. A emissão de um documento fiscal, realizada erroneamente ou não, não se encontra em discussão. Caso a Decisão ora prolatada seja favorável ao recorrente, pode ele, seguindo as normas legais, cancelar o referido documento. Caso entenda, ainda, que o documento fiscal não poderia ter sido emitido, entrar com petição, junto à sua Repartição Fiscal, com pedido de sua anulação para ser apreciado. Portanto, em qualquer situação, neste momento não se pode dar guarida ao argumento do recorrente, pois discussão alheia ao presente processo, não se podendo, portanto, se falar em excesso de exação.*

*Quanto às demais arguições de nulidade, passo a me pronunciar.*

O recorrente afirma que as autuantes cercearam a garantia do seu direito pleno de defesa, pois no momento da fiscalização não levaram em consideração as particularidades que envolvem a comercialização de óculos com lentes corretivas (compra para entrega futura) que foram apresentadas pela gerente da empresa e não levaram em consideração os seus apelos de que entrassem em contato com o seu setor fiscal/contábil visando observar a metodologia de vendas dos produtos da empresa, já que ela não possui a qualificação necessária para demonstrar a composição do seu caixa.

Este é argumento que necessita de provas para ser levado em consideração. O que aqui acusa o recorrente é, no mínimo, negligência do fisco ao exercer suas atividades, fato inclusive rebatido pelas autuantes na sua informação fiscal. E o que resta provado é uma auditoria realizada em conjunto com a Gerente da loja que a assinou. Portanto, tais argumentos são destituídos de qualquer base para serem considerados como motivadores de nulidade da ação fiscal. E, se acaso, a gerente do estabelecimento, como afirmado, não possui qualificação para entender a composição do numerário diário que recebe, esta afirmativa é da própria empresa, não cabendo ao fisco emitir juízo de valor.

Calcado no voto discordante da JJF, afirma o recorrente de que o Auto de Infração carece da necessária segurança para determinação de sua procedência, pois a atividade de venda de óculos apresenta peculiaridades não desconhecidas do fisco, vez que, em sua maioria, são vendas para entrega futura, quando ao final o documento fiscal é emitido.

O fato de que, quando da venda de uma armação de óculos com lentes corretivas, o cliente somente a recebe posteriormente, quando é emitida a nota fiscal de saída, conforme norma legal, não somente tem o fisco conhecimento, mas todas as pessoas que a compra e, principalmente, a gerente do estabelecimento autuado. Porém, e no específico caso, é necessário se ter em mente que a auditoria foi realizada pela fiscalização do trânsito de mercadorias, que tem por objetivo a apuração de irregularidade tributária, ou não, no momento de sua ocorrência (flagrante), sendo, no caso, lavrados os Termos de Visita Fiscal e de Auditoria de Caixa (fls. 3/5) para provar a irregularidade cometida, afora documentos outros para consubstanciar a autuação. E, para que não se alegue posteriormente a não participação da empresa neste levantamento fiscal, o auditor deve buscar todas as informações junto ao representante legal do estabelecimento autuado que, no caso, foi a sua gerente, realizando este trabalho fiscal em conjunto com o mesmo, como feito. Assim, o fato, como dito, de haver numerário no caixa de vendas para posterior entrega das mercadorias no momento da autuação, deveria ter sido indicado pelo representante da empresa, fato que não aconteceu. Por consequência, entendo que a discussão posta pelo eminente julgador da JJF, e que serviu de base para a argumentação do recorrente, não tem, aqui, cabimento. Se acaso, no momento da fiscalização tal fato fosse abordado pelo contribuinte, certamente ele seria levado em consideração. Não o fazendo, deixa de ter valia, uma vez que a apresentação posterior de controles internos da empresa não faz prova contrária à acusação. E, é bom lembrar, a atividade exercida pelo recorrente não se restringe tão-somente a vendas para posterior entrega das mercadorias.

Por fim, ainda abordando os argumentos trazidos pelo recorrente como motivadores à nulidade do Auto de Infração, o fato das mercadorias, ou parte das mercadorias, por ele comercializada se encontrar submetida ao regime da Substituição Tributária por Antecipação interna, não pode ser recepcionado, pois na autuação não se exige imposto e sim, multa por descumprimento de uma obrigação acessória, ou seja, falta de emissão de notas fiscais quando das vendas a consumidor final.

Quanto ao pedido de diligência feito, a rejeito diante do meu convencimento sobre a Decisão da lide, conforme determina o art. 147, I, "a", do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99).

No mérito, o fisco estadual, no dia 12/12/2007, através de visita fiscal ao estabelecimento autuado, procedeu a uma auditoria de caixa, objetivando comprovar se existiam vendas a consumidor final sem emissão de notas fiscais. Nesta auditoria, verificou a existência da quantia de R\$3.491,50 decorrentes de vendas sem notas fiscais. Ressalto que a única permissão regulamentar da não emissão do documento fiscal no exato momento da ocorrência da operação comercial, caso não seja solicitado pelo consumidor final, encontra-se expressa no art. 236 do RICMS/97.

A planilha apresentada pelo recorrente não possui o condão de desconstituir a infração. Em primeiro, por tudo acima exposto, em segundo, baseado em dados sem comprovação legal, em terceiro, a época desta comprovação seria no momento da fiscalização e, em quarto, quem acompanhou a auditoria realizada foi, conforme já dito, a gerente do estabelecimento comercial.

No mais, determina o art. 42, XIV-A, "a" da Lei nº 7.014/96:

Art. 42 - Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

**XIV-A - R\$690,00 (seiscentos e noventa reais), aos estabelecimentos comerciais:**

- a) que forem identificados realizando operações sem a emissão da documentação fiscal correspondente;

Diante das determinações legais, emanadas da legislação tributária vigente, a infração está caracterizada.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto.

No tocante ao argumento defensivo de que a fiscalização teria desconsiderado que a base de cálculo das ocorrências “apuradas” de 30/06/2009 à 31/12/2010 deveria ser reduzida de forma a corresponder a uma “alíquota ficta” de 14,6 %, o mesmo não pode ser acolhido, pois nos levantamentos fiscais que embasaram a autuação contam as reduções devida.

Como bem destacou o autuante na informação fiscal, na lavratura do auto de infração e consequente demonstrativo de débito, por não existir alíquota prevista em lei o sistema SEAI - Sistema Eletrônico de Auto de Infração, recalcula a base de cálculo do débito encontrado e já calculado corretamente com a carga tributária para uma base de cálculo fictícia legal correspondente à uma alíquota de 17%. Importante ressaltar que, quando da lavratura do auto de infração é digitado no sistema apenas o débito devido, o recálculo da base de cálculo é feito automaticamente, sem alterar o valor real do débito apurado nos levantamentos fiscais.

Por fim, em relação ao Parecer da DITRI citado pela defesa, o qual trata da venda para entrega futura, segundo o trecho reproduzido pela defesa e abaixo, é necessário que o contribuinte emita **Comprovante Não Fiscal vinculado ao pagamento com cartão de crédito ou débito:**

*Nas vendas com cartão de crédito ou débito, quando a operação é para entrega futura, o estabelecimento vendedor deve emitir, no ato do pagamento (ainda que parcial) efetuado pelo cliente, um Comprovante Não Fiscal vinculado ao pagamento com cartão de crédito ou débito.* Grifei.

Ainda consta do citado Parecer: “..., a consulente deverá emitir a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) respectiva, a qual deverá informar o meio e a forma de pagamento utilizados, inclusive com a observação de que foi efetuado adiantamento mediante cartão de crédito. Este procedimento possibilita o devido controle fiscal do recebimento efetivado via cartão, em data anterior à retirada da mercadoria.” Grifei.

Portanto, como o autuado não apresentou nenhum **um Comprovante Não Fiscal vinculado ao pagamento com cartão de crédito ou débito**, com a assinatura do consumidor, não há como fazer uma correlação entre os valores consignados na planilha acostada pela defesa com os valores fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito/débito.

Pelo exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

#### VOTO DISCORDANTE

Divirjo, com a devida *venia*, do entendimento do ilustre Relator, quanto as suas razões de mérito na decisão de julgar procedente o Auto de Infração em epígrafe, cuja acusação é de “*Omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e de cartão de crédito. Vendas em cartão de débitos e/ou créditos não declaradas.*”

Também, discordo da tese de defesa *Da inaplicabilidade da metodologia utilizada para a fiscalização* [sob a alegação de que o *modus operandi* da empresa caracteriza venda de mercadorias para entrega futura, quando ao final o documento fiscal é emitido, enquanto o pagamento, total ou parcial, ocorre anteriormente, no ato da encomenda], pois, vislumbro que, o fato de o contribuinte emitir o documento fiscal da operação quando da entrega efetiva da mercadoria, em momento posterior ao recebimento do valor da operação, não o impossibilita de comprovar, através de documento fiscal hábil, que tal operação foi oferecida a tributação, vinculando o cupom fiscal posteriormente emitido à receita outrora recebida.

Assim, neste sentido, comungo com o voto do relator de que, conforme Parecer DITRI 192792/13, neste caso, se faz necessário que o contribuinte emita comprovante não fiscal vinculado ao pagamento com cartão de crédito ou débito.

Contudo, verifico inexistir a acusação fiscal de que houve venda em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e de cartão de crédito, visto que as planilhas, às fls. 6 a 9 dos autos, demonstram, no *período mensal de apuração do ICMS*, que o montante das operações oferecidas

à tributação sob a modalidade de pagamento em cartão de crédito ou de débito foi sempre superior à receita informada sob esta mesma modalidade, senão vejamos:

Período	Vlr. Red. Z	Vlr. TEF	Diferença
set-10	85.974,00	76.397,00	9.577,00
out-10	97.934,00	73.364,00	24.570,00
nov-10	85.212,00	61.327,00	23.885,00
dez-10	60.025,00	34.475,00	25.550,00

Há de se registrar que o art. 4º, § 4º, VI, da Lei nº 7.014/96, estabelece que, salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar valores das operações ou prestações *declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito ou débito.*

Já o art. 23-A, I, “f”, da citada Lei aduz que, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é o valor declarado pelo contribuinte inferior ao informado por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito ou débito.

Contudo, o art. 24 do mesmo diploma legal estabelece que o ICMS será apurado por período, conforme dispuser o regulamento, o qual, em seus artigos 114 e 116 (RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97), estipulam que a apuração do ICMS é mensal.

Assim, conjugando as disposições normativas acima, as quais estipulam a presunção legal de operações tributáveis sem pagamento do imposto quando se verificar valores declarados pelo contribuinte inferiores aos informados pelas instituições financeiras nas modalidades de cartão de crédito ou de débito, como também o período de apuração mensal do ICMS, vislumbra-se que se devem considerar todos os valores declarados pelo contribuinte sob as referidas modalidades de pagamento durante o período mensal para cotejar com o montante informado pelas instituições, cabendo a exigência apenas quando ocorrer diferença a menos do valor declarado pelo contribuinte, o que não ocorreu no caso concreto.

Desta maneira, em que pese o defendant não ter comprovado, com documento fiscal hábil, de que tais receitas foram oferecidas a tributação em outro momento, conforme alega, mesmo assim, diante de tais considerações, voto pela improcedência do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **120208.1003/13-1**, lavrado contra **MC COMÉRCIO DE PRODUTOS ÓTICOS LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.777,17**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 agosto de 2014.

FERNANDO ANTONIO BRITO ARAÚJO – PRESIDENTE/VOTO DISCORDANTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ CARLOS BACELAR – JULGADOR