

A. I. Nº - 269094.0611/14-1
AUTUADO - ELETROZEMA S/A
AUTUANTE - EMILIO ALVES DE SOUZA FILHO
ORIGEM - INFAZ JEQUIÉ
INTERNET - 16/07/2015

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0138-03/15

EMENTA: ICMS. 1. 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. O autuado não traz elementos aos autos que tenham condão de elidir a acusação fiscal. Infração subsistente. **2.** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. Fato não contestado. **3.** DOCUMENTOS FISCAIS. LIVROS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. Infração não impugnada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 11/06/2014, exige crédito tributário no valor de R\$7.656,40, em razão das seguintes irregularidades:

- 1** - 05.08.01 - omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de 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, nos meses de julho, agosto e novembro de 2011, março a dezembro de 2012 no valor de R\$6.995,85 acrescido da multa de 100%;
- 2** - 07.15.02 - recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial, relativo a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização nos meses de julho de 2011 e fevereiro de 2012, no valor de 200,55 acrescido da multa de 60%;
- 3** - 16.04.08 - deixou de escriturar o livro fiscal Registro de Apuração do ICMS nos exercícios de 2011 e 2012, conforme cópias anexo ao PAF, onde foi registrado apenas o resumo das entradas e saídas deixando a apuração sem escrituração, sendo aplicada multa fixa de R\$460,00 no mês de dezembro de 2012.

O autuado impugna o lançamento fls.68/72. Diz que se surpreendeu com o recebimento do AI epigrafado, já que a defendente sempre se pautou pela estrita observância da legislação tributária, e após análise de seus termos, conclui-se que o fiscal autuante, incorreu em erros, sanáveis através da presente peça, conforme exporá.

Esclarece que, por praticidade, não discutirá as infrações 02 e 03, pelo que requer o pagamento dos valores imputados sob tais itens, e impugna o item “1”. Reproduz esta acusação fiscal e o respectivo enquadramento legal. Afirma que o auto de infração é desprovido de qualquer subsistência, no que toca ao ponto retro mencionado, como se deduzirá, a seguir.

Aduz que a presunção em que se baseou o autuante, no sentido de que os clientes pagaram valores maiores, via cartões de crédito/débito, do que o que constam dos cupons fiscais, não procede. Alega que não há qualquer hipótese de “omissão de saída de mercadoria tributada”, e, consequentemente, não há que se falar em ICMS devido e na multa aplicada.

Frisa que as diferenças entre os valores informados pelas instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito e os valores dos cupons fiscais consistem em outros valores, pagos pelos clientes a outras companhias, outras empresas ou financeiras, referentes a outros contratos, absolutamente desvinculados da operação de compra e venda, e que, embora transitem, provisoriamente, pelo caixa da defendente, são a estas repassadas, não compondo, pois, a base de cálculo do ICMS.

Explica que as diferenças encontradas pelo autuante se referem às hipóteses em que, além do preço do produto adquirido pelo cliente da defendente, este paga, no mesmo ato, mediante débito ou crédito em seu cartão, por seguros ou outros produtos, fornecidos por outras empresas/seguradoras/financeiras, terceiras e alheias à defendente, embora transitem, provisoriamente, pelo caixa desta. Enumera as situações a que se referem:

- a) valores pagos por alguns clientes a título de garantia estendida, que optam por tal contratação com seguradoras, e que, embora transitem pelo caixa da defendente, são posteriormente repassados a estas;
- b) valores pagos por alguns clientes a título de títulos de capitalização, também adquiridos de seguradoras, por meio dos quais eles concorrem a prêmios pela loteria federal, bem como seguro de vida, que optam por adquiri-los, e que, embora também transitem pelo caixa da empresa, são posteriormente repassados às instituições financeiras com quem são contratados; e
- c) valores pagos por alguns clientes pela compra do direito de uso de cursos *on line*, via internet, fornecido pela empresa Woli Consultoria e Treinamento LTDA.

Conclui que em todos os casos, tais valores, embora transitem pelo caixa da defendente, dizem respeito a contratações autônomas e distintas da operação de compra e venda, e são posteriormente repassados a quem de direito, não integrando o custo de qualquer mercadoria e, portanto, não compondo a base de cálculo do ICMS.

Explica que a garantia estendida, também chamada de seguro garantia, trata-se de uma extensão da garantia fornecida pelos fabricantes de certos produtos comercializados por empresas de varejo, como é o caso da defendente, contratada, opcionalmente, pelo cliente com companhias seguradoras, devidamente autorizadas pela SUSEP (Superintendência de Seguros Privados), como a CARDIF e ASSURANT, em que a defendente funciona apenas como intermediária em tal relação. Conclui que se trata, portanto, de contrato distinto, efetuado entre o cliente e terceira pessoa, uma seguradora, pelo qual aquele paga a esta um prêmio, não integrando o preço da mercadoria, e, portanto, não compondo a base de cálculo do ICMS.

Comenta sobre os títulos de capitalização informando ser comum, ainda, que, concomitantemente com a aquisição de um ou mais produtos comercializados pela defendente, os clientes adquirem, também, sob intermediação daquela, títulos de capitalização, por seguradoras (no caso, ASSURANT), por meio dos quais estes concorrem a prêmios pela Loteria Federal, bem como seguro de vida. Frisa que também neste caso, não incide, normalmente, o ICMS, e o valor do pagamento por tais títulos que, embora também transitem pelo caixa desta, são repassados à ASSURANT.

Por fim, explica que não é raro ocorrer o fato de um cliente adquirir um produto da defendente (operação de compra e venda sujeita à regular tributação do ICMS), e, no mesmo ato, adquirir um direito de participação de cursos fornecidos pela empresa WOLI CONSULTORIA E TREINAMENTO LTDA., cuja compra é intermediada pela defendente, que repassa tal valor a esta empresa,

percebendo apenas uma comissão, paga *a posteriori*, cujo valor é somado àquele (preço da mercadoria) e pago, uma vez só, via cartão de crédito ou débito.

Assevera que tal verba, paga pelo cliente para obter a senha, mediante a qual se lhe é disponibilizado o curso, via internet, compõe receita de terceiro (“WOLI”), embora transite pelo caixa da defendente. Esta recebe, apenas, conforme dito, uma comissão pela intermediação no negócio. Não se trata, pois, de fato gerador do ICMS, na medida em que não ocorre nenhuma circulação, física, jurídica ou econômica, de produto, e, ainda que houvesse, não seria a defendente quem o suportaria. Não há que se falar, pois, em “omissão de saída de mercadoria”, e, conseqüentemente, em cobrança de ICMS, multa e acessórios, insubsistente, enfim, o Auto de Infração.

Requer a improcedência da autuação, com determinação de seu cancelamento e arquivamento e pagamento dos valores incontroversos, consistentes nos declinados sob os itens “Infração 02” e “Infração 03”.

O autuante prestou a informação fiscal fls.644/650. Relativamente às alegações de defesa interpostas pela autuada pela improcedência do auto de infração em epígrafe, apresenta as considerações a seguir alinhadas.

Constata que as infrações intituladas 02 e 03 foram reconhecidas pelo autuado e conseqüentemente, estão fora do escopo do presente contencioso.

Diz restringir-se, assim, a impugnação em tela à infração 01, “omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de 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”, apurada a partir do que consta em MFDs (Memória de Fita Detalhe) fornecidas pelo contribuinte e Relatórios TEF fornecidos pelas administradoras de cartão de crédito e armazenados em sistema próprio da SEFAZ.

Sintetiza as alegações defensivas. Menciona que a impugnante, alega em suma, que se trata de contratos distintos, efetuados entre o cliente e terceira pessoa, pelo qual aquele paga a esta um prêmio de garantia estendida, título de capitalização ou direito de uso de curso *on line*, não integrando estes, o preço da mercadoria, e, portanto, não compoem a base de cálculo do ICMS. Assegura que os valores pagos apenas transitam pelo caixa da defendente, que posteriormente, os repassam, sendo que adiante, percebe apenas uma comissão sobre a intermediação na contratação.

Observa que o ICMS foi recolhido a menor, em decorrência da apuração de divergência entre as vendas com pagamentos em cartão de crédito/débito e o valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito. A defendente atribui a diferença apurada à falta de inclusão de receitas decorrentes de garantia estendida, título de capitalização e vendas de direito de uso de curso *on line* na base de cálculo do imposto, pois entende que tais receitas devam estar fora do alcance da tributação do ICMS.

Explica que o artigo 54, inciso I, alínea “a”, do RICMS/97 que transcreve, se contrapõe com o raciocínio do autuado.

Prossegue afirmando que enquadrando o dispositivo à situação em tela, verifica que quando uma empresa comercial varejista vende uma determinada mercadoria e também uma garantia estendida em relação a essa mesma mercadoria, o valor pago relativamente à garantia estendida representa, para o consumidor final, uma típica despesa acessória incorrida naquela aquisição. O caráter acessório dessa despesa fica claro quando se observa que aquela garantia estendida só existe em função da correspondente venda, de forma que se aquela venda não se concretizasse, também não haveria a venda daquele contrato de garantia estendida.

Para ilustrar o fato, aduz ser evidente que ninguém chega a um estabelecimento varejista e solicita ao vendedor a compra de tão somente uma garantia estendida para um determinado

produto sem a correspondente aquisição do mesmo, sob a alegação de que já fora adquirido em loja de concorrente.

Frisa que não pode prosperar a alegação do autuado de que a garantia estendida é contratada após a venda da mercadoria, sendo um negócio jurídico isolado e distinto. Não há como separar a venda da mercadoria à venda da garantia estendida, pois para toda a venda da garantia estendida há uma correspondente venda de mercadoria. Não são, portanto, negócios jurídicos distintos, mas, em verdade, são negócios jurídicos que se complementam.

Argumenta que uma vez que os valores recebidos pelo autuado a título de garantia estendida representam despesas acessórias cobradas do adquirente das mercadorias, por expressa determinação do disposto no art. 54, I, “a”, do RICMS-BA/97, esses valores devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS. O mesmo se aplica aos fatos geradores ocorridos após abril de 2012, enquadrados no disposto no art. 17, § 1º, II, “a”, da Lei Estadual nº 7.014/96.

Salienta que raciocínio idêntico ao que foi até aqui discutido se aplica às situações envolvendo os valores pagos pelas vendas de título de capitalização e de direito de uso de curso *on line* via internet. De fato, há uma clara correlação entre as vendas da mercadoria e dos correspondentes títulos de capitalização e direito de uso de curso *on line* via internet. Os valores pagos a título de título de capitalização, bem como de direito de uso de curso *on line* via internet caracterizam uma despesa acessória da correspondente aquisição efetuada pelo consumidor final, visto que não podem ser adquiridos de forma isolada, mas sim vinculados ao bem objeto da atividade do autuado. Dessa forma, por força do disposto no art. 17, § 1º, II, “a”, da Lei Estadual nº 7.014/96, os valores citados também integram a base de cálculo do ICMS.

Finaliza mantendo a ação que resultou na reclamação do crédito tributário, para salvaguardar o interesse público, esperando dos membros deste Colégio, o julgamento pela procedência total do presente Auto de Infração, em favor da Fazenda Pública Estadual.

VOTO

No presente lançamento está sendo exigido crédito tributário em decorrência de 03 (três) infrações devidamente relatadas.

Preliminarmente verifico que não se encontra no presente PAF violação ao princípio do devido processo legal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, na informação fiscal, bem como na narrativa dos fatos e correspondentes infrações, não estando presentes nos autos qualquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.

O sujeito passivo reconheceu e pagou integralmente, os valores lançados atinentes às infrações 02 e 03, portanto considero desde já subsistentes os itens reconhecidos, e passo a examinar aquele que foi objeto de contestação.

No mérito, a infração 01 diz respeito a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento de vendas com pagamento em cartão de crédito/débito em valores menores do que as vendas informadas pelas Administradoras de Cartões de Créditos.

O débito da infração encontra-se devidamente especificado nas planilhas constantes às fls. 12/19 referente aos meses de julho, agosto e novembro de 2011, março a dezembro de 2012 nas quais, foram considerados em cada coluna, o período mensal, as vendas com cartão de crédito/débito informadas pelas administradoras; os valores mensais das vendas com cartão de crédito/débito apurados através de cupons fiscais emitidos em ECF; a diferença apurada representativa da base de cálculo do imposto; e o imposto devido calculado à alíquota de 17%, inclusive foram considerados os índices de proporcionalidades previsto na Instrução Normativa nº 56/2007.

De acordo com § 4º do artigo 4º, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.542 de 27/12/02, efeitos a partir de 28/12/02, *in verbis*:

Art. 4º. (. . .)

§ 4º. *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.*

Portanto, a declaração de vendas em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência dessa presunção legal.

Em processo desta natureza, para elidir a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributadas, basta que o contribuinte demonstre e comprove que os valores constantes dos TEF's foram submetidos à tributação do imposto, seja através do ECF ou das notas fiscais emitidas, seja por qualquer outro instrumento que comprove ter oferecido tais valores à tributação.

Pelos elementos que compõem o PAF, vejo que o autuante acostou ao processo o “**Relatório de Informações TEF – Diário**” do período fiscalizado, através do CD mídia eletrônica fl. 22. Além disso, consta às fls. 08 e 09 comprovante de recebimento pela empresa de todos os demonstrativos que dão suporte a autuação.

Para elidir a acusação fiscal, e consequentemente a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributadas, foi alegado na defesa que as diferenças apontadas consistem em valores pagos pelos clientes a outras companhias, outras empresas ou financeiras, referentes a contratos desvinculados de operações de compra e venda, não compondo, segundo o autuado, a base de cálculo do ICMS. E também, que tratam de garantia estendida, títulos de capitalização e direito de uso e cursos via internet da empresa Woli Consultoria e Treinamento Ltda., conforme documentos acostados ao processo às fls.90/640, representados por certificados de garantia estendida, contratos de seguros de acidentes pessoais, contratos de comercialização de cursos e cópias de notas fiscais.

Analisando tais alegações e citados documentos, observo que os mesmos, por si só, não são capazes de elidir a presunção legal de omissão de saídas, visto que, a partir do momento que o sujeito passivo recebeu cópia do levantamento fiscal e dos TEF's diários, deveria ter demonstrado mediante o confronto entre os documentos fiscais emitidos (cupom fiscal e/ou notas fiscais) e as informações prestadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito.

Ressalto que quanto a alegação de se considerar como vendas através de cartão de crédito/débito, as operações relativamente a garantia estendida, cursos e outros, não merece acolhimento, uma vez que, para elidir, de modo válido, a presunção legal de omissão de saídas, deveria ter sido feito o cotejamento diário da cada venda informada pelas administradoras através dos TEF's diários, com o que consta no ECF e/ou notas fiscais emitidas, o que não ocorreu. Não cabe a esta Junta de Julgamento Fiscal buscar elementos para sustentar alegações do autuado, visto que tais provas são de sua responsabilidade.

Sobre a argumentação do autuante, na informação fiscal, de que os valores recebidos pelo autuado a título de garantia estendida representam despesas acessórias cobradas do adquirente das mercadorias, portanto deveriam ser incluídos na base de cálculo do ICMS, deixo de apreciar considerando o não cotejamento por parte do contribuinte destas despesas com os valores informados no Relatório Diário TEF.

Nestas circunstâncias, considerando que o autuado não apresentou nenhum levantamento correlacionando as vendas realizadas no ECF e/ou através de notas fiscais com os valores

informados pelas Administradoras de Cartões, concluiu que não foi elidida a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, subsistindo a exigência fiscal, por encontrar-se o presente lançamento em absoluta consonância com a previsão legal insculpida no artigo 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269094.0611/14-1**, lavrado contra **ELETROZEMA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.196,40**, acrescido das multas de 60% sobre R\$200,55 e 100% sobre R\$6.995,85, previstas no inciso II, alínea "d" e inciso III, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa pelo descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$460,00**, prevista no inciso XV, alínea "d" do artigo 42, do citado diploma legal e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de julho de 2015.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR