

**A. I. Nº** - 081296.0019/13-2  
**AUTUADO** - MC COMÉRCIO DE PRODUTOS ÓTICOS LTDA.  
**AUTUANTE** - AMINTAS ROSA RIBEIRO  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 03.12.2015

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0196-01/15**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO CRÉDITO. Infração caracterizada. Mantido o lançamento. 2. CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. VENDAS DE MERCADORIAS COM PAGAMENTOS ATRAVÉS DE CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. COTEJO DAS OPERAÇÕES DECLARADAS NA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE COM OS VALORES INFORMADOS PELA ADMINISTRADORA DOS CARTÕES. LEVANTAMENTO DA DIFERENÇA. OMISSÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Demonstrado nos autos que se trata de vendas para entrega futura. Na execução do roteiro de auditoria de vendas para entrega futura, a fiscalização deve levar em conta as peculiaridades desse tipo de operação, pois, independentemente de haver ou não antecipação do pagamento integral ou parcelado da operação no ato da venda, só existe obrigatoriedade de emissão do documento fiscal no ato da saída da mercadoria. No caso em exame, o levantamento fiscal deveria levar em conta o ramo de atividade do estabelecimento – ótica –, haja vista que, no caso de operações com óculos com lentes corretivas, as saídas das mercadorias do estabelecimento podem ocorrer em período mensal distinto daquele em que são efetuadas as operações com cartão de crédito ou de débito. Isto não foi observado neste caso. Lançamento nulo, por falta de certeza. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27.9.13, acusa:

1. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, assim considerado por falta de apresentação do documento comprobatório do direito ao crédito, sendo glosado crédito no valor de R\$ 6.715,17, com multa de 60%;
2. omissão de saídas de mercadorias apurada por meio de levantamento de vendas com pagamentos em cartões de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido [informado] por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, sendo lançado ICMS no valor de R\$ 1.383,82, com multas de 70% e 100%.

O autuado apresentou defesa (fls. 22/36) suscitando a nulidade do Auto de Infração por preterição do direito à ampla defesa. Alega que o Auto de Infração é incapaz de determinar com segurança o montante do débito tributário e não tem elementos suficientes de prova, afrontando os princípios

constitucionais do contraditório e da ampla defesa, desrespeitando a processualística legal firmada pelo RICMS e pelo RPAF.

Reclama que o método utilizado para o lançamento se caracteriza por uma violência despropositada, uma vez que não há nos autos qualquer demonstrativo elaborado pelo autuante relativamente ao aproveitamento do crédito que justificasse a imputação contida no item 1º, e que pior aconteceu no item 2º, em que o fiscal baseou sua exação tão somente nas informações fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito que se consubstanciam como informações prestadas por terceiro, sem qualquer vinculação com a relação obrigacional em tela e insuscetível de qualquer punição caso as preste de forma errônea, do que se pode concluir que tais informações 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. Frisa que, como não há por que se falar em quaisquer outros indícios de sonegação, não se pode concluir, com base exclusivamente no cotejo com as informações prestadas por terceiro, que os valores encontrados pelo autuante se referem a omissão de saídas de mercadorias. Sustenta que o direito ao exercício da defesa por parte do contribuinte é uma garantia sedimentada no art. 5º, LV, da Carta Magna, garantia essa que foi repetida no RPAF e não admite ressalvas ou mitigações. Lembra que a cobrança de tributo é ato vinculado, ou seja, deve atender à formalidade que a legislação impõe, nos termos do art. 3º do CTN. Protesta que o comportamento do autuante, ao constituir crédito tributário sem atentar para o direito fundamental à ampla defesa, constitui excesso de exação, vedado pelo parágrafo único do art. 142 do CTN e, neste mesmo caminho, implica abuso de autoridade, previsto na Lei nº 4.898/65, devendo ser imediatamente reparado por este órgão julgador.

Noutra preliminar, alega que este Auto de Infração carece da segurança necessária para se determinar com exatidão o montante devido, sendo evidente sua nulidade também por imprecisão, uma vez que o autuante desconsiderou a legislação vigente à época dos fatos geradores na elaboração do demonstrativo de débito, haja vista que: *a)* o Decreto nº 11.089/08 determinava que nas operações internas com os produtos de ótica, até 31.5.09, a carga tributária deveria corresponder a um percentual efetivo de 12%; *b)* posteriormente, o Decreto nº 11.523/09 procedeu à Alteração nº 119 ao RICMS/97, para que, até 31.12.10, as operações internas com os produtos de ótica tivessem a base de cálculo reduzida de forma que a carga tributária correspondesse a um percentual efetivo de 14,6%, medida essa prorrogada até 30.4.11 pelo Decreto nº 12.534/10.

Alega que, conforme acordo firmado entre a SEFAZ e sua empresa, cópia anexa, no período de 1.5.11 a 31.5.15 é garantida a concessão de crédito presumido de 14,12% do imposto incidente nas saídas internas de produtos de ótica, de forma que a carga tributária resultante não seja superior a 14,6%.

Afirma que o fiscal autuante desconsiderou que a base de cálculo das ocorrências de 30.6.09 a 31.12.11 deveria ser reduzida de forma a corresponder a uma “alíquota ficta” de 14,6%, não tendo cabimento a imputação da carga tributária de 17% aos produtos de ótica no período em que se aplicavam as referidas prescrições normativas.

No mérito [relativamente ao item 2º], alega que não houve a suposta 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, pois as operações mercantis de óticas varejistas se caracterizam pela venda 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), 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. Aduz que os pagamentos nas compras de todos os produtos podem ser efetuados em dinheiro, cheque a vista ou a prazo, ou por meio de cartão de crédito ou de débito. Acrescenta que na colocação de grau nas lentes oftálmicas nos óculos solares necessariamente há a obrigação dos mesmos procedimentos adotados nos óculos de grau, implicando, do mesmo modo, a realização de venda para entrega futura.

Prossegue dizendo que 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, e tanto é assim que em determinados períodos a empresa emitiu mais Notas Fiscais do que os valores recebidos em caixa, em contraposição aos meses em que ocorreu o contrário.

Por essas razões, sustenta ser inaplicável a metodologia utilizada pela fiscalização. Considera claro que o roteiro de caixa adotado afronta o modo como a empresa opera, não havendo que se aventar sequer a possibilidade de aplicação de tal roteiro em caráter anual, haja vista que ainda assim surgiriam diferenças de caixa entre os meses finais de um exercício em relação aos meses iniciais do outro que começa, e essa problemática não é desconhecida pelo fisco.

Aduz ser cediça a obrigatoriedade de emissão de documento fiscal no momento da entrega da mercadoria no caso de venda para entrega futura. Reporta-se nesse sentido a um voto discordante proferido em decisão de matéria que considera idêntica, no Acórdão JJF 0299-02/08, no qual foi pontuado que 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, de modo que, nas vendas para entrega futura, no ato da venda o contribuinte emite o documento fiscal se quiser, sendo que, caso ele opte por emitir o documento nesse instante, terá de emitir outro documento quando for dada a saída efetiva do bem, nos termos do art. 412 do RICMS, ao passo que, 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, haja vista que, embora a venda de 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).

Aduz que, como a legislação tributária não prevê a emissão de qualquer documento anterior à emissão do Cupom ou Nota Fiscal para comprovação da venda para entrega futura, esse controle é interno da empresa, que possui sistema informatizado onde são registrados os pedidos, e faz a emissão de documento escrito, proveniente de bloco sequenciado de folhas, sendo a numeração de cada pedido única dentro de toda a empresa. Aduz que, além do registro do pedido através de uma Ordem de Serviço (OS), é emitido comprovante não fiscal no valor total do pedido, que é entregue ao consumidor. O pedido é enviado ao laboratório e constitui o lastro para emissão do respectivo Cupom Fiscal, quando o cliente receber a mercadoria. Reclama que não houve a sensibilidade necessária do agente autuante, ao se valer do roteiro de caixa para a fiscalização, para verificar tal situação, que não é desconhecida pelo fisco, de modo que negar a existência desta forma de procedimento por parte das óticas é querer negar a realidade.

Passa a discorrer acerca da emissão de cupons não fiscais para acobertar as operações de venda para entrega futura, com a posterior emissão de Cupons Fiscais.

Alega que os valores considerados pelo autuante como sendo diferenças tributáveis entre os importes informados pelas administradoras de cartões e as operações de venda e de prestação de serviços praticados pela empresa traduzem os diferentes momentos em que são realizadas as

compras de mercadorias e aqueles em que elas são entregues ao consumidor, quando efetivamente são emitidos os Cupons Fiscais, sendo nesse instante que podem ocorrer as 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 de um mês, necessariamente importará a emissão do Cupom Fiscal no mês subsequente, e se essa venda for efetuada mediante utilização de cartão de crédito restará evidenciado que isso acarretará diferenças tais como aquelas imputadas pelo fiscal para autuar a empresa. Diz que entre a venda e a entrega de óculos de grau, a depender do serviço requerido (surfaçagem, coloração, antirreflexo, etc.), o lapso temporal pode ser superior a 15 dias, até mesmo porque muitos dos serviços aplicados, a exemplo da colocação da película de antirreflexo, não são efetuados na Bahia, necessitando que as lentes oftálmicas sejam enviadas para Fortaleza, Rio de Janeiro ou Belo Horizonte, onde esse serviço é praticado, e depois retornem para o laboratório da ótica, local onde serão cortadas e montadas nas armações adquiridas pelo consumidor. Informa que o tempo médio para esse tipo de serviço é de 20 dias, e não se pode esquecer 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.

Assegura que em todas as vendas para entrega futura são emitidos cupons não fiscais e todas elas são registradas nas reduções e nos livros fiscais sob a rubrica “Outras saídas”, sendo que nesse cupom 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.

Alega que, em razão do tempo demasiadamente curto para o oferecimento de defesa, em comparação com o tempo que o fiscal teve para realizar a ação fiscal, somente foi possível apresentar a planilha de correlação entre as Ordens de Serviço e os respectivos Cupons Fiscais, conforme anexo, dos meses em que foram apontadas as diferenças mais significativas, estando nesses relatórios consignadas não só as informações constantes nas Ordens de Serviço, mas também estão assinalados os números dos Cupons Fiscais delas decorrentes, além de serem apensados alguns Cupons Fiscais acostados para efeito de ilustração.

Diz que os documentos colacionados, ainda que sejam parciais, servem para demonstrar o todo, indicando a forma como a empresa opera, uma vez que é impossível proceder à correlação das Ordens de Serviço com os Cupons Fiscais 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 18 Autos de Infração com essa mesma imputação.

Impugna também a acusação de aproveitamento indevido de crédito [item 1º], alegando que a falta de documento essencial inquina de nulidade o lançamento. Questiona como seria possível ao autuante chegar à conclusão de que os documentos comprobatórios do crédito não foram apresentados, se ele sequer intimou a empresa para apresentar o Registro de Entradas e nem o juntou aos autos para fazer prova do que foi acusado. Reclama que não há sequer um demonstrativo do débito para justificar onde o fiscal encontrou esse aproveitamento. Aduz que basta uma simples diligência por fiscal estranho ao feito para que reste provada a lisura das operações.

Conclui dizendo que, em face do volume de documentação diariamente produzida pela empresa, foi impossível apensar à defesa cópia de todos os cupons, fiscais e não fiscais, e dos relatórios gerenciais que demonstrariam a regularidade das operações, razão pela qual, em homenagem ao princípio da verdade material, desvelado no art. 2º do RPAF, se torna imperiosa a realização de diligência na matriz da empresa, local onde estará disponibilizada toda a documentação necessária para constatar a veracidade do que foi alegado. Toma por fundamento o art. 150, I, do RPAF. Destaca que tal diligência deve ser feita por fiscal estranho ao feito, na forma do inciso II do art. 148.

Pede que seja declarada a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração, e que se determine a realização de diligência para os casos pertinentes por fiscal estranho ao feito. Juntou documentos.

Passados os autos ao fiscal autuante para prestar a informação, a autoridade fiscal intimou o contribuinte (fl. 81) para apresentar, dentro de 48 horas, um CD com todos os Cupons em ordem cronológica, e outro CD, em Excel, contendo planilha com demonstrativo de pagamentos contendo os números das Ordens de Serviço, valores das compras, valores de entradas, “TP Pagamento”, data final, valor final, “TP Pagamento”, número de Cupom, “data fiscal”, devendo ainda ser apresentada a mesma planilha na forma impressa.

Às fls. 83-84, o autuado apresentou petição alegando que para a produção das planilhas solicitadas haveria necessidade do cotejo das Ordens de Serviço com os respectivos Cupons Fiscais, exigindo a análise de cerca de 37.000 operações. Requereu ao final a dilação do prazo até 31.3.14 para apresentação das planilhas solicitadas.

No instrumento à fl. 88, consta que o inspetor fiscal deferiu a dilação do prazo para até 24.2.14.

Em petição à fl. 91, o contribuinte requereu a juntada das planilhas solicitadas pelo autuante, em formatos impresso e digital. Juntou também relação dos 18 Autos de Infração lavrados contra sua empresa (fl. 104).

A informação fiscal foi prestada por fiscal estranho ao feito (fls. 105/107). Diz o informante que, no que concerne à aplicação indevida da alíquota de 17%, quando na verdade, por se tratar de produtos de ótica, deveria ser atendido o Decreto 11.523/09, que reduziu a alíquota [*sic*] para 14,6%, considera que o autuado tem razão, e sendo assim o valor histórico do item 1º [leia-se: item 2º] deve ser reduzido conforme novo demonstrativo anexo. Transcreve o art. 87, XL, do RICMS/97, com as notas relativas às alterações sofridas pelo texto no curso do tempo.

Quanto às demais alegações do autuado, considera que são descabidas, pois já existe jurisprudência firmada quanto ao mérito desta autuação, baseada nos valores “fornecidos” pelas administradoras de cartões de débito e crédito.

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

Não considera que tivesse havido cerceamento de defesa ou arbitrariedade, conforme alega o autuado.

Aduz que, caso o contribuinte 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. A seu ver, se o autuado não emite o documento fiscal no momento do recebimento do pagamento, está agindo incorretamente, pois o fato gerador ocorre no momento em que se concretiza a operação comercial, sendo inadmissível querer caracterizar atividade de ótica como “venda para entrega futura”, pois, se existe o recebimento de pagamento, em qualquer momento, o respectivo documento fiscal deve ser emitido imediatamente. Transcreve o “caput” do art. 2º e § 3º, VI, do RICMS.

Informa que, no que tange à planilha demonstrativa anexada pelo contribuinte, decidiu apreciá-la, apesar de considerá-la extemporânea, em nome do bom senso e do desejo de atender aos princípios de justiça, porém, numa análise mais aprofundada, logo ficou claro que é impossível determinar a legitimidade das “alegações apensas à planilha”, dado que não se conseguiria estabelecer, “na quase totalidade dos casos”, quais pagamentos se referem às operações de vendas.

Aduz que 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, e em sendo assim fica fácil para o contribuinte alegar qualquer coisa, mesmo que viole o bom senso. Considera que prazos de

pagamentos antecipados parcelados, com mais de um mês de antecedência, para receber a mercadoria depois, no caso de óculos e afins, violam o princípio da razoabilidade, havendo, inclusive, na citada planilha, pagamentos antecipados em mais de sessenta dias.

Conclui dizendo julgar que a planilha demonstrativa apresentada pelo contribuinte não pode, nem por absurdo, ser levada em consideração pela fiscalização.

Opina pela prevalência da autuação, com a redução reconhecida relativamente ao item 1º [leia-se: item 2º].

Dada ciência do teor da informação fiscal ao contribuinte, este se manifestou (fls. 117/125) reclamando que se o autuante tivesse realmente atentado a todos os comprovantes apresentados na defesa teria constatado a forma de comercialização dos produtos de ótica como sendo vendas para entrega futura ou por encomenda, em especial as operações com lentes corretivas. Aduz que esse descaso do autuante ficou evidenciado quando se percebe que ele “esqueceu” de comentar que em meses anteriores ou subseqüentes aos glosados houve emissão de mais documentos fiscais do que operações de venda informadas pelas operadoras de cartões. Pergunta por qual motivo teria a empresa emitido mais documentos fiscais que suas operações de venda, e se assim teria agido por gostar de pagar mais tributos do que é necessário. Responde que não. Dá como razão para o fato a sistemática adotada pelas óticas varejistas, pela qual todos os óculos de grau são produzidos por encomenda. Estranha que o fiscal autuante, ao afirmar desconhecer isso, leva a crer que ele nunca adquiriu óculos de grau, quer para si, ou para outras pessoas, e por essa razão a impugnante diz que se vê obrigada a demonstrar o óbvio.

Passa então a repetir as explicações dadas na defesa acerca da forma como a empresa procede quando um cliente faz a encomenda de óculos de grau. Reitera o tratamento que é dado para outras mercadorias, como óculos solares (escuros), câmeras fotográficas e aparelhos audiovisuais. Frisa que, em qualquer caso, o documento fiscal só é emitido na efetiva entrega da mercadoria ao comprador. Reitera as considerações feitas na defesa em torno dos arts. 411 e 412 do RICMS. Reporta-se mais uma vez a uma decisão deste Conselho em caso que considera semelhantes.

Também reitera as explicações dadas na defesa quanto ao controle interno das vendas para entrega futura. Frisa que fez entrega de planilhas solicitadas pela fiscalização, nas quais demonstra em cada linha a data da compra, o número da Ordem de Serviço, o modo de pagamento, a data de entrega da mercadoria, o número do Cupom Fiscal e o valor da operação. Pergunta qual seria então a dificuldade do auditor para verificar a correlação entre os pagamentos e as operações de compras. Afirma que todos os documentos fiscais informados nas planilhas foram registrados nos livros próprios e resultaram no pagamento do tributo no mês subseqüente ao da sua emissão.

Diz que foi por isso que reiteradamente reclamou por uma diligência por fiscal estranho ao feito, principalmente pela ASTEC. Considera que a legitimidade das operações já poderia ter sido constatada caso tivesse ocorrido uma visita “in loco” de um auditor estranho ao feito.

Reitera o pedido de nulidade ou improcedência do Auto de Infração, ou pela realização de diligência por fiscal estranho ao feito.

Em nova petição (fls. 129/132), em que assinala o seu direito de poder apresentar a qualquer tempo no curso do processo meios de defesa, em homenagem aos princípios da verdade e do informalismo, aduz que o princípio da concentração da defesa é mitigado quando o contribuinte toma ciência, no curso do processo, da existência de documentos que ilustram ou reforçam seus argumentos defensivos, e nesse sentido diz que tomou ciência do Parecer nº 192792/13, datado de 30.7.13, da DITRI, que toca no tema objeto de discussão na presente lide [item 2º do Auto], quanto aos procedimentos cabíveis ao contribuinte que pratica venda para entrega futura. Observa que o referido parecer foi emitido em resposta a uma Consulta formal de empresa varejista de revenda de

motocicletas, que, tal qual a peticionante, vende produtos para entregá-los em outro momento. Transcreve trecho da resposta da DITRI, pontuando 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, e no momento da saída efetiva da mercadoria, deve ser emitida a Nota Fiscal respectiva, na qual devem ser informados o meio e a forma de pagamento, inclusive com a observação de que foi efetuado adiantamento mediante cartão de crédito, de modo a possibilitar o devido controle fiscal do recebimento efetivado via cartão, em data anterior à retirada da mercadoria. Adverte que não se venha a dizer que esse procedimento se aplica tão somente a revendas de motocicletas, pois a venda para entrega futura é a base comercial de qualquer ótica varejista, e, ao contrário de um revendedor de motocicletas, que pode ter suas mercadorias em estoque para serem entregues ao consumidor, no caso de óculos de grau é necessário que as lentes que comporão o produto sejam aviadas por um laboratório ótico, o que demanda tempo para sua produção, que pode ser de poucas horas ou de muitos dias, e não se reconhecer isso é querer enganar a realidade.

Pondera que, do mesmo modo quanto foi discorrido na resposta à mencionada Consulta, ao comprar um par de óculos de grau (óculos com lentes corretivas), 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 pode pertencer à própria rede de óticas, ou por um laboratório independente, sendo que o cliente pode pagar imediatamente o total da compra, como também pode dar um sinal e pagar o restante quando da entrega do pedido ou até pagar integralmente na entrega da mercadoria, podendo esses pagamentos ser efetuados em dinheiro, cheque a vista ou a prazo, ou por intermédio de cartão de crédito ou de débito.

Considera que, mesmo 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 para entrega futura, sua empresa 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).

Conclui dizendo que, como foi demonstrado pela documentação apensada, 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 recebe a mercadoria, o que pode ocorrer em alguns dias ou até meses, de acordo com os documentos acostados aos autos.

Requer a juntada do citado parecer (fl. 133).

Ao ser mandado dar vista dos autos ao fiscal autuante, outro fiscal se pronunciou (fl. 136) dizendo que o contribuinte, intimado da informação fiscal, a ela não se contrapõe, limitando-se a juntar novos elementos que nada acrescentam ao que está contido na informação fiscal, e por isso ratifica em todos os termos o conteúdo do que havia dito na referida informação.

O processo foi pautado para julgamento na sessão do dia 14.10.14. Na sessão de julgamento, decidiu-se retirar o processo de pauta, pelas seguintes razões (fls. 143/145):

- a) O Auto de Infração foi lavrado pelo auditor fiscal Amintas Rosa Ribeiro. Em face da defesa apresentada pelo autuado, consta à fl. 80 um despacho em que o órgão preparador passou os autos ao fiscal Amintas Rosa Ribeiro para que ele prestasse a informação, nos termos do art. 127 do RPAF.

Antes de prestar a informação, o fiscal autuante, Amintas Rosa Ribeiro, intimou o contribuinte, conforme fl. 81, a fim de apresentar elementos considerados necessários para que fosse prestada a

informação, e o contribuinte, tendo pedido prorrogação do prazo para atender à intimação, apresentou os elementos solicitados, conforme fls. 91/102, mais um CD, fl. 103.

Ocorre que quem prestou a informação foi outro fiscal, conforme fls. 105/107. O art. 126 do RPAF prevê que a informação fiscal deve ser prestada pelo autuante. Nos termos do § 2º do art. 127, não mais estando o autuante em exercício na inspetoria fazendária do preparo do processo ou em caso de sua ausência eventual, a autoridade preparadora designará outro funcionário fiscal para produzir a informação fiscal. Não consta nos autos (fls. 80/104) nenhum despacho determinando que a informação fiscal fosse prestada por fiscal estranho ao feito. Em atenção ao devido procedimento fiscal, foi solicitado que fosse informado por qual razão a informação foi prestada por outro fiscal, e não pelo autuante.

- b) Este Auto de Infração é composto de 2 itens (dois lançamentos). O autuado suscitou em preliminar a nulidade do procedimento fiscal por imprecisão e incerteza. Questionou também o método adotado no levantamento fiscal. No mérito, com relação ao item 2º, reclamou que o fiscal autuante não atentou para o fato de que, sendo uma ótica, as vendas de óculos de grau são feitas pelo regime de vendas para entrega futura, na forma prevista nos arts. 411 e 412 do RICMS/97, de modo que somente emite o documento fiscal no momento da saída da mercadoria. Com base em decisão deste Conselho, observa que, nas vendas para entrega futura, no ato da venda o contribuinte emite o documento fiscal se quiser, sendo que, caso ele opte por emitir o documento nesse instante, terá de emitir outro documento quando for dada a saída efetiva do bem, nos termos do art. 412 do RICMS, ao passo que, 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, haja vista que, embora a venda de 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. Ainda com relação ao item 2º, reclamou que o autuante desconsiderou que nas operações internas com os produtos de ótica havia previsão de redução da base de cálculo.

Na mesma diligência, foi assinalado que, antes de prestar a informação, o fiscal autuante, Amintas Rosa Ribeiro, intimou o contribuinte, conforme fl. 81, a fim de que ele apresentasse CD com todos os Cupons, em ordem cronológica, e também em CD, na forma de Excel, planilha com demonstrativo de pagamento [das vendas para entrega futura] contendo números da Ordem de Serviço, valores das compras, valores das entradas, “TP Pagamento” [tipo de pagamento – a vista, cartão, etc.], data final, valor final, número do Cupom Fiscal, “Data Fiscal”. Além do CD, o contribuinte deveria também apresentar a planilha em forma impressa. Tendo sido fixado na intimação o prazo de 48 horas para que o contribuinte apresentasse aqueles elementos, que o autuante considerou necessários para que fosse prestada a informação, o contribuinte pediu prorrogação do prazo para atender à intimação, e afinal apresentou os elementos solicitados, conforme fls. 91/102, mais um CD, fl. 103. Porém a informação foi prestada por outro fiscal, e na informação às fls. 105/107 não consta que tivessem sido apreciados os elementos apresentados pelo contribuinte. Na informação fiscal, embora extensa, o fiscal que a prestou se limitou a reconhecer que, no caso da infração 1ª [na verdade, infração 2ª], o contribuinte tinha razão no que concerne à aplicação indevida da alíquota de 17%, pois, por se tratar de produtos de ótica, deveria ser atendido o Decreto 11.523/09, que reduziu a alíquota [sic] para 14,6%, e sendo assim o valor histórico do item 2º deve ser reduzido de R\$ 1.383,82 para R\$ 1.188,45, conforme o art. 87, XL, do RICMS/97.

Em face desses aspectos, foi solicitado na referida diligência que fosse prestada nova informação pelo autuante ou por outro fiscal designado pela repartição, analisando, no item 2º, além dos elementos apresentados na defesa, às fls. 22/79, também os elementos apresentados em face da

intimação do fiscal autuante à fl. 81, anexados às fls. 91/103, levando em conta os critérios previstos nos arts. 411 a 414 do RICMS/97.

O fiscal autuante prestou informação (fl. 150) dizendo que, quanto à análise do item 2º, estaria anexando [não anexou] ao processo planilha demonstrativa onde estariam demonstradas divergências entre os Cupons Fiscais apresentados pelo contribuinte e as informações diárias (TEFs) prestadas pelas operadoras de cartões. Diz que existem lançamentos em Cupons Fiscais que não constam nos relatórios TEF. Aduz que, embora o contribuinte apresente telas de computador denominadas “Vendas – Armações/Lentes - Consultar”, estas não podem conferir valor fiscal probante, pois estão em flagrante desacordo com a planilha fiscal. Conclui dizendo que ratifica as informações prestadas pelo fiscal Antônio Correia de Almeida, pelo fato de ele, autuante, se encontrar em gozo de Licença Prêmio no período, e reitera o pedido de procedência do lançamento, haja vista que o contribuinte não oferece provas capazes de elidir a pretensão estatal.

O contribuinte, cientificado da nova informação, manifestou-se (fls. 158/164) observando que o próprio autuante reconheceu que existem lançamentos de Cupons Fiscais que não constam nos relatórios TEF informados pelas operadoras de cartões. Diz que em meses anteriores ou subseqüentes houve a emissão de mais documentos fiscais do que operações de venda informadas pelas operadoras de cartões. Quanto ao fato de em determinados meses haver mais documentos fiscais do que operações de venda, pondera que por certo não haveria de crer que o contribuinte emitiria Cupons Fiscais sem que houvesse vendas e, conseqüentemente, entrada de recursos financeiros. Alega que não se pode ter como verdade absoluta a informação prestada por terceiros, no caso, as administradoras de cartões, que não sofrem qualquer penalidade em caso de descuido ou mesmo má-fé por informações equivocadas que prestem.

Afirma que as planilhas acostadas pelo contribuinte trazem com absoluta precisão as informações sobre o momento da venda, o número da ordem de serviço, o tipo de pagamento (dinheiro, cheque ou cartão), a data da venda, o valor da entrada, a data da entrega da mercadoria, o valor final se houver e o número do Cupom Fiscal.

Considera que a documentação apresentada sequer foi analisada, e, se o autuante tivesse pelo menos se debruçado sobre as planilhas apresentadas pelo contribuinte teria constatado a natureza das operações de qualquer ótica varejista e veria que a documentação fiscal produzida pelo contribuinte espelharia com precisão a forma de comercialização dos produtos de ótica na venda para entrega futura ou por encomenda, em especial os óculos com lentes corretivas.

Pontua que isso ocorre em relação a quaisquer óculos de grau produzidos por encomenda, e sobre esse fato o autuante não fez qualquer oposição. Diz que, ao comprar um par de óculos de grau (óculos com lentes corretivas), 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. Aduz que os pagamentos nas compras de todos os produtos podem ser efetuados em dinheiro, cheque a vista ou a prazo, ou por meio de cartão de crédito ou de débito. Acrescenta que na colocação de grau nas lentes oftálmicas nos óculos solares necessariamente há a obrigação dos mesmos procedimentos adotados nos óculos de grau, implicando, do mesmo modo, a realização de venda para entrega futura.

Prossegue dizendo que 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, e tanto é assim que o auditor autuante reconheceu em sua informação que em determinados períodos a empresa emitiu mais Notas Fiscais do que os valores recebidos, em contraposição aos meses em que ocorreu o contrário.

Aduz que a disciplina das operações de venda para entrega futura é estabelecida nos arts. 411 e 412 do RICMS, e esses dispositivos são claros ao determinar que o contribuinte somente está obrigado a emitir documento fiscal no momento da entrega da mercadoria, não antes, e a legislação não previu a emissão de qualquer documento anterior à emissão do Cupom ou Nota Fiscal para comprovação da venda futura. Frisa que esse controle é interno da empresa, podendo ser efetuado por meio de um sistema informatizado ou de forma escrita mediante ordem de serviço.

Diz que os fac-símiles mencionados pelo fiscal nada mais são do que os “espelhos” do sistema informatizado de controle de vendas da empresa, pois seria impensável que uma rede de óticas com mais de trinta lojas não tivesse um sistema que controlasse a venda da armação e a produção da lente oftálmica.

Lembra que óculos de grão são produtos infungíveis, ou seja, somente têm serventia para um cliente específico, e somente através de um sistema informatizado é possível saber que, por exemplo, um par de óculos vendido em uma das lojas da rede nas cidades de Feira de Santana, de Salvador ou de Camaçari, etc. tem um modelo específico, com grau, centro óptico e distância nasopupilar daquele cliente, e não de outro, se houve pagamento e sua modalidade, as fases de produção e montagem das lentes no laboratório localizado na cidade de Lauro de Freitas, a data prevista para entrega do produto, se há valor ainda a pagar e, por fim, o número do Cupom Fiscal emitido.

Considera que o fiscal autuante resolveu prestigiar o trabalho do seu colega que havia prestado a informação anterior e não quis verificar que nas planilhas apresentadas pelo contribuinte há uma perfeita correlação entre os pagamentos e as operações de compras. Afirma que essa resistência do autuante em analisar as planilhas e documentos apresentados pela empresa foi o que a motivou a, reiteradamente, reclamar por uma diligência por fiscal estranho ao feito, principalmente da Assessoria Técnica (ASTEC) do Consef. A seu ver, a legitimidade das operações já poderia ter sido constatada caso tivesse havido uma visita “in loco” de um fiscal estranho ao feito que verificasse pessoalmente a natureza das operações da empresa, com a utilização do sistema informatizado para compor o pedido do cliente, a entrega do produto e a consequente emissão do Cupom Fiscal.

Pede que seja declarada a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração, ou que se determine a realização de diligência por fiscal estranho ao feito.

O órgão preparador determinou que fosse dada vista dos autos a fiscal estranho ao feito, tendo em vista que o fiscal autuante se aposentou (fl. 166).

O auditor Ari Silva Costa (fls. 167-168) faz uma resenha dos procedimentos. Considera que as informações fiscais e a diligência são totalmente elucidativas e transparentes. Afirma que telas de computador não têm valor fiscal, e portanto não são consideradas na fiscalização além da divergência. A seu ver, o contribuinte procura esquivar-se dos fatos jurídicos comprovados por dois competentes auditores fiscais, repetindo afirmações feitas na defesa e nas outras manifestações, pura redundância.

Quanto à alegação do contribuinte à fl. 162 [de que os arts. 411 e 412 do RICMS apenas obrigam a emissão de documento fiscal no momento da entrega da mercadoria, e de que o controle das vendas para entrega futura é feito através de sistema interno da empresa], o fiscal rebate dizendo que contesta completamente o que o autuado afirma, pois o contribuinte é obrigado a emitir Notas Fiscais, e quando não o fez foi corretamente autuado.

Considera ineficaz o pedido de diligência por fiscal estranho ao feito, porque o processo passou por dois auditores e agora mais um que está realizando esta informação. Diz que o contribuinte fez uma “colocação infeliz” ao pleitear que fosse feita diligência pela ASTEC, haja vista que todos os auditores fiscais da SEFAZ têm compromisso com a verdade e possuem alta capacidade técnica, sendo que vários são professores de direito, contabilidade, economia.

Sustenta que não há chance de improcedência ou nulidade deste Auto, porque os argumentos do autuado são pífios e não elidem, “quase que totalmente”, as infrações.

Conclui dizendo que “as informações prestadas nesta informação” são totalmente elucidativas e transparentes, e o contribuinte não tem elementos plausíveis para contestar os lançamentos. Afirma que no caso do item 2º “a alíquota foi retificada e os valores corrigidos inclusive pelo CONSEF”. Opina pelo julgamento imediato do processo, pois o autuado fica adiando com instrumentos processuais sem argumentos consistentes, somente redundantes, e as informações fiscais e diligências foram realizadas por auditores fiscais de alta capacidade técnica e de compromisso com a verdade, razão pela qual espera que o Auto de Infração seria julgado procedente em parte.

## VOTO

Este Auto de Infração compõe-se de dois lançamentos.

Não acato a preliminar de nulidade por imprecisão e incerteza, pois considero que os fatos foram descritos de forma clara e na fundamentação legal foram apontados os dispositivos pertinentes. Consta nos autos como foram apurados os valores lançados: a) item 1º, peça à fl. 14; b) item 2º, peças às fls. 6/11, tendo sido entregue ao autuado um CD contendo os TEFs por operação, conforme fl. 18.

Com relação à segunda preliminar, em que o autuado alega que o método utilizado para o lançamento (do item 2º) se caracteriza por uma violência despropositada, parte das questões levantadas constitui matéria de mérito. O lançamento feito com base em informações das administradoras de cartões tem previsão legal.

Quanto à alegada inobservância da redução da carga tributária, esta é uma questão de mérito, e não de preliminar.

Passo ao exame das questões de mérito.

No caso do item 1º, que diz respeito à glosa de créditos por falta de apresentação dos documentos comprobatórios do direito ao crédito, não acato a alegação da defesa de que o fiscal não juntou o Registro de Entradas, e sequer juntou demonstrativo. O fiscal anexou à fl. 14 cópia da folha do Registro de Apuração em que consta o valor creditado, R\$ 6.715,17. O contribuinte foi intimado para apresentar os documentos comprobatórios do direito aos créditos, de acordo com a fl. 4. Os documentos não foram exibidos por ocasião da ação fiscal, e também não foram apresentados por ocasião da defesa. A infração está caracterizada.

Já no item 2º, a acusação é de omissão de saídas de mercadorias apurada por meio de vendas com pagamento em cartões de crédito ou de débito, em valor inferior ao informado por instituição financeira e administradora de cartões.

O autuado alega que as diferenças encontradas pela fiscalização decorrem do fato de não ter sido observado que as operações com óculos de grau são feitas pelo regime de vendas para entrega futura. Alega que, ao comprar óculos de grau, o consumidor escolhe a armação em exposição na prateleira, mas as lentes devem ser preparadas e montadas posteriormente, e isto leva algum tempo. Além disso, o consumidor pode custar a vir pegar a encomenda. Explica que 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. Aduz que somente emite o

documento fiscal no momento da saída da mercadoria. Toma por base os arts. 411 a 414 do RICMS/97. Com base em decisão deste Conselho, observa que, nas vendas para entrega futura, no ato da venda o contribuinte emite o documento fiscal se quiser, sendo que, caso ele opte por emitir o documento nesse instante, terá de emitir outro documento quando for dada a saída efetiva do bem, nos termos do art. 412 do RICMS, ao passo que, 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, haja vista que, embora a venda de 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.

Já no tocante a outras mercadorias, diz que, como no caso dos óculos solares (escuros), câmeras fotográficas e aparelhos audiovisuais, o consumidor já recebe o bem adquirido no momento da compra, emitindo-se de imediato o Cupom Fiscal.

Explica em detalhes como é feito o controle interno das vendas para entrega futura. Reclama que não houve a sensibilidade necessária do agente autuante para verificar aqueles controles.

Noto que o fiscal autuante, antes de prestar a informação, intimou o contribuinte (fl. 81) para apresentar, dentro de 48 horas, um CD com todos os Cupons em ordem cronológica, e outro CD, em Excel, contendo planilha com demonstrativo de pagamentos contendo os números das Ordens de Serviço, valores das compras, valores de entradas, “TP Pagamento”, data final, valor final, “TP Pagamento”, número de Cupom, “data fiscal”, devendo ainda ser apresentada a mesma planilha na forma impressa.

Depois, houve prorrogação do prazo, e afinal o contribuinte apresentou as planilhas solicitadas e dois CDs, que se encontram, às fls. 93/103.

Ocorre que, tendo o contribuinte feito a entrega do que lhe foi solicitado pelo autuante, quem prestou a informação foi outro fiscal, não constando que este tivesse apreciado os elementos apresentados pelo contribuinte em atendimento ao que havia sido solicitado pelo fiscal autuante. Em virtude disso, foi determinada diligência, a fim de que os elementos apresentados pelo contribuinte fosse analisados.

Dentre os elementos apresentados pela defesa, um dos CDs contém o texto da petição. O outro CD contém os elementos solicitados pelo autuante, consubstanciados num arquivo intitulado “Bx. Sapateiros Filial 14”, contendo o demonstrativo de pagamentos de produtos óticos, com indicação do número da ordem de serviço, o valor da compra (venda), o desconto concedido, a data e o valor da entrada (sinal), a modalidade de pagamento (dinheiro, cartão, etc.), as datas de vencimento, os valores totais, o número do Cupom, o valor do Cupom, o número da autorização da administradora de cartões. Consta ainda no referido CD uma pasta intitulada “Filial 14” com as leituras dos ECFs dos exercícios de 2009 e 2010.

É evidente que se esses elementos fossem insatisfatórios caberia à autoridade fiscal dizer por que são insatisfatórios, de forma fundamentada. Porém a autoridade fiscal se limitou a dizer que considerou todos os comprovantes de vendas apresentados (fl. 189). “Comprovantes de vendas”. O que é isso?

Segundo a autoridade fiscal, se o contribuinte não emite o documento fiscal quando recebe o pagamento (do sinal, das prestações, do valor remanescente ou do total da venda), estaria, a seu ver, agindo incorretamente. Não explica, porém, por qual razão considera que o contribuinte estaria agindo incorretamente, haja vista o que dispõem os arts. 411 a 414 do RICMS/97. Ninguém age incorretamente quando faz o que a norma legal prevê.

No tópico terceiro da informação, o fiscal informante diz que decidiu analisar a planilha demonstrativa, porém, numa análise mais aprofundada, logo fica claro que é impossível determinar

a legitimidade das “alegações apensas” à planilha, dado que não se conseguiria estabelecer, na quase totalidade dos casos, quais pagamentos se referem às operações de vendas.

Ocorre que a referida planilha foi elaborada exatamente com os dados solicitados na intimação, indicando o número da ordem de serviço, o valor da compra (venda), o desconto concedido, a data e o valor da entrada (sinal), a modalidade de pagamento (dinheiro, cartão, etc.), as datas de vencimento, os valores totais, o número do Cupom, o valor do Cupom, o número da autorização da administradora de cartões.

Por fim, o informante considera uma violação ao bom senso a existência de pagamentos antecipados, com mais de um mês de antecedência, para receber a mercadoria depois. Ocorre que tudo isso deveria ser checado em face das provas apresentadas.

Observe-se que o contribuinte expôs argumentos e juntou elementos demonstrativos do que foi alegado. Os elementos demonstrativos foram ignorados pela fiscalização. Em vez de emitir juízos de valor, a autoridade fiscal deveria ter analisado as indicações feitas pelo autuado na planilha apresentada, cruzando as ordens de serviço com os Cupons, porém ficou patente que os dados apresentados na referida planilha não foram analisados.

Quanto aos argumentos aduzidos pelo autuado, sua explicação é convincente, pois o que foi relatado é do conhecimento de todas as pessoas que recorrem a uma ótica para adquirir óculos.

Uma ótica não tem como manter em estoque óculos de grau prontos e acabados para venda, pois não teria como adivinhar o tipo de grau adequado para cada cliente, haja vista que isso depende de exame médico específico, caso a caso. O que a ótica tem já prontas são as armações para os óculos de grau. Quando o cliente comparece a uma ótica para “comprar” os óculos recomendados na receita médica, o que ele faz nessa primeira ocasião é apenas encomendar a confecção dos óculos. A loja toma as medições do rosto do cliente, anota o tipo de armação por ele escolhido e junta esses elementos à receita, para, de posse desse material, o laboratório confeccionar os óculos. Nesse momento, ao fazer a encomenda, o cliente paga uma parte do preço dos óculos, se for o caso. É o que usualmente se denomina de “sinal”. O pagamento pode ser feito em dinheiro, em cheque ou em cartão. No dia em que comparece para receber os óculos, paga o restante, ou parcela.

Eu, julgador, convivo na sociedade, presencio no dia a dia o que ocorre no mundo. Existem as chamadas máximas da experiência. É legítimo o emprego dessas máximas pelo julgador, ou seja, o julgador pode fazer uso do seu conhecimento pessoal em se tratando dos fatos da vida, observáveis objetivamente por todos. Ninguém precisa fazer prova de fatos que sejam do conhecimento geral. Eu uso óculos. Todas as vezes que tenho de adquirir novos óculos a loja se comporta comigo tal como foi descrito na defesa. Admito o fato tal como foi exposto.

Resta agora ver o que essa situação tem a ver com o caso em análise, no que tange à emissão de documentos fiscais, já que a autuação é por omissão de saídas de mercadorias apurada por meio de levantamento de “venda” com pagamentos em cartões em valor inferior ao valor informado por instituição financeira ou administradora de cartões. Num adendo feito em seguida à descrição do fato, consta que o contribuinte deixou de escriturar “saídas” decorrentes de operações com cartões de crédito ou de débito. Pus as palavras venda e saídas entre aspas porque a chave da questão está aí. Nas vendas de mercadorias para entrega futura, certos roteiros de auditoria, tais como os roteiros de caixa, os levantamentos quantitativos de estoque e os levantamentos de vendas em cartões precisam ser elaborados levando em conta as regras dos arts. 411 a 414 do RICMS/97, que regiam os procedimentos atinentes à emissão de documentos nas vendas à ordem ou para entrega futura à época dos fatos ora em questão.

No capítulo do Regulamento que cuida da emissão de documentos fiscais relativos a operações de saída ou de fornecimento de mercadorias, é feita esta ressalva pelo art. 222:

“Art. 222. Nas vendas à ordem ou para entrega futura, observar-se-á o disposto nos arts. 411 a 414.”

Quer dizer então que 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.

As regras especiais derrogam as gerais.

Cumpre então examinar as regras atinentes às vendas para entrega futura.

O art. 411 prevê que, nas vendas para entrega futura, poderá ser emitida Nota Fiscal.

O verbo “poderá” denota uma faculdade. Eis o texto:

“Art. 411. Nas vendas à ordem ou para entrega futura, poderá ser emitida Nota Fiscal, com indicação de que se destina a simples faturamento, vedado o destaque do ICMS (Conv. SINIEF s/nº, de 15/12/70, e Ajuste SINIEF 01/87).

Parágrafo único. Nas hipóteses deste artigo, o IPI será lançado antecipadamente pelo vendedor, por ocasião da venda ou faturamento, porém o ICMS só será lançado por ocasião da efetiva saída da mercadoria.”

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 de 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).

É evidente que nas vendas para entrega futura (saída futura), o contribuinte deve fazer prova dos negócios mediante algum tipo de controle interno. Como o Regulamento não determina qual o tipo de controle, cabe à fiscalização verificar se os controles apresentados pela empresa são satisfatórios. No presente caso, o contribuinte apresentou seus controles em CDs, conforme elementos acostados às fls. 93/103, mostrando como são controladas as vendas para entrega futura (saída futura). Tais controles indicam procedimentos internos que precedem a saída da mercadoria do estabelecimento. Nessa fase, enquanto não ocorrer a saída (entrega) da mercadoria, não há incidência de ICMS.

O autuado explicou que, como a legislação não prevê a emissão de qualquer documento anterior à emissão do Cupom ou Nota Fiscal para comprovação da venda para entrega futura, esse controle é feito internamente pela empresa, que possui sistema informatizado onde são registrados os pedidos, e faz a emissão de documento escrito, proveniente de bloco sequenciado de folhas, e, além do registro do pedido através de uma Ordem de Serviço (OS), é emitido comprovante não fiscal no valor total do pedido, que é entregue ao consumidor. O pedido é enviado ao laboratório e constitui o lastro para emissão do respectivo Cupom Fiscal, quando o cliente recebe a mercadoria. Reclama que não houve a sensibilidade necessária do agente autuante para verificar tal situação.

O contribuinte apresentou planilha na forma solicitada pela fiscalização, indicando o número da ordem de serviço, o valor da compra (venda), o desconto concedido, a data e o valor da entrada (sinal), a modalidade de pagamento (dinheiro, cartão, etc.), as datas de vencimento, os valores totais, o número do Cupom, o valor do Cupom, o número da autorização da administradora de cartões.

Como os dados apontados na planilha envolvem volume considerável de documentos, a juntada de todos os documentos aos autos é impossível, e por isso o contribuinte, invocando o princípio da verdade, requereu o exame da documentação na própria empresa, aduzindo que disponibilizaria toda a documentação necessária para se constatar a veracidade do que foi alegado. Caberia portanto à fiscalização analisar os elementos indicados na referida planilha, cruzando as ordens de serviço com os Cupons. Em vez disso, o autuante se limitou a emitir juízos de valor, considerando que constitui violação ao bom senso a existência de pagamentos antecipados, com mais de um mês de antecedência, para receber a mercadoria depois, e que, a seu ver, se o contribuinte não emite o documento fiscal quando recebe o pagamento (do sinal, das prestações, do valor remanescente ou do total da venda), estaria agindo incorretamente. Volto então a dizer: ninguém age incorretamente quando faz o que a norma legal prevê, e as explicações da defesa têm amparo nas regras dos arts. 411 a 414 do RICMS/97.

Na informação fiscal à fl. 150, o autuante reconheceu que constatou a existência de Cupons Fiscais que não constam nos Relatórios TEF. Essa constatação reforça os argumentos da defesa.

Na execução do roteiro de auditoria de vendas para entrega futura, a fiscalização deve levar em conta as peculiaridades desse tipo de operação, pois, independentemente de haver ou não antecipação do pagamento integral ou parcelado da operação no ato da venda, só existe obrigatoriedade de emissão do documento fiscal no ato da saída da mercadoria. No caso em exame, o levantamento fiscal deveria levar em conta o ramo de atividade do estabelecimento – ótica –, haja vista que, no caso de operações com óculos com lentes corretivas, as saídas das mercadorias do estabelecimento podem ocorrer em período mensal distinto daquele em que são efetuadas as operações com cartão de crédito ou de débito.

Por essas razões, considero nulo o lançamento objeto do item 2º deste Auto de Infração, por falta de certeza. A repartição verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte, antes no início de nova ação fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **081296.0019/13-2**, lavrado contra **MC COMÉRCIO DE PRODUTOS ÓTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 6.715,17**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 3 de novembro de 2015

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR