

**A. I. N°** - 130609.0165/13-0  
**AUTUADO** - MC COMÉRCIO DE PRODUTOS ÓTICOS LTDA.  
**AUTUANTE** - ANTÔNIO CORREIA DE ALMEIDA  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 23.12.2015

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF N° 0216-01/15**

**EMENTA: ICMS. 1. 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. **2. CRÉDITO FISCAL. a) ESTORNO DE DÉBITO EFETUADO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO.** Em face da cópia do Registro de Apuração juntada aos autos, fica patente que não se trata de estorno indevido de débito, como o fato foi inadequadamente descrito no Auto, e sim de imposto lançado e não recolhido, fato para o qual à época da ocorrência era cominada multa diversa da estipulada no Auto. Mantido o lançamento, corrigindo-se o percentual da multa. **b) CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DO DIREITO AO CRÉDITO.** Infração caracterizada. Mantido o lançamento. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

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

1. 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\$ 33.132,72, com multas de 70% e 100%;

2. estorno de débito de ICMS efetuado em desacordo com a legislação – efetuou na DMA do mês de julho se 2009, indevidamente, o estorno do saldo devedor do tributo escriturado no livro de apuração –, sendo lançado imposto no valor de R\$ 9.698,70, com multa de 60%;
3. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, assim considerado por falta de apresentação dos documentos comprobatórios do direito ao crédito, sendo glosado crédito no valor de R\$ 17.837,80, com multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 107/122) 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.

Com relação ao item 1º, reclama que o método utilizado para o lançamento se caracteriza por uma violência despropositada, uma vez que as informações fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito se consubstanciam como informações prestadas por terceiro, sem qualquer vinculação com a relação obrigacional em tela e 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 mesmo ocorre no caso do item 3º, pois não foi analisado ou sequer colacionado o Registro de Entradas, que comprovaria a falta de escrituração dos documentos fiscais originadores dos créditos tidos como indevidos.

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 o 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 30.3.09 a 31.5.09 deveria ser reduzida de forma a corresponder a uma “alíquota ficta” de 12%, o mesmo devendo ocorrer com as ocorrências de 30.6.09 a 31.12.11, cuja redução deve corresponder a uma “alíquota ficta” de 14,6%,

não tendo cabimento a imputação da carga tributária de a 17% aos produtos de ótica no período em que se aplicavam as referidas prescrições normativas.

No mérito [relativamente ao item 1º], 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.

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 estorno indevido de débito [item 2º do Auto]. Transcreve os arts. 112 e 113 do RICMS. Alega que o estorno foi feito dentro das regras de regência do extinto RICMS, e em nenhum momento foi intimado para apresentar os documentos que justificavam o estorno, o que

mais uma vez afronta os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa. Aduz que, caso este órgão julgador não se posicione pela nulidade do lançamento, deverá promover uma diligência por fiscal estranho ao feito, conforme requererá mais adiante.

Quanto ao aproveitamento indevido de crédito [item 3º], alega 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. 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. 168) 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.

Consta em seguida (fl. 169) uma relação de 18 Autos de Infração.

Às fls. 174-175, consta petição do autuado apresentando parcialmente as planilhas solicitadas (fls. 176/179), explicando que o atendimento parcial da intimação se deveu ao fato de não ter tido tempo hábil para conclusão dos trabalhos, uma vez que a imputação contestada não se resume apenas a este Auto, mas a 18 Autos de Infração, exigindo a análise de mais de 37.000 documentos. Relaciona os 18 Autos de Infração.

Diz o autuado 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 no tempo fixado pela fiscalização. Requereu ao final a concessão de um prazo maior para a conclusão das planilhas solicitadas, caso os documentos já colacionados aos autos não fossem suficientes para elidir a imputação fiscal.

Em nova petição às fls. 182-183, requereu a dilação do prazo para entrega dos elementos solicitados para até 31.3.14.

No instrumento à fl. 187, consta que o inspetor fiscal deferiu a dilação do prazo para até 24.2.14.

À fl. 187-A encontra-se um envelope contendo CD apresentado pelo contribuinte em atendimento à intimação da autoridade fiscal.

O fiscal autuante prestou então a informação (fls. 188/190) dizendo 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 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” [item 1º], 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 apenas 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 os princípios do 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.

Quanto à alegação do contribuinte de que, com relação aos itens 2º e 3º, não foi intimado para apresentar os documentos, o fiscal chama a atenção para as fls. 5 e 6, onde diz estar a prova de que o autuado foi intimado a apresentar os livros de entradas e saídas e Notas Fiscais, dentre outros documentos, e estava ciente disso.

Opina pela prevalência da autuação, com a redução reconhecida relativamente ao item 1º.

Dada ciência do teor da informação fiscal ao contribuinte, este se manifestou (fls. 198/201) assinalando 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, aduzindo 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 1º 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, que consta à fl. 202.

Ao ter vista dos autos, o autuante se pronunciou (fl. 205) 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 dado como instruído e posto em pauta para julgamento (fl. 209-v).

Na sessão de julgamento do dia 14.10.14, esta Junta decidiu retirar o processo de pauta (fls. 212/214), haja vista que, com relação ao item 1º:

- a) em face das questões suscitadas pelo autuado, o fiscal autuante, antes de prestar a informação, havia intimado o contribuinte, conforme fl. 168, 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”, constando

ainda na mesma intimação que, além do CD, o contribuinte deveria também apresentar a planilha em forma impressa;

- b) o autuado apresentou petição juntando parcialmente as planilhas solicitadas, explicando a dificuldade de atender à intimação no prazo estipulado, pois a empresa havia sofrido 18 anos de infração, exigindo a análise de mais de 37.000 documentos (fls. 174/179), e requereu um prazo maior para a entrega dos elementos solicitados (fls. 182-183);
- c) no instrumento à fl. 187, consta que o inspetor fiscal deferiu a dilação do prazo para até 24.2.14;
- d) à fl. 187-A encontra-se um envelope contendo CD apresentado pelo contribuinte em atendimento à intimação da autoridade fiscal;
- e) ocorre que, pelo teor da informação fiscal às fls. 188/190, não consta que tivessem sido apreciados os elementos apresentados pelo contribuinte. Na informação fiscal, embora extensa, a autoridade fiscal limitou-se a reconhecer que, no caso do item 1º, 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 1º deve ser reduzido de R\$ 33.132,72 para R\$ 28.270,45, conforme o art. 87, XL, do RICMS/97.

Por essas razões, o processo foi remetido em diligência à repartição de origem (fls. 212/214), a fim de que a autoridade fiscal autuante prestasse nova informação, analisando, no item 1º, além dos elementos apresentados na defesa, às fls. 107/166, também os elementos apresentados em face da intimação à fl. 168, anexados à fl. 187-A, levando em conta os critérios previstos nos arts. 411 a 414 do RICMS/97.

Em atendimento à intimação, o fiscal autuante prestou nova informação (fls. 217/223) dizendo que no CD à fl. 187-A constam arquivos de cópias de reduções “Z” já lançadas nos levantamentos fiscais (fls. 13/21) e também nas planilhas já anexadas pelo contribuinte antes de sua defesa (fls. 140/147, 155/158 e 176/179), e em todos esses levantamentos não constam dados que alterem os valores da infração. Informa que, comparados os movimentos diários constantes *[nos]* arquivos existentes nas planilhas *[sic]*, não foi encontrada diferença. Destaca como exemplos os dias 18.3.09, 1.4.09, 2.1.10 e 18.12.10 da planilha à fl. 14 com o arquivo das cópias da redução “Z” extraídas do CD à fl. 187-A, que passa a reproduzir, observando que os valores são coincidentes, sendo de igual forma coincidentes os arquivos dos demais dias, meses e anos dos levantamentos. Reproduz em seguida cópia do CD à fl. 187-A. Afirma que a defesa foi rebatida às fls. 188/190 em sua totalidade, inclusive quanto à apreciação das planilhas apresentadas, conforme item 3 da informação à fl. 190 e informação à fl. 205.

Considera evidentes o escárnio do contribuinte para com o erário e o desprezo às normas estabelecidas, e que, a prevalecer o precedente, a segurança das ações de controle da autoridade estadual-fiscal ficará seriamente comprometida. E destaca: “É anarquismo: pague se quiser e salve-se quem puder!”

Diz que reitera o entendimento da procedência do Auto, considerando que não haveria como atender à diligência às fls. 212/214 por entender que já foi atendida na informação às fls. 188/190, haja vista o que foi dito no seu item 3, mas, mesmo assim, em homenagem ao órgão julgador, a diligência foi novamente atendida, realizando-se novos levantamentos e conferências nos arquivos apresentados pelo autuado, conforme item 2 da presente informação.

Considera que o cerne da questão parece estar no fato de que as operações ditas “vendas para entrega futura” foram analisadas e refutadas pelo autuante à fl. 205, que reitera em todos os seus termos, por não terem os argumentos e arquivos trazidos aos autos pelo contribuinte sido suficientes para se contrapor ao Auto, e, apesar de o contribuinte em sua petição às fls. 200-201 fazer



alegações baseado no art. 411 do RICMS, a verdade é que o procedimento adotado pelo contribuinte não corresponde nem a “vendas a prazo” nem a “vendas com entrega futura”.

Explica que, no primeiro caso, “vendas a prazo”, o contribuinte divide o valor do pagamento em várias parcelas, emitindo desde o início o documento fiscal correspondente com o devido imposto destacado.

Já no segundo caso, “venda com entrega futura”, como se pode observar nos arts. 411 e seguintes do RICMS, o contribuinte, ao emitir a Nota Fiscal no momento da confirmação do negócio, deve fazer indicação de que se destina a simples faturamento, devendo esse primeiro documento indicar a operação constando a base de cálculo total sem destaque do ICMS, ao passo que no segundo documento fiscal definitivo deve constar como natureza da operação “Remessa – entrega futura”, e também constar o número de ordem, a série e a data da emissão da Nota Fiscal relativa ao simples faturamento. A seu ver, como “propõe” o Regulamento, esse procedimento simplifica, permite e facilita a transparência e controle fiscal e contábil das operações realizadas e os controles pelo fisco e pela própria empresa e seus controladores.

Aduz que se, por um lado, o RICMS não obriga a emissão do primeiro documento fiscal (poderá ser emitida a Nota Fiscal, conforme art. 411), o contribuinte deve fazer registros auxiliares definidos no seu plano contábil que comprovem suas operações e permitam o controle pelo fisco, devendo proceder a registros claros e adequados, medianamente organizados e inteligíveis, para que possa justificar a entrada de numerários no caixa, caso contrário, e esse é o caso aqui, a não comprovação sugere a presunção de omissão de receitas.

Diz ser sabido que o cidadão, e mais ainda o contribuinte, não pode utilizar a lei para burlar a própria lei, e, mesmo que a regra legal seja frouxa, o contribuinte não pode prescindir de registrar adequadamente as operações de acordo com as normas contábeis, porque a transparência é uma obrigação jurídica derivada das normas contábeis, pois isso é obrigação legal e uma exigência cada vez mais valorizada pela justiça nestes tempos de relações tumultuadas das corporações e da afirmação dos valores democráticos. Entende que no presente caso isso não ocorre, porque o contribuinte tem registros internos que não permitem comprovar suas alegações, suas operações não permitem qualquer garantia de veracidade de que os pagamentos parcelados apresentados correspondam aos documentos fiscais emitidos posteriormente, nem para justificar a entrada de valores no caixa, em particular e especialmente aqueles valores registrados pelas operadoras de cartão de crédito, pois os controles e registros internos do contribuinte são confusos e passíveis de manipulação, são inconfiáveis do ponto de vista da comprovação das operações realizadas e não permitem que se faça a adequada e segura conciliação entre as operações e os valores registrados pelas operadoras de cartão de crédito.

Considera que a legislação a respeito é clara e respalda o procedimento fiscal. Transcreve em destaque disposição do CTN misturada com dispositivos do RICMS/97.

Conclui dizendo que os registros apresentados pelo contribuinte, constantes nos autos, não servem para convencer ao mais crédulo dos cidadãos da veracidade dos seus argumentos, sendo imperativo manter-se a presunção de omissão de receita, mantendo-se o Auto de Infração em sua íntegra.

Deu-se ciência ao autuado, e este voltou a se pronunciar (fls. 229/233), dizendo reiterar que a atitude do fiscal autuante demonstra à exaustão os motivos pelos quais o contribuinte rogou que qualquer diligência fosse efetuada por fiscal estranho ao feito, especialmente da ASTEC, cujos membros têm um prazo maior para realizar as diligências determinadas pelo órgão julgador.

Alega preconceito do autuante para com o contribuinte, qualquer um, não só o autuado, partindo do pressuposto de que todos os contribuintes são desonestos até que provem o contrário.

Afirma que já foi demonstrado, ainda que o autuante teime em querer desconhecer, que:

- a) a comercialização de mercadorias pelas óticas varejistas, em especial a venda de óculos de grau, caracteriza-se por ser uma operação de venda para entrega futura;
- b) os arts. 411 e 412 do RICMS/97 disciplinam os procedimentos a serem adotados pelas empresas que realizam vendas para entrega futura e desobrigam o contribuinte da emissão de documento fiscal no momento da venda, mas determinam a emissão no momento da entrega da mercadoria ao consumidor;
- c) o procedimento da empresa estava em conformidade com a disciplina dos arts. 411 e 412 do RICMS/97 de venda para entrega futura;
- d) o sistema fiscal e contábil da empresa registra a saída da mercadoria no momento da emissão do Cupom Fiscal com a consequente baixa no estoque, portanto, o Cupom Fiscal somente poderá ser emitido no momento da saída da mercadoria;
- e) caso a empresa viesse a emitir o Cupom Fiscal no momento da venda da mercadoria, ela ficaria sujeita à mesma imputação fiscal, na hipótese de uma fiscalização dos estoques em exercício aberto;
- f) a metodologia de fiscalização através do cotejo das operações com cartão de crédito e de débito jamais poderia ser utilizada em empresas que pratiquem venda para entrega futura;
- g) por ser um procedimento comum praticado por todas as óticas varejistas, não existe razão para instituir um regime especial de tributação, porquanto isso somente se justificaria para regular situações diferenciadas dentro do mesmo ramo de comércio.

Considera que, caso o autuante realmente tivesse efetuado a diligência conforme foi determinado, teria verificado que a empresa possui um controle informatizado de todas as suas operações, ainda que não seja aquele que o autuante gostaria que a empresa tivesse, e seu sistema permite o controle de todas as suas operações, pois seria impensável que uma empresa que possui mais de 30 filiais e um laboratório não tivesse o registro de todas as vendas e entregas de produtos, ainda mais quando se trata de óculos de grau, em que cada produto é único, por sua natureza infungível. Aduz que, se não houvesse esse sistema informatizado, não haveria como saber quando um cliente apresentou uma receita, qual a medida de seu grau, qual foi o médico que prescreveu, qual é a distância nasopupilar, o modelo da armação, se houve pedido adicional de coloração ou colocação de película antirreflexo e, principalmente, se houve pagamento total ou parcial, se foi em dinheiro ou mediante cartão de crédito ou de débito, e quando será entregue ao consumidor. Faz alusão ao caos que haveria se não houvesse tal sistema, que, inclusive, permite o reconhecimento do número da Ordem de Serviço emitida no momento da venda constante no Cupom Fiscal por ocasião da entrega da mercadoria.

Conclui dizendo que, caso o fiscal autuante se dignasse verificar as planilhas apresentadas pelo contribuinte, verificaria com precisão que lá estão descritas todas as operações do período com o número da Ordem de Serviço, a data da venda, o código do produto, a forma de pagamento, a data da entrega, se houve complementação do pagamento, a autorização da administradora do cartão e o número do Cupom Fiscal. Aduz que tudo isso foi acompanhado de ilustrações de espelhos da tela do sistema informatizado em que os dados são preenchidos e cópias dos Cupons Fiscais em que constam o nome do cliente e seu CPF, e não seria viável o apensamento dos milhares de Cupons Fiscais do período, até mesmo porque eles não seriam analisados individualmente.

Roga por uma diligência a ser efetuada por fiscal estranho ao feito, em especial por auditores da ASTEC.

Ao ter vista dos autos, o autuante pronunciou-se (fl. 235) dizendo que fica reiterado o conteúdo da manifestação fiscal às fls. 230/233, onde está demonstrado que os registros apresentados pelo contribuinte não convencem sequer ao mais crédulo dos cidadãos quanto à veracidade dos argumentos a que pretende dar sustentação, sendo imperativo manter-se a presunção de omissão de receita, mantendo-se o Auto de Infração em sua íntegra. Diz que reitera o procedimento fiscal em sua totalidade.

## VOTO

Este Auto de Infração é composto de três lançamentos.

Não acato a alegação preliminar de nulidade por imprecisão e incerteza, pois considero que os fatos foram descritos de forma satisfatória e na fundamentação legal foram apontados os dispositivos pertinentes. Consta nos autos como foram apurados os valores lançados: *a)* item 1º, peças às fls. 13/21, tendo sido entregue ao autuado um CD-R contendo os relatórios TEFs diários dos exercícios de 2009, 2010 e 2011, conforme fl. 100; *b)* item 2º, demonstrativo à fl. 8 e cópia do Registro de Apuração à fl. 23; *c)* item 3º, instrumento à fl. 9. Nos demonstrativos consta a rubrica da pessoa à qual foram entregues.

Com relação à segunda preliminar, em que o autuado alega que o método utilizado para o lançamento (do item 1º) 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.

Também não acato a alegação de que não foi colacionado o Registro de Entradas, porque o livro se encontra em poder do autuado, não havendo necessidade de lhe ser fornecida cópia de algo de que ele dispõe. Se, conforme alega o autuado, os documentos não foram escriturados e por conseguinte não houve utilização de créditos indevidos, bastava o contribuinte fazer prova disso.

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

Passo ao exame das questões de mérito.

No item 1º, 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.

O autuado 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 em se tratando de outras mercadorias, 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.

O autuado 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. 168) 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.

Consta em seguida (fl. 169) uma relação de 18 Autos de Infração.

Depois, houve prorrogação do prazo, e afinal o contribuinte apresentou um CD, que se encontra à fl. 187-A, contendo os elementos solicitados, consubstanciados num arquivo intitulado “Max Center 79.432.405”, 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 as leituras dos ECFs dos exercícios de 2009, 2010 e 2011.

É evidente que, se esses elementos são 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, “pois o fato gerador ocorre no momento que se concretiza a operação comercial”. 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.

Por outro lado, não é correto dizer-se que o fato gerador do ICMS ocorre no momento em que se concretiza a operação comercial. O fato gerador do ICMS somente se considera ocorrido no momento da saída da mercadoria do estabelecimento, nos termos do art. 2º, I, do RICMS/97 – a “saída” constitui o aspecto temporal da norma de incidência do ICMS. Tudo o que acontece antes da saída da mercadoria é irrelevante do ponto de vista da incidência da norma. Pode haver descumprimento de eventuais obrigações acessórias, mas não da obrigação dita principal.

No tópico terceiro da informação fiscal, o autuante diz que decidiu apreciar a planilha demonstrativa anexada pelo contribuinte, porém, numa análise mais aprofundada, logo ficaria claro que seria impossível determinar a legitimidade das “alegações apenas” 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.

Foi determinada diligência por esta Junta (fls. 212/214) a fim de que a autoridade fiscal prestasse nova informação, considerando-se que não constava na informação anterior que os elementos apresentados no CD à fl. 187-A tivessem sido apreciados. Solicitou-se na diligência que a autoridade fiscal, no tocante ao item 1º, analisasse, além dos elementos apresentados na defesa, às fls. 107/166, também os elementos apresentados em face da intimação do autuante à fl. 168, anexados à fl. 187-A, levando em conta os critérios previstos nos arts. 411 a 414 do RICMS/97.

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 na forma descrita pela 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 não escriturou “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.

Cumpra 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 CD, que se encontra acostado à fl. 187-A, 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 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 1º 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.

Com relação aos itens 2º e 3º, uma vez superada no início deste voto a alegação de cerceamento de defesa, resta apreciar as questões de mérito.

No caso do item 2º, o autuado alega que fez o estorno dentro das regras de regência do imposto, e não foi intimado para apresentar os documentos que justificassem aquela medida.

O fiscal, ao prestar a informação, apenas disse que às fls. 5 e 6 consta a prova de que o contribuinte foi intimado a apresentar os livros de entradas e saídas, as Notas Fiscais e outros documentos.

Na descrição da infração objeto do item 2º, que acusa estorno de débito feito em desacordo com a legislação, no valor de R\$ 9.698,70, consta que o contribuinte efetuou na DMA do mês de julho de 2009, indevidamente, o estorno do saldo devedor do tributo escriturado no livro de apuração. Se o fato fosse apenas este, ou seja, se o contribuinte tivesse feito o estorno na DMA porém não fizesse o mesmo no livro de apuração e o imposto apurado fosse recolhido, não haveria infração.

O fiscal autuante não apresentou demonstrativo para este item. Juntou apenas cópia do Registro de Apuração (fl. 23). Ocorre que na cópia do livro de apuração apresentada à fl. 23 o campo “Estorno de débitos” está em branco. O valor autuado, de R\$ 9.698,70, consta no livro de apuração como sendo o saldo devedor do mês de julho de 2009. Não houve estorno de débito, como foi acusado no Auto de Infração. Por conseguinte, não se trata neste caso de estorno indevido de débito, como o fato foi inadequadamente descrito no Auto, e sim de imposto lançado e não recolhido. O fato é outro. A multa é outra. Porém não há razão para nulidade, pois o fato foi demonstrado nos autos, estando patente que se trata de imposto lançado e não recolhido. Porém é preciso corrigir a multa. O fiscal aplicou a multa de 60% porque o fato foi descrito como “estorno de débito” em desacordo com a legislação, tipificando o fato no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. Porém, como se trata na realidade de imposto lançado e não recolhido, a multa de acordo com a legislação da época era de 50%, nos termos do art. 42, I, “a”. Atualmente a multa para este fato é de 60%, por força da alteração feita pela Lei nº 11.899/10, mas na redação vigente até 30.3.10, antes da alteração introduzida pela referida Lei nº 11.899/10, o art. 42 da Lei nº 7.014/96, inciso I, “a”, previa que a multa para a falta de recolhimento nos prazos regulamentares era de 50%.

Já no caso do item 3º, que diz respeito à glosa de créditos por falta de apresentação dos documentos comprobatórios do direito ao crédito, o autuado alega que não foi colacionado o Registro de Entradas. Alega que os documentos não foram escriturados e por conseguinte não houve utilização de créditos indevidos.

Não acato a alegação da defesa, pois o Registro de Entradas se encontra em poder do autuado, não havendo necessidade de lhe ser fornecida cópia de algo de que ele dispõe. O fiscal listou no instrumento à fl. 9 os valores creditados pelo contribuinte. O contribuinte foi intimado para apresentar os documentos comprobatórios do direito aos créditos, de acordo com as fls. 5 e 6. Os documentos não foram exibidos por ocasião da ação fiscal, e também não foram apresentados por ocasião da defesa. Se, conforme alega o autuado, os documentos não foram escriturados e por conseguinte não houve utilização de créditos indevidos, bastava o contribuinte fazer prova disso. A infração está caracterizada.

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 **130609.0165/13-0**, lavrado contra **MC COMÉRCIO DE PRODUTOS ÓTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 27.536,50**, acrescido das multas de 50% sobre R\$ 9.698,70 e de 60% sobre R\$ 17.837,80, previstas no art. 42, inciso I, “a” (redação à época do fato), e inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 1º de dezembro de 2015

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR