

A. I. Nº - 210565.0010/14-9
AUTUADO - MR TEXTIL LTDA. - EPP
AUTUANTE - MARLON MARTINS AZEVEDO
ORIGEM - INFAS/VITÓRIA DA CONQUISTA
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 25.08.2017

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0142-04/14

EMENTA: ICMS. 1. CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. VENDAS COM PAGAMENTOS ATRAVÉS DE CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. COTEJO DAS OPERAÇÕES DECLARADAS NA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE COM OS VALORES INFORMADOS POR FINANCIERAS OU ADMINISTRADORAS DOS CARTÕES. LEVANTAMENTO DA DIFERENÇA. OMISSÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A declaração de vendas feitas pelo sujeito passivo, por meio de cartões de crédito e/ou débito, em valores inferiores àquelas informadas pelas instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autoriza a presunção legal de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. No presente caso, porém, a argüição de realização de vendas para entrega futura necessitaria da constituição da respectiva prova, o que aconteceu na forma da diligência fiscal realizada que concluiu pela inexistência de qualquer débito. Infração insubstancial. 2. SIMPLES NACIONAL. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. O imposto a recolher sofre acréscimos em decorrência da inclusão, no faturamento, dos novos valores de saída apurados. Diante da improcedência da infração anterior, a omissão não se caracteriza. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 05 de dezembro de 2014 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$6.908,92, além de multa no percentual de 75%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **17.03.16.** Omissão de saída de mercadoria tributada, presumida por meio de levantamento de venda com pagamento efetuado com cartão de crédito ou débito, em valor inferior ao informado por instituição financeira, totalizando R\$916,72, sendo tal fato constatado nos meses de janeiro, abril, junho, julho e setembro de 2012, e janeiro e setembro de 2013.

Infração 02. **17.02.01.** Efetuou recolhimento a menor de ICMS declarado referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES NACIONAL) implicando, desta forma, em não recolhimento de parte do ICMS, devido a erro de informação da receita e/ou de alíquota aplicada a menor, no valor de R\$5.992,20, correspondente aos meses de janeiro de 2012, a dezembro de 2013.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 29 a 34, onde argüi em sua defesa, que no curso da fiscalização informou ao autuante que era uma franquia da marca M Martan, e, que na condição de franqueada, utilizava um software gerencial

disponibilizado pela franqueadora, em cujo sistema estava previsto a emissão pela ECF de um Cupom Não Fiscal denominado "venda programada", que consiste na venda para entrega futura.

Afirma ter esse tipo de operação amparo legal através do Parecer nº 04112/2013, datado de 25. de fevereiro de 2013, emitido pela Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia- DITRI.

Informa que os valores das vendas programadas (venda para entrega futura) apesar de compor o relatório fornecido à Secretaria da Fazenda pelas administradoras de cartão de crédito/débito, não deviam compor a receita bruta para fins de cálculo do Simples Nacional, uma vez que só deveria compor a base para fins tributários quando da saída real da mercadoria, ou seja, no ato da entrega da mercadoria, desde quando não existe fato gerador do tributo a operação de venda para entrega futura.

Apesar do esclarecimento feito antes da lavratura do Auto de Infração pela autuante, o autuante, informou que não poderia fazer tais ajustes nos valores apurados, vez que o software de auditoria disponibilizado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia não permitia excluir dos valores informados pelas operadoras de cartão de crédito/débito as vendas programadas (venda para entrega futura).

Assevera ter deixado o autuante em sua apuração de excluir da Receita Bruta o total das vendas canceladas. Tal exclusão encontra previsão legal no artigo 4º da Resolução CGSN nº 4 de 30 de maio de 2007 (transcrita), apesar dessa previsão legal, sob o mesmo argumento.

Desta forma, entende patente que são imprestáveis os anexos 1, 2 e 3 juntados ao PAF pelo autuante, uma vez que ele para apurar os valores que diz ter a autuada omitido da base de cálculo do Simples Nacional, não abateu dos valores informados pelas administradoras de cartão de crédito/débito as "vendas programadas" vendas para entrega futura, nem tão pouco abateu os valores das vendas canceladas.

Afirma estar juntando ao processo levantamento contendo as vendas programadas relativas ao mesmo período levantado pelo autuante, no qual se pode constatar que foram efetuadas operações com cartão de crédito/débito relativo às vendas programadas (venda para entrega futura), cujas operações não compuseram a base de cálculo do Simples Nacional, uma vez que a legislação só prevê a tributação quando da efetivação da operação, ou seja, na entrega da mercadoria ao comprador. Nesse demonstrativo diz demonstrar a data que foram emitidas as ORPAGs dos cartões de crédito/débito e a consequente emissão do cupom não fiscal, e em seguida no referido demonstrativo menciona a data que foram emitidos os cupons fiscais para entrega da mercadoria.

Menciona como exemplo a operação de venda programada do mês de janeiro de 2012: no dia 14 de janeiro de 2012 foi emitido a Orpag (venda cartão de crédito) no valor de R\$790,00 sendo emitido cupom não fiscal. Em 14 de março de 2012 foi emitido o cupom fiscal nº 017355, quando houve a real entrega da mercadoria, e nesse mês de março é que tal valor compôs a base de cálculo do imposto.

A seguir, apresenta quadro comparativo dos valores apontados pelo autuante como omissão de vendas e as vendas programadas:

MÊS/ANO	Divergência apontada pelo autuante anexo 1	Vendas programadas apuradas pela autuada
01/12	2.744,11	5.525,80
04/12	1.934,00	4.589,20
06/12	1.181,96	5.043,80
07/12	3.141,78	6.708,75
09/12	1.745,71	8.860,18
01/13	11.992,23	17.616,80
09/13	7.780,20	12.550,10

De tal quadro, afirma se chegar à conclusão que os levantamentos apontados pelo autuante não merecem nenhuma credibilidade, pois se as vendas programadas fossem desconsideradas da base de cálculo uma vez que são “vendas para entrega futura” e não devem compor a base de cálculo do imposto, inexistiriam as divergências apontadas, dando um efeito contrário.

Assevera estar anexando documentos, constando a apuração completa das operações realizadas através da ECF. Salienta que nesses demonstrativos na coluna “venda programada” tais valores referem-se a cupons fiscais emitidos relativos às reais entregas de mercadorias, cujas orpags emitidas pelo cartão de crédito foram emitidas em datas anteriores quando foram efetuadas as vendas.

Menciona, a título de exemplo, que no anexo 1 elaborado pelo autuante relativo ao exercício de 2013, consta no mês de dezembro que a autuada no mês de dezembro fez operação através de cartão de crédito no valor de R\$2.549,20, o que não é verdade, uma vez que nesse mês vendeu através de cartão de crédito o montante de R\$154.695,91 conforme está demonstrado no documento por ela elaborado.

Para a infração 02, indica que o autuante para apurar os valores recolhidos a menor elaborou o Anexo 2 denominado “Cálculo da Receita Apurada” para os exercícios de 2012 e 2013.

Entende que tal demonstrativo está totalmente prejudicado uma vez que o autuante considerou como receita as operações de venda programada, ou seja, venda para entrega futura, valores esses que jamais poderiam compor a base de cálculo para apuração do recolhimento do Simples Nacional, bem como deixou em sua apuração de excluir os valores correspondentes as “vendas canceladas”.

Diz que na apuração efetuada pelo autuante, na coluna final denominada “Divergência de BC”, apurou-se a base de cálculo omitida do recolhimento do Simples Nacional e o autuante seguindo a metodologia dele deveria transportar tais valores para a coluna base de cálculo do Auto de Infração, o que não aconteceu em sua plenitude, uma vez que o mesmo errou fragorosamente nessa transposição de valores conforme passa a demonstrar.

No mês de junho 2012 no demonstrativo consta uma divergência de R\$5.122,90 enquanto foi transportada para a coluna base de cálculo do Auto de Infração a importância de R\$15.955,70.

Em agosto de 2012 consta no demonstrativo uma divergência de R\$21.524,30 enquanto foi lançado R\$23.636,77.

Em novembro de 2012 o demonstrativo indica divergência de R\$6.717,53, ao passo que no Auto de Infração consta R\$15.380,47.

Para o mês de dezembro de 2012 aponta divergência de R\$5.104,96 enquanto que no Auto de Infração consta R\$16.105,91.

Em janeiro de 2013 consta no demonstrativo uma divergência de R\$ 2.318,39 enquanto que no lançamento consta R\$15.746,15.

No mês de agosto de 2013 enquanto o demonstrativo indica R\$4.032,15 no Auto de Infração consta R\$5.189,44.

Quanto a setembro de 2013, consta no demonstrativo valor “zero”, ao passo que foi lançado R\$1.029,06.

Em novembro de 2013 consta no demonstrativo uma divergência de R\$5.377,17 enquanto que no auto de infração consta R\$6.197,65.

Finalmente, em dezembro de 2013 alega constar no demonstrativo elaborado divergência de R\$6.800,35 ao passo que no lançamento consta o valor de R\$ 8.263,63.

Entende, pois, provado que os levantamentos efetuados pelo autuante são imprestáveis para caracterizar o fato gerador da obrigação tributária.

Finalmente, solicita que diante dos erros cometidos pelo autuante na apuração da base de cálculo para cobrança do tributo, o lançamento seja julgado nulo ou improcedente ou se assim não for acolhido o presente pedido que seja realizada diligência por fiscais estranhos ao feito para comprovar que os levantamentos efetuados pelo autuante foram completamente equivocados, e no final de um novo levantamento se chegará a conclusão da inexistência total do débito objeto do presente auto.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 128 a 133, na qual esclarece que os argumentos apresentados pelo autuado parecem ter caráter protelatório, porque não apresentou nenhuma prova que contradiz os documentos oficiais da Receita Federal e das administradoras de cartão de crédito/débito.

Após considerações sobre cartões de débito e crédito e o levantamento realizado, discorda das alegações defensivas, pois embora as informações fornecidas pelas administradoras não sejam um documento fiscal, são o lastro que a lei escolheu e determinou (artigo 4º, da Lei nº 7014/96) para que a fiscalização exercesse suas funções de controle das receitas públicas.

Quanto a afirmação do contribuinte de que o autuante demonstra despreparo ao não excluir da relação das vendas com cartão de crédito e débito, as vendas programadas para entrega futura, não concorda com a mesma, pois importou diretamente as informações prestadas pelas administradoras de cartão e pelas informações da redução "Z" fornecidas pelo contribuinte, não acrescentando nem retirando nenhuma informação. A administradora de cartão já registrou a venda e vai depositar o valor na conta do contribuinte, sem se ater se a entrega da mercadoria vai ser no ato ou futura. Esse acordo entre consumidor final e contribuinte é problema interno da loja, se ela vai entregar a mercadoria ou não; para o cartão de crédito quando se registra na máquina e imprime o comprovante a operação está encerrada.

Aduz concordar com a assertiva do contribuinte ao afirmar que tem amparo legal para "venda programada" para entrega futura no parecer nº 04112/2013 da DITRI, ressalvando que a entrega pode ser programada, mas não invalida o pagamento com o cartão de crédito.

Alega que ao iniciar a nossa informação fiscal, intimou o contribuinte a enviar os cupons fiscais das vendas programadas. Fala que realizou simulação, retirando os valores das vendas programadas, baseado nos relatórios fornecidos pelo contribuinte, tendo constatado que tal procedimento iria aumentar o valor a ser recolhido, pois esses valores não coincidiam com os informados pelas administradoras. Desta forma, opina em manter os valores originais do lançamento.

Para a infração 02, afirma inexistir incoerência alguma, pois se existe diferença à pagar, ela foi gerada pela informação prestada pelo contribuinte na DASN em comparação com os demonstrativos fornecidos pelas operadoras de cartão de crédito e débito.

Informa que houve divergência entre os valores informados pelas administradoras de cartão em comparação com os informados pelo contribuinte na redução "Z", sendo o recolhimento a menor baseada em informações fornecidas pelo contribuinte, através do PGDAS e DASN quando apura e recolhe o imposto devido. Se ele recolhe a menor ou com alíquota errada, o sistema AUDIG corrige e cobra a diferença.

Salienta, finalmente, que todo o trabalho foi feito após a análise dos documentos apresentados pelo próprio contribuinte e pelas administradoras de cartão de crédito, utilizando o programa AUDIG da SEFAZ, não acrescentando nem suprimindo informações, como comprovado pelos informativos que detalham as declarações do contribuinte no PGDAS/DASN, na redução Z.

Indica que a Lei Estadual 7.014/97, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, dispõe que se presume a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, sempre que se verificar, entre outras, valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por administradoras de cartões de crédito ou débito (artigo 4º, § 4º, "b"), o que significa que todas as omissões detectadas através da auditoria de cartões de

crédito e/ou débito devem fazer cálculo da receita mensal do contribuinte para determinação do percentual ("alíquota") a ser aplicada.

Requer que se julgue procedente o lançamento.

Em 09 de junho de 2015, o feito foi convertido em diligência à ASTEC/CONSEF, com o fito de confirmar os valores das vendas programadas constantes do demonstrativo apresentado pelo sujeito passivo às fls. 32, 40 a 50, e verificar as repercussões das vendas "programadas" e "para entrega futura", em relação às vendas efetuadas com cartões de crédito/débito, informando, ainda, se remanesceriam valores a serem cobrados (fl. 140).

Em atendimento a tal solicitação, foi elaborado o Parecer ASTEC 0079/2016 (fls. 143 a 145), no qual o diligente conclui que *"os valores referentes às vendas programadas constantes do demonstrativo apresentado pelo sujeito passivo às fls. 32, 40 a 50, foram vendas para entrega futura, em que o autuado efetuou a venda do produto, e só posteriormente fez a entrega do mesmo, sendo as vendas efetuadas por meio de cartão de débito e/ou crédito."*

Não foi elaborado novo demonstrativo de débito, tendo em vista que as diferenças entre as operações de venda de mercadoria constantes do cartão de crédito e/ou débito mensalmente correspondem às operações de vendas para entrega futura/vendas programadas, não tendo constatado diferenças a ser exigidas".

O diligente acostou, por amostragem, planilha e os dados dos cupons fiscais (fls. 143 a 161), bem como mídia com os arquivos dos cupons fiscais (fl. 162).

Cientificados, autuante (fl. 163) e autuada (fls. 164 e 165) não se manifestaram.

VOTO

O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização: Omissão de saída de mercadoria tributada, presumida por meio de levantamento de venda com pagamento efetuado com cartão de crédito ou débito, em valor inferior ao informado por instituição financeira (infração 01), e recolhimento a menor de ICMS declarado referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES NACIONAL - implicando, desta forma, em não recolhimento de parte do ICMS, devido a erro de informação da receita e/ou de alíquota aplicada a menor, (infração 02).

O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os requisitos exigidos na norma para a sua validade.

Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, inclusive os relatórios TEF-DIÁRIO (fls. 20, 25 e 26), bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.

Na infração 01, inicialmente, convém pontuar que a mesma decorre de uma presunção, diante do fato de que a legislação entende ter ocorrido a realização de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar valores das operações ou prestações declaradas pelo contribuinte inferiores aos informados pelas administradoras de cartões de crédito ou débito, na forma estatuída na alínea "b" do inciso VI do §4º, do artigo 4º da Lei 7.014/96.

Isso, diante do fato do disposto no artigo 35-A do diploma legal anteriormente mencionado (Lei 7.014/96), o qual determina que as administradoras de cartão de crédito ou de débito deverão informar ao fisco estadual o valor referente a cada operação ou prestação efetuada por contribuintes do imposto através de seus sistemas de crédito, débito ou similares.

De igual forma, o Convênio ECF 01/01, do qual o Estado da Bahia é signatário, igualmente prevê que as informações sobre o faturamento de estabelecimento usuário de equipamento emissor de cupom fiscal - ECF serão prestadas ao fisco pelas administradoras de cartão.

A alegação defensiva cinge-se unicamente na realização de operações de vendas para entrega futura, as quais são pagas na modalidade cartão de crédito e/ou débito, invocando a seu favor, a resposta a consulta no mesmo sentido formulada por contribuinte, e que resultou no Parecer 4112/2013 exarado pela DITRI.

Tal resposta, em procedimento de consulta formulada por empresa que não a autuada, num primeiro momento não cria vinculação para o deslinde da questão, mas serve como balizador no posicionamento do julgador.

Pelo mesmo, o procedimento a ser adotado em situações como a presente enfrentada pela empresa autuada, de acordo com o entendimento do órgão da Secretaria da Fazenda, era o de que:

“Nas vendas com cartão de crédito ou débito, quando a operação é para entrega futura, emite-se, no ato do pagamento, um Comprovante Não Fiscal (o ECF contempla esse documento) vinculado ao pagamento com cartão (documento denominado Comprovante de Crédito e Débito-CCD, também implementado no ECF).

No momento da saída da mercadoria, no caso da entrega no estabelecimento, emite-se o Cupom Fiscal, colocando-se como meio de pagamento, o que definir para ‘fechar’ o Cupom (cadastrado previamente no ECF, que aceita até 20 meios de pagamentos, denominados livremente). Nas entregas no domicílio do adquirente, poderá ser utilizado o Cupom Fiscal ou a NF-e.

Em se considerando a existência de qualquer dúvida em relação à implementação, da vinculação do comprovante não fiscal ao do pagamento com cartão, caso o sistema não tenha esse recurso implementado, o ECF prevê esta possibilidade, pois o software básico do mesmo está preparado para isso, devendo-se procurar o desenvolvedor do sistema e/ou a empresa credenciada que presta serviços ao mesmo”.

Não consta da autuação ou dos fólios menção ao fato da autuada seguir ou não tais procedimentos, e sim, unicamente a autuação e seus demonstrativos, a qual, especialmente nesta infração, como já visto, se trata de presunção que aceita prova em contrário, cabendo esta ao contribuinte.

Entendo de bom alvitre, primeiramente, estabelecer a diferenciação entre operações de faturamento antecipado e venda para entrega futura, figuras diferentes em sua essência, especialmente a tributária.

As vendas para entrega futura, em regra, se constituem em vendas efetivamente concluídas, todavia, diante de conveniência ou necessidade do adquirente as mercadorias somente serão entregues efetivamente em momento posterior ao da realização da venda.

Já o faturamento antecipado, trata de vendas para as quais o vendedor ainda não dispõe das respectivas mercadorias em função destas ainda serem adquiridas, o que se afigura como o presente caso embora, equivocadamente a defesa afirme se tratar de venda para entrega futura.

Esta é a diferença essencial, pois na venda para entrega futura a mercadoria fica a disposição do adquirente, enquanto no faturamento antecipado isto não ocorre. Na primeira hipótese deve-se reconhecer a receita de imediato, pois houve a transmissão da propriedade, entretanto na segunda a vendedora apenas assumiu um compromisso de disponibilizar o produto futuramente, sob pena de declinar a operação, a qual, diante de eventual demora na entrega ou mesmo de indisponibilidade do bem vendido pode nem ser concluída.

A figura do faturamento antecipado normalmente é utilizada para documentar adiantamentos efetuados pelo cliente, pois a receita somente será realizada quando houver a transmissão do produto.

No campo tributário, nas vendas para entrega futura a receita é reconhecida para fins de tributação no ato da emissão da nota fiscal, ao passo que nas hipóteses de faturamento

anticipado, a receita será reconhecida para fins de tributação quando da efetiva entrega do bem que se dará em momento posterior ao do pagamento do mesmo.

Desta forma, para se desconstituir a acusação fiscal, seria necessária averiguação de que o sujeito passivo efetivamente realizou as alegadas vendas realizadas para entrega futura ou com faturamento antecipado e que estas foram pagas na modalidade cartão de crédito/débito, e correlacionar o documento fiscal com o respectivo comprovante de pagamento.

Neste sentido, foi realizada diligência fiscal, oportunidade na qual o diligente estranho ao feito, o qual concluiu pela inexistência de valores a serem lançados a título de omissão, apresentando, inclusive a prova da correlação dos valores das vendas para entregas futuras, com as emissões de documentos fiscais a elas relativas, quando da entrega efetiva das mercadorias aos seus adquirentes.

O autuado, muito embora tenha asseverado em determinado momento dos autos que a consideração das vendas com faturamento antecipado oneraria ainda mais o contribuinte, não se manifestou nem no sentido de acolher a conclusão da diligência, nem de contestá-la, o que além de não ser boa técnica, fragiliza seus argumentos.

Por tudo exposto, mesmo havendo vendas realizadas com faturamento antecipado através de notas e/ou cupons fiscais e pagas com cartão de crédito e/ou débito, a presunção legal deve ser desconstituída pelo autuado, e tendo sido comprovado através do resultado de diligência que tais diferenças apontadas na autuação inexistem, voto pela improcedência da autuação.

Já a infração 02 decorre da infração anterior, pela apuração de omissão de valores oferecidos à tributação, diante da modalidade de apuração do imposto devido pelos contribuintes optantes pelo SIMPLES NACIONAL.

Frente a tal fato, fruto da agregação das receitas omitidas, e considerando que não foi comprovada tal omissão de receitas presumida por meio do levantamento efetuado baseado nas operações com cartões de crédito/débito, o resultado não pode ser outro, que não a sua insubsistência.

Por tais razões, voto no sentido de que o lançamento deva ser julgado improcedente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210565.0010/14-9** lavrado contra **MR TEXTIL LTDA. – EPP**.

Sala de Sessões do CONSEF, 08 de agosto de 2017

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA