

A.I. Nº - 1141550102/13-1
AUTUADO - ÓTICA DA GENTE LTDA.
ATUANTE - PAULO CESAR CARVALHO DA SILVA
ORIGEM - INFRAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 14. 09. 2017

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0150-01/17

EMENTA: ICMS. CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA E INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. Lançamento fiscal revisado buscando o confronto entre os valores declarados pelo autuado como sendo recebidos por meio de cartão com os informados pelas administradoras de cartão, considerando tanto os cupons fiscais como os cupons não fiscais, em face da peculiar forma de comercialização dos produtos com ênfase na realização de vendas para entrega futura. Infração procedente em parte. Arguição de nulidade rejeitada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/03/2013, formaliza a exigência de crédito tributário no valor de R\$45.592,16, em decorrência de ter o autuado omitido saídas de mercadorias tributadas apurada por meio de levantamento de vendas com pagamento em cartão de crédito ou débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito (05.08.01), ocorrido no ano de 2008, acrescido de multa de 70% prevista no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Destaco que, apesar de estar anexado um demonstrativo de débito referente ao ano de 2009 no valor de R\$9.230,21 (fl. 12), não constou no auto de infração a sua reclamação.

O autuado apresentou defesa das fls. 19 a 32, ressaltando que todas as operações realizadas são rigorosamente registradas em Livros Fiscais, não se efetivando qualquer movimentação de mercadorias sem o uso de Nota Fiscal ou documento correlato. Considera o auto de infração nulo de pleno direito por ser impreciso, incapaz de determinar com segurança o montante do débito tributário, bem como isento de elementos suficientes de prova, afrontando os princípios consagrados constitucionalmente do contraditório e da ampla defesa, desrespeitando a processualística legal firmada pelo Decreto nº 6.284/97 (RICMS) e pelo Decreto nº 7.629/99 (RPAF).

O autuado considera o método utilizado para o lançamento uma violência despropositada, uma vez que em nenhum momento foi instado a se manifestar sobre as informações fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito ao Fisco, importando em um evidente cerceamento do direito de defesa. Entende que, como os dados que basearam em informações prestadas por terceiro, não 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. Diz que não há como se defender do que não se sabe, já que as supostas provas que lastream a acusação fiscal não foram oferecidas ao contraditório e sequer acompanham o auto de infração, violando cabalmente os dispositivos constantes no art. 41 do RPAF/99.

Afirma que os valores extraídos das ECFs da filial, bem como das TEFs no mesmo período fiscalizado estão em completa dissonância com o quanto foi informado pelo autuante. A título de

exemplo tem-se o mês de março de 2008, em que o total de vendas de mercadorias extraído na redução Z da ECF totaliza R\$65.759,00, todavia o autuante informa ter encontrado o importe de R\$66.495,54. O mesmo se dá com as vendas de produtos com cartão de crédito e débito extraída da TEF da filial e que totalizou o mês de março de 2008 o importe de R\$92.094,64, entretanto, o Auditor usa em seu demonstrativo o montante de R\$100.112,94, que teria sido informado pelas operadoras de cartões. Por isso, o autuado anexou das fls. 53 a 184 planilhas em que constam os valores encontrados nos ECFs e nos TEFs e que estão em dissonância com os importes informados pelo Autuante. Assim, entende que está caracterizada a nulidade do auto de infração.

O autuado aponta também como motivo de nulidade do auto de infração outra imprecisão decorrente do fato do autuante desconsiderar a legislação vigente à época dos fatos geradores na elaboração do seu demonstrativo de débito, pois os produtos de ótica estavam enquadrados no regime da substituição tributária por antecipação. Entende que, como o pagamento do tributo já foi realizado no momento da compra do produto, descabe a exigibilidade do tributo no momento da venda da mercadoria.

Lembra, ainda, que o Decreto nº 11.089, de 31/05/2008, vigente até 31/05/2009, determinou que nas operações internas com os produtos de ótica a carga tributária incidente deveria corresponder a um percentual efetivo de 12% (doze por cento). Assim, nas ocorrências entre 30/06/2008 e 31/10/2008 não cabe a imputação de uma carga tributária equivalente a 17% (dezessete por cento) aos produtos de ótica. Viciando com nulidade o Demonstrativo de Débito.

O autuado lembra que as operações mercantis de óticas varejistas caracterizam-se pela venda de mercadorias para entrega futura, quando ao final o documento fiscal é emitido.

Explica que, ao comprar um par de óculos de grau na loja, o consumidor escolhe a armação em exposição na prateleira, mas as lentes que comporão o produto deverão ser preparadas e montadas posteriormente por um laboratório especializado, que poderá pertencer à própria rede de óticas 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.

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

Em qualquer caso, o documento fiscal somente é emitido na efetiva entrega da mercadoria e isso depende do momento em que o cliente comparecer à loja para retirar o produto, o que pode demorar poucos dias, ou até meses. Por isso, em determinados momentos emitiu mais notas fiscais do que recebeu dinheiro em caixa, em contraposição aos meses em que ocorreu o contrário.

Ressalta que, cotejando o trabalho do autuante, se constata que no período de 2008 a expressão monetária das vendas registradas pelos cupons fiscais (R\$1.415.318,81) é superior àquelas registradas no TEF no mesmo período (R\$1.228.718,35). O mesmo se sucedeu no ano de 2009, quando o valor das vendas de mercadorias extraídas nas ECFs é de R\$1.330.856,90, sendo bem superior às registradas no TEF no mesmo período (R\$1.221.139,30).

Assim, entende que o roteiro utilizado pelo autuante afronta o seu *modus operandi*. Não há que se aventar sequer a possibilidade de aplicação deste roteiro em caráter anual, haja vista que ainda assim surgiriam diferenças de caixa entre os meses finais de um exercício que termina em relação aos meses iniciais do outro que começa.

O autuado alerta que é cediço a obrigatoriedade de emissão de documento fiscal no momento da entrega da mercadoria em casos de venda para entrega futura. Cita Acórdão da 2^a Junta de Julgamento Fiscal de nº 0299-02/08 (em anexo), em que foi apresentado voto discordante concluindo que “...as regras gerais acerca da emissão de documentos fiscais aplicáveis a todos os demais tipos de estabelecimentos, não se aplicam aos estabelecimentos que efetuam vendas para entrega futura, haja vista que, para estes, é dado tratamento diferenciado, nos termos dos arts. 411 a 414 do RICMS.”

Naquele momento, o julgador, comentando o art. 411 do RICMS/97, entendeu que, “nas vendas para entrega futura, no ato da venda o contribuinte emite o documento fiscal se quiser. Caso ele opte por emitir o documento nesse instante, terá de emitir outro documento quando for dada a saída efetiva do bem (art. 412). Por outro lado, de acordo com a dicção do art. 411, o contribuinte pode optar por não emitir o documento fiscal no ato da venda, deixando para emití-lo no ato da saída da mercadoria. As razões jurídicas que levaram o legislador a dispor dessa forma são simples: embora a venda da mercadoria seja uma operação mercantil, o fato gerador da obrigação tributária relativa ao ICMS somente se considera ocorrido quando da saída da mercadoria do estabelecimento (aspecto temporal da incidência da norma).”

O autuado esclarece que no ato da venda para entrega futura é emitido comprovante não-fiscal em ECF no valor total do pedido, entregue ao consumidor. O pedido é enviado até o laboratório e constitui o lastro para emissão do competente cupom fiscal quando o cliente receber a mercadoria.

O autuado reitera que em todas as operações de vendas para entrega futura são emitidos cupons não-fiscais pelos Emissores de Cupons Fiscais (ECFs) e todas elas são registradas nas reduções e nos livros fiscais sob a rubrica outras saídas. E mais. 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.

Alegando o tempo demasiadamente curto para o oferecimento de defesa, o autuado anexou relatórios dos comprovantes não fiscais emitidos dos meses de março e maio de 2008 (fls. 80 a 98 e 143 a 184) e dos meses de maio e outubro de 2009, apesar de que no ano de 2009 não existe reclamação de crédito neste auto de infração. Nestes relatórios estão consignados não só as informações constantes nos cupons não-fiscais, mas também estão assinalados os números dos cupons fiscais deles decorrentes, além do apensamento de alguns cupons fiscais acostados para efeito de ilustração.

O autuado requer diligência para verificação de todos os cupons fiscais, não-fiscais e dos relatórios gerenciais que demonstrariam a regularidade das operações. Sugere que essa diligência seja efetuada por fiscal estranho ao feito, na forma do inciso II do art. 148 do RPAF/99.

Por fim, requer que seja decretada a nulidade, ou mesmo a improcedência do auto de infração.

O autuante prestou informação fiscal das fls. 344 a 352, informando que, do confronto entre a informação prestada pela administradora de cartão e os documentos fiscais fornecidos pelo autuado, considerou as diferenças encontradas como valores omitidos pela falta de emissão de documento fiscal. Daí elaborou o demonstrativo “AUDITORIA EM DOCUMENTOS E LANÇAMENTOS FISCAIS DE USUÁRIO DE EMISSOR DE CUPOM FISCAL” (fls. 8 a 12), que está gravado na íntegra em mídia à fl. 15.

O autuante explicou que apurou a diferença em cada mês entre os valores informados pela administradora de cartão e pelos documentos fiscais emitidos pelo autuado, aplicando a proporcionalidade sobre eventual diferença encontrada e depois a alíquota para apurar o ICMS devido por omissão de saída de mercadoria tributada. Confirma que o autuado recebeu todos os demonstrativos ao tomar ciência do auto de infração.

Diz que não procurou o autuado para esclarecimentos antes da lavratura do auto de infração porque entendeu que não havia necessidade e que o seu direito a defesa é garantido em lei, como a mesma fez através da peça apresenta e anexada ao PAF.

Esclareceu que a utilização das informações prestadas pela administradora de cartão foi baseada no art. 824-W do RICMS-BA/97.

Informa que o regime de substituição tributária para os produtos de óptica encerrou-se em 29 de Fevereiro de 2008, conforme art. 5º do Decreto nº 10.710/2007.

Quanto a alíquota do ICMS, o autuante lembra que o Decreto nº 11.089/08 acrescentou o inciso XL ao art. 87 do RICMS/97, estabelecendo que apenas no período entre 01/06/08 e 31/05/09 a carga tributária das operações internas com produtos de ótica correspondeu a um percentual de 12%. Desta forma, elaborou um novo demonstrativo, reduzindo a exigência fiscal para R\$ 39.939,78, nos seguintes termos:

Data Ocorr	Data Vencto	Base de Calculo	Aliq (%)	Multa (%)	Valor Histórico
31/03/2008	09/04/2008	33.267,76	17	70	5.655,52
30/04/2008	09/05/2008	47.881,82	17	70	8.139,91
31/05/2008	09/06/2008	74.439,29	17	70	12.654,68
30/06/2008	09/07/2007	48.425,05	17	70	8.232,26
31/10/2008	09/11/2008	30.925,94	17	70	5.257,41

O autuado apresentou manifestação fiscal das fls. 357 a 363, reiterando o pedido de nulidade do auto de infração em razão de não ter sido instada a se manifestar sobre as informações fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito ao fisco, importando em cerceamento do direito de defesa.

O autuado insiste em reclamar que o autuante não forneceu a documentação necessária para lastrear o auto de infração, porquanto não lhe foi oferecido os dados TEF coletados das empresas de cartões de crédito.

O autuado continuou a argumentar que a metodologia utilizada pelo autuante encontra sérias limitações quando aplicada em empresas que comercializam produtos para entrega futura, ou seja, quando há um lapso temporal entre o momento da venda do produto e o momento em que a mercadoria é entregue ao consumidor final, oportunidade em que é emitida a nota ou cupom fiscal. Repetiu textos já apresentados em sua defesa no intuito de demonstrar a peculiaridade das suas operações.

Repete a requisição de diligência por auditor estranho ao feito ao seu estabelecimento onde poderá ser analisado o vasto material produzido em razão do grande volume de operações que realiza.

Por fim, o autuado reitera o pedido de NULIDADE ou IMPROCEDÊNCIA do auto de infração.

O autuante prestou nova informação fiscal à fl. 366, e, considerando que o autuado não trouxe nada de novo em sua manifestação fiscal, manteve a exigência fiscal nos termos já indicado das fls. 344 à 352.

No dia 24/01/2014, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal deliberou pelo envio deste processo em diligência para:

1 – fazer juntada aos autos do relatório diário de operações – TEF;

2 – intimar o autuado a apresentar os documentos fiscais correspondentes a cada operação listada no relatório diário de operações;

3 – o autuante refazer o cálculo do imposto devido, seguindo a orientação da Instrução Normativa nº 56/07.

O autuado volta a se manifestar nos autos através de apresentação de documento das fls. 374 à 377, informando que tomou ciência do Parecer nº 192.792/2013, emitido pela DITRI/SEFAZ, que trata dos procedimentos cabíveis ao contribuinte que pratica venda para entrega futura.

No referido parecer, consta que o contribuinte que efetua venda para entrega futura deve emitir, no ato do pagamento efetuado pelo cliente, um comprovante não fiscal vinculado ao pagamento com cartão.

Assim, entende que agiu corretamente quando emitiu documento não fiscal no ato da venda para entrega futura, extraído de seu sistema informatizado e impresso na forma escrita.

Atendendo à intimação decorrente da diligência solicitada pela 1ª JJF, após recebimento da listagem das operações indicadas no relatório diário de operações – TEF, conforme documento à fl. 388 e mídia anexa à fl. 395, o autuado juntou aos autos arquivo magnético referente às planilhas eletrônicas relacionadas à fiscalização que culminou com a lavratura do presente auto de infração e os relatórios de fita-detalhe com todos os cupons fiscais e não fiscais emitidos com os totalizadores diários (fl. 416).

O autuante prestou nova informação fiscal das fls. 418 a 420, atestando que os valores indicados no relatório apresentado pelo autuado em mídia anexa à fl. 416 não coincidem com os valores informados pela administradora de cartão, não ficando comprovado a emissão dos respectivos documentos fiscais.

O autuante informou, ainda, que já havia feito a proporcionalidade requerida na diligência nos termos da Instrução Normativa nº 56/07, conforme documento à fl. 09.

Desta forma, o autuante entendeu não ser necessário produzir qualquer novo demonstrativo, como requerido na diligência, mantendo a exigência fiscal nos termos do demonstrativo anteriormente apresentado, copiado à fl. 421.

O autuado apresentou nova manifestação das fls. 427 a 429, alegando que não recebeu os arquivos magnéticos do relatório TEF diário. Explica que o autuante não encontrou correlação entre o relatório TEF e as planilhas por ele apresentadas porque no relatório TEF os valores estão totalizados por dia, enquanto que na sua planilha os valores estão apresentados operação por operação.

O autuado conclui que é necessário que o autuante compare a planilha do autuado pelos valores diários, tal como apresentado no relatório TEF. Requer que o relatório TEF seja fornecido em meio magnético e que seja renovado o prazo para se manifestar sobre o parecer emitido pelo autuante.

Em atendimento ao requerido pelo autuado, foi entregue em mídia o relatório TEF diário de 2008 e prorrogado o prazo para manifestação em mais 30 dias, conforme documentos às fls. 433 e 434. Entretanto, o autuado não se manifestou no prazo estipulado.

Após o envio do processo para inclusão em pauta de julgamento, o autuado apresentou requerimento para juntada de planilhas com o cotejo entre as operações TEF informadas pelas administradoras de cartão e os cupons fiscais por ele emitidos (fls. 441 a 471).

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal deliberou pela conversão do processo em diligência à ASTEC para:

1 - elaborar comparativo entre os totais diários de vendas declarados pelo autuado como recebidos por meio de cartão de crédito ou débito em cupons fiscais e não fiscais, constantes no relatório diário da redução Z em média à fl. 416, com os totais diários do relatório TEF à fl 388, relativamente aos meses de janeiro, março, abril, maio, junho e outubro de 2008;

2 – se for o caso, elaborar novo demonstrativo de débito considerando o somatório dos valores correspondentes à diferença a mais informada pelas administradoras de cartão nos dias de cada um dos meses referidos.

Em resposta à diligência requerida, a ASTEC informou que seria praticamente impossível verificar se todas as diferenças diárias apuradas entre os valores da redução Z e os valores informados no relatório TEF são apenas um descompasso entre a venda e a entrega do produto porque seria interminável essa confrontação, pois, como alega o autuado, sempre haverá vendas no mês para entrega do produto nos meses subsequentes.

A ASTEC acrescenta que não há nada que comprove, verdadeiramente, que os valores dos cupons fiscais e não fiscais emitidos são correspondentes às vendas, devido às diferenças de datas entre o pagamento e a emissão do cupom fiscal, sem contar que poderiam ter ocorrido pagamentos em dinheiro, crediário e cheque.

Afirma que foram encontradas pelo autuante diferenças em quatro meses consecutivos, ou seja, só foram considerados os saldos negativos e desprezados os saldos positivos das diferenças entre os valores informados pelas operadoras dos cartões e os valores da redução Z, conforme planilha à fl. 08.

Apesar das dificuldades, a ASTEC elaborou o demonstrativo de débito requerido no item 1 da diligência, encontrando como valor devido R\$7.419,11, conforme planilha à fl. 484.

O autuado apresentou nova manifestação das fls. 529 a 541. Reitera que costuma exigir o pagamento pelos produtos vendidos a partir do momento em que o consumidor requer a confecção do óculos e não na entrega da mercadoria. Acrescenta que o *RICMS* exige o lançamento do *ICMS* apenas no momento da efetiva saída da mercadoria.

Discorda da alegação da ASTEC de que não há nada que comprove que os valores dos cupons fiscais emitidos posteriormente são correspondentes às vendas anteriores. Sugere analisar as planilhas das fls. 487 a 521 e confrontar as ordens de serviço com o relatório *TEF* e os cupons fiscais emitidos.

O autuado entende que não poderiam ser desprezados os resultados favoráveis ao contribuinte como foi efetuado na diligência. Entende que estas diferenças encontradas reforçam que a metodologia utilizada para elaborar os cálculos é equivocada. Reitera que pela natureza da sua atividade, a metodologia adotada no cálculo sempre apontará diferenças mensais entre a redução Z e o relatório *TEF*.

Requer que a ASTEC elabore nova diligência considerando as ordens de serviços e comparando-as com os cupons fiscais emitidos para as operações de vendas realizadas. Lembra que a tributação nos meses de julho e novembro de 2008 ocorriam com carga tributária de 12%. Refez o demonstrativo apresentado pela ASTEC, aplicando a proporcionalidade das saídas tributadas em relação às saídas totais e a alíquota de 12% nos meses de junho e outubro de 2008, encontrando um saldo devedor de R\$4.062,76, conforme planilha à fl. 543.

VOTO

Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Indefiro pedido de diligência em retorno à ASTEC, requerido pelo autuado. As informações trazidas aos autos e os documentos acostados são suficientes para a conclusão do julgamento.

A apuração do imposto devido decorreu da diferença encontrada entre os totais mensais de vendas ocorridas mediante pagamento com cartão, cujas informações foram prestadas pelas administradoras, e os totais encontrados nas vendas declaradas pelo autuado em cupons fiscais e notas fiscais. Foi observada a proporcionalidade entre as operações tributadas e não tributadas. Portanto, não acato a arguição de nulidade por imprecisão ou incapacidade de determinar o montante do débito tributário.

O método utilizado pelo autuante para apuração do imposto devido está baseado em hipótese legal de presunção, contida no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, que autorizava a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto quando a escrituração indicasse a ocorrência de vendas em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões.

As informações prestadas pelas administradoras de cartões, referentes aos totais mensais operacionalizados no ano de 2008, constam no processo à fl. 10. Posteriormente, foi entregue também o relatório diário das operações (TEF) (fl. 388), em obediência ao determinado em diligência deliberada pela 1ª JJF em 24/02/2014, conforme documento das fls. 369 a 371. Portanto, não subsiste a alegação de cerceamento de defesa, pois os relatórios apresentados pelas administradoras de cartão foram entregues ao autuado com concessão de prazo para apresentação do contraditório.

Em análise à argumentação do autuado de que haveria supostamente desencontro entre as informações prestadas nos autos e os valores encontrados na redução Z dos ECF's do autuado, bem como no relatório TEF, que, a título de exemplo, anexou os relatórios referentes ao mês de março de 2008, constatei que as informações prestadas pelo autuante no demonstrativo de débito à fl. 08 estão em conformidade com os valores da redução Z referentes aos valores correspondentes às emissões de cupons fiscais (fls. 54 a 79) e com os valores do relatório de informações TEF (fl. 10) no referido mês.

Discordo da alegação do autuado de que seria motivo de nulidade o fato de se estar exigindo imposto de mercadoria cujo pagamento já teria sido efetuado por antecipação tributária. A reclamação de crédito se baseia em presunção que leva ao entendimento de que ocorreram saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais. Ademais, ao final da última diligência requerida, não persistiu exigência fiscal nos meses em que havia sujeição ao regime de substituição tributária.

O autuante reconheceu o equívoco apontado pelo autuado de não aplicar a redução de 12% na base de cálculo das operações realizadas no período de junho a outubro de 2008, e refez o demonstrativo de débito, reduzindo a exigência fiscal para R\$ 39.939,78.

Entretanto, procede a alegação do autuado de que não deveria ser aplicado o roteiro de fiscalização adotado neste auto de infração porque as suas vendas se caracterizam pela entrega futura das mercadorias comercializadas.

Nas vendas para entrega futura pode ocorrer ou não o pagamento total ou parcial antecipado, de acordo com o negócio feito entre as partes. A possibilidade de emissão de documento fiscal nas vendas para entrega futura, aventada no art. 411 do RICMS/97, decorre do efetivo acordo entre as partes. Se vai ocorrer algum pagamento antecipado, o documento fiscal correspondente ao valor efetivamente recebido deve ser emitido para efeito de faturamento. Entretanto, em opção à emissão do documento fiscal para simples faturamento, é admitida, também, a emissão de comprovante não fiscal pelo ECF, vinculado ao pagamento, independentemente da forma de recebimento, se dinheiro ou cartão, conforme orientação da DITRI no Parecer nº 192.792/2013, às fls. 378.

O autuante não observou esta característica da atividade do autuado e não contabilizou as informações de vendas constantes nos cupons não fiscais emitidos nos ECF's.

Vale destacar que na atividade varejista de ótica os cupons fiscais emitidos não correspondem a uma venda efetivamente ocorrida no dia da sua emissão, já que as vendas, em sua maioria, ocorrem para entrega futura e o pagamento ou parte dele já ocorreu na data do pedido, quando é emitido o cupom não fiscal.

Por conseguinte, os valores constantes nos cupons não fiscais sempre correspondem a vendas ocorridas no dia de sua emissão e registram o pagamento dos clientes.

Assim, a soma de cupons fiscais e não fiscais também não podem representar os valores das vendas ocorridas no dia de suas emissões, já que o cupom fiscal pode representar a saída efetiva de uma mercadoria vendida na data da emissão de cupom não fiscal emitido anteriormente.

Convém lembrar que em 2008 a redação vigente no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 assim determinava:

"§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção."

O entendimento do CONSEF em suas reiteradas decisões, em interpretação ao texto anteriormente transscrito, apontou para autorizar a presunção na ocorrência de diferença entre os valores declarados pelo contribuinte como vendas em cartão com os valores informados pelas administradoras de cartão. Desse modo foi requerida a diligência à fl. 474, visando a confrontação dos totais diários de vendas declarados pelo autuado como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito em cupons fiscais e não fiscais, constantes no relatório Z, com os totais diários do relatório TEF.

O trabalho da ASTEC em resposta à diligência resultou na elaboração de novo demonstrativo de débito onde o valor da reclamação de crédito tributário reduziu para R\$7.419,11, conforme demonstrativo à fl. 484.

Apesar de todas as peculiaridades que envolvem a atividade varejista de produtos de ótica, não há como contestar que as diferenças encontradas entre os valores declarados em cupons fiscais e não fiscais como recebidos em cartão com os declarados pelas administradoras de cartão autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, nos termos do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Ainda que os recebimentos em cartão mediante cupons não fiscais não representem a ocorrência de um fato gerador do ICMS, a diferença entre o declarado pelo contribuinte e a administradora de cartão revela a existência de um recebimento sem a correspondente emissão de documento, seja ele fiscal ou não fiscal.

Assim, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração. Entretanto, como na planilha apresentada pela ASTEC não foi observada a proporcionalidade das saídas tributáveis e a carga tributária de 12% nos meses de junho e outubro, o valor a ser exigido para a ser R\$6.590,85, conforme demonstrativo de débito a seguir:

DATA DE OCORRÊNCIA	DIFERENÇA ENTRE VALOR DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E O INFORMADO PELA ADMINISTRADORA	COEFICIENTE DE PROPORCIONALIDADE	BASE DE CÁLCULO	CARGA TRIBUTÁRIA	VALOR HISTÓRICO
31/03/2008	10.894,17	98,96%	10.780,87	17%	1.832,75
30/04/2008	7.695,75	98,73%	7.598,01	17%	1.291,66
31/05/2008	10.338,30	98,33%	10.165,65	17%	1.728,16
30/06/2008	7.059,12	97,14%	6.857,23	12%	822,87
31/10/2008	7.654,50	99,66%	7.628,47	12%	915,41
TOTAL					6.590,85

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **1141550102/13-1**, lavrado contra **ÓTICA DA GENTE LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.590,85**, acrescido da multa de 70%, prevista no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais previstos na Lei nº 3.956/81.

Essa Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos da alínea "a" do inciso I do art. 169 do RPAF/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de agosto de 2017

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ. – RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA. – JULGADOR

A.I. Nº - 1141550102/13-1
AUTUADO - ÓTICA DA GENTE LTDA.
ATUANTE - PAULO CESAR CARVALHO DA SILVA
ORIGEM - INFRAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 14. 09. 2017

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0150-01/17

EMENTA: ICMS. CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA E INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. Lançamento fiscal revisado buscando o confronto entre os valores declarados pelo autuado como sendo recebidos por meio de cartão com os informados pelas administradoras de cartão, considerando tanto os cupons fiscais como os cupons não fiscais, em face da peculiar forma de comercialização dos produtos com ênfase na realização de vendas para entrega futura. Infração procedente em parte. Arguição de nulidade rejeitada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/03/2013, formaliza a exigência de crédito tributário no valor de R\$45.592,16, em decorrência de ter o autuado omitido saídas de mercadorias tributadas apurada por meio de levantamento de vendas com pagamento em cartão de crédito ou débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito (05.08.01), ocorrido no ano de 2008, acrescido de multa de 70% prevista no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Destaco que, apesar de estar anexado um demonstrativo de débito referente ao ano de 2009 no valor de R\$9.230,21 (fl. 12), não constou no auto de infração a sua reclamação.

O autuado apresentou defesa das fls. 19 a 32, ressaltando que todas as operações realizadas são rigorosamente registradas em Livros Fiscais, não se efetivando qualquer movimentação de mercadorias sem o uso de Nota Fiscal ou documento correlato. Considera o auto de infração nulo de pleno direito por ser impreciso, incapaz de determinar com segurança o montante do débito tributário, bem como isento de elementos suficientes de prova, afrontando os princípios consagrados constitucionalmente do contraditório e da ampla defesa, desrespeitando a processualística legal firmada pelo Decreto nº 6.284/97 (RICMS) e pelo Decreto nº 7.629/99 (RPAF).

O autuado considera o método utilizado para o lançamento uma violência despropositada, uma vez que em nenhum momento foi instado a se manifestar sobre as informações fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito ao Fisco, importando em um evidente cerceamento do direito de defesa. Entende que, como os dados que basearam em informações prestadas por terceiro, não 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. Diz que não há como se defender do que não se sabe, já que as supostas provas que lastream a acusação fiscal não foram oferecidas ao contraditório e sequer acompanham o auto de infração, violando cabalmente os dispositivos constantes no art. 41 do RPAF/99.

Afirma que os valores extraídos das ECFs da filial, bem como das TEFs no mesmo período fiscalizado estão em completa dissonância com o quanto foi informado pelo autuante. A título de

exemplo tem-se o mês de março de 2008, em que o total de vendas de mercadorias extraído na redução Z da ECF totaliza R\$65.759,00, todavia o autuante informa ter encontrado o importe de R\$66.495,54. O mesmo se dá com as vendas de produtos com cartão de crédito e débito extraída da TEF da filial e que totalizou o mês de março de 2008 o importe de R\$92.094,64, entretanto, o Auditor usa em seu demonstrativo o montante de R\$100.112,94, que teria sido informado pelas operadoras de cartões. Por isso, o autuado anexou das fls. 53 a 184 planilhas em que constam os valores encontrados nos ECFs e nos TEFs e que estão em dissonância com os importes informados pelo Autuante. Assim, entende que está caracterizada a nulidade do auto de infração.

O autuado aponta também como motivo de nulidade do auto de infração outra imprecisão decorrente do fato do autuante desconsiderar a legislação vigente à época dos fatos geradores na elaboração do seu demonstrativo de débito, pois os produtos de ótica estavam enquadrados no regime da substituição tributária por antecipação. Entende que, como o pagamento do tributo já foi realizado no momento da compra do produto, descabe a exigibilidade do tributo no momento da venda da mercadoria.

Lembra, ainda, que o Decreto nº 11.089, de 31/05/2008, vigente até 31/05/2009, determinou que nas operações internas com os produtos de ótica a carga tributária incidente deveria corresponder a um percentual efetivo de 12% (doze por cento). Assim, nas ocorrências entre 30/06/2008 e 31/10/2008 não cabe a imputação de uma carga tributária equivalente a 17% (dezessete por cento) aos produtos de ótica. Viciando com nulidade o Demonstrativo de Débito.

O autuado lembra que as operações mercantis de óticas varejistas caracterizam-se pela venda de mercadorias para entrega futura, quando ao final o documento fiscal é emitido.

Explica que, ao comprar um par de óculos de grau na loja, o consumidor escolhe a armação em exposição na prateleira, mas as lentes que comporão o produto deverão ser preparadas e montadas posteriormente por um laboratório especializado, que poderá pertencer à própria rede de óticas 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.

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

Em qualquer caso, o documento fiscal somente é emitido na efetiva entrega da mercadoria e isso depende do momento em que o cliente comparecer à loja para retirar o produto, o que pode demorar poucos dias, ou até meses. Por isso, em determinados momentos emitiu mais notas fiscais do que recebeu dinheiro em caixa, em contraposição aos meses em que ocorreu o contrário.

Ressalta que, cotejando o trabalho do autuante, se constata que no período de 2008 a expressão monetária das vendas registradas pelos cupons fiscais (R\$1.415.318,81) é superior àquelas registradas no TEF no mesmo período (R\$1.228.718,35). O mesmo se sucedeu no ano de 2009, quando o valor das vendas de mercadorias extraídas nas ECFs é de R\$1.330.856,90, sendo bem superior às registradas no TEF no mesmo período (R\$1.221.139,30).

Assim, entende que o roteiro utilizado pelo autuante afronta o seu *modus operandi*. Não há que se aventar sequer a possibilidade de aplicação deste roteiro em caráter anual, haja vista que ainda assim surgiriam diferenças de caixa entre os meses finais de um exercício que termina em relação aos meses iniciais do outro que começa.

O autuado alerta que é cediço a obrigatoriedade de emissão de documento fiscal no momento da entrega da mercadoria em casos de venda para entrega futura. Cita Acórdão da 2^a Junta de Julgamento Fiscal de nº 0299-02/08 (em anexo), em que foi apresentado voto discordante concluindo que “...as regras gerais acerca da emissão de documentos fiscais aplicáveis a todos os demais tipos de estabelecimentos, não se aplicam aos estabelecimentos que efetuam vendas para entrega futura, haja vista que, para estes, é dado tratamento diferenciado, nos termos dos arts. 411 a 414 do RICMS.”

Naquele momento, o julgador, comentando o art. 411 do RICMS/97, entendeu que, “nas vendas para entrega futura, no ato da venda o contribuinte emite o documento fiscal se quiser. Caso ele opte por emitir o documento nesse instante, terá de emitir outro documento quando for dada a saída efetiva do bem (art. 412). Por outro lado, de acordo com a dicção do art. 411, o contribuinte pode optar por não emitir o documento fiscal no ato da venda, deixando para emití-lo no ato da saída da mercadoria. As razões jurídicas que levaram o legislador a dispor dessa forma são simples: embora a venda da mercadoria seja uma operação mercantil, o fato gerador da obrigação tributária relativa ao ICMS somente se considera ocorrido quando da saída da mercadoria do estabelecimento (aspecto temporal da incidência da norma).”

O autuado esclarece que no ato da venda para entrega futura é emitido comprovante não-fiscal em ECF no valor total do pedido, entregue ao consumidor. O pedido é enviado até o laboratório e constitui o lastro para emissão do competente cupom fiscal quando o cliente receber a mercadoria.

O autuado reitera que em todas as operações de vendas para entrega futura são emitidos cupons não-fiscais pelos Emissores de Cupons Fiscais (ECFs) e todas elas são registradas nas reduções e nos livros fiscais sob a rubrica outras saídas. E mais. 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.

Alegando o tempo demasiadamente curto para o oferecimento de defesa, o autuado anexou relatórios dos comprovantes não fiscais emitidos dos meses de março e maio de 2008 (fls. 80 a 98 e 143 a 184) e dos meses de maio e outubro de 2009, apesar de que no ano de 2009 não existe reclamação de crédito neste auto de infração. Nestes relatórios estão consignados não só as informações constantes nos cupons não-fiscais, mas também estão assinalados os números dos cupons fiscais deles decorrentes, além do apensamento de alguns cupons fiscais acostados para efeito de ilustração.

O autuado requer diligência para verificação de todos os cupons fiscais, não-fiscais e dos relatórios gerenciais que demonstrariam a regularidade das operações. Sugere que essa diligência seja efetuada por fiscal estranho ao feito, na forma do inciso II do art. 148 do RPAF/99.

Por fim, requer que seja decretada a nulidade, ou mesmo a improcedência do auto de infração.

O autuante prestou informação fiscal das fls. 344 a 352, informando que, do confronto entre a informação prestada pela administradora de cartão e os documentos fiscais fornecidos pelo autuado, considerou as diferenças encontradas como valores omitidos pela falta de emissão de documento fiscal. Daí elaborou o demonstrativo “AUDITORIA EM DOCUMENTOS E LANÇAMENTOS FISCAIS DE USUÁRIO DE EMISSOR DE CUPOM FISCAL” (fls. 8 a 12), que está gravado na íntegra em mídia à fl. 15.

O autuante explicou que apurou a diferença em cada mês entre os valores informados pela administradora de cartão e pelos documentos fiscais emitidos pelo autuado, aplicando a proporcionalidade sobre eventual diferença encontrada e depois a alíquota para apurar o ICMS devido por omissão de saída de mercadoria tributada. Confirma que o autuado recebeu todos os demonstrativos ao tomar ciência do auto de infração.

Diz que não procurou o autuado para esclarecimentos antes da lavratura do auto de infração porque entendeu que não havia necessidade e que o seu direito a defesa é garantido em lei, como a mesma fez através da peça apresenta e anexada ao PAF.

Esclareceu que a utilização das informações prestadas pela administradora de cartão foi baseada no art. 824-W do RICMS-BA/97.

Informa que o regime de substituição tributária para os produtos de óptica encerrou-se em 29 de Fevereiro de 2008, conforme art. 5º do Decreto nº 10.710/2007.

Quanto a alíquota do ICMS, o autuante lembra que o Decreto nº 11.089/08 acrescentou o inciso XL ao art. 87 do RICMS/97, estabelecendo que apenas no período entre 01/06/08 e 31/05/09 a carga tributária das operações internas com produtos de ótica correspondeu a um percentual de 12%. Desta forma, elaborou um novo demonstrativo, reduzindo a exigência fiscal para R\$ 39.939,78, nos seguintes termos:

Data Ocorr	Data Vencto	Base de Calculo	Aliq (%)	Multa (%)	Valor Histórico
31/03/2008	09/04/2008	33.267,76	17	70	5.655,52
30/04/2008	09/05/2008	47.881,82	17	70	8.139,91
31/05/2008	09/06/2008	74.439,29	17	70	12.654,68
30/06/2008	09/07/2007	48.425,05	17	70	8.232,26
31/10/2008	09/11/2008	30.925,94	17	70	5.257,41

O autuado apresentou manifestação fiscal das fls. 357 a 363, reiterando o pedido de nulidade do auto de infração em razão de não ter sido instada a se manifestar sobre as informações fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito ao fisco, importando em cerceamento do direito de defesa.

O autuado insiste em reclamar que o autuante não forneceu a documentação necessária para lastrear o auto de infração, porquanto não lhe foi oferecido os dados TEF coletados das empresas de cartões de crédito.

O autuado continuou a argumentar que a metodologia utilizada pelo autuante encontra sérias limitações quando aplicada em empresas que comercializam produtos para entrega futura, ou seja, quando há um lapso temporal entre o momento da venda do produto e o momento em que a mercadoria é entregue ao consumidor final, oportunidade em que é emitida a nota ou cupom fiscal. Repetiu textos já apresentados em sua defesa no intuito de demonstrar a peculiaridade das suas operações.

Repete a requisição de diligência por auditor estranho ao feito ao seu estabelecimento onde poderá ser analisado o vasto material produzido em razão do grande volume de operações que realiza.

Por fim, o autuado reitera o pedido de NULIDADE ou IMPROCEDÊNCIA do auto de infração.

O autuante prestou nova informação fiscal à fl. 366, e, considerando que o autuado não trouxe nada de novo em sua manifestação fiscal, manteve a exigência fiscal nos termos já indicado das fls. 344 à 352.

No dia 24/01/2014, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal deliberou pelo envio deste processo em diligência para:

1 – fazer juntada aos autos do relatório diário de operações – TEF;

2 – intimar o autuado a apresentar os documentos fiscais correspondentes a cada operação listada no relatório diário de operações;

3 – o autuante refazer o cálculo do imposto devido, seguindo a orientação da Instrução Normativa nº 56/07.

O autuado volta a se manifestar nos autos através de apresentação de documento das fls. 374 à 377, informando que tomou ciência do Parecer nº 192.792/2013, emitido pela DITRI/SEFAZ, que trata dos procedimentos cabíveis ao contribuinte que pratica venda para entrega futura.

No referido parecer, consta que o contribuinte que efetua venda para entrega futura deve emitir, no ato do pagamento efetuado pelo cliente, um comprovante não fiscal vinculado ao pagamento com cartão.

Assim, entende que agiu corretamente quando emitiu documento não fiscal no ato da venda para entrega futura, extraído de seu sistema informatizado e impresso na forma escrita.

Atendendo à intimação decorrente da diligência solicitada pela 1ª JJF, após recebimento da listagem das operações indicadas no relatório diário de operações – TEF, conforme documento à fl. 388 e mídia anexa à fl. 395, o autuado juntou aos autos arquivo magnético referente às planilhas eletrônicas relacionadas à fiscalização que culminou com a lavratura do presente auto de infração e os relatórios de fita-detalhe com todos os cupons fiscais e não fiscais emitidos com os totalizadores diários (fl. 416).

O autuante prestou nova informação fiscal das fls. 418 a 420, atestando que os valores indicados no relatório apresentado pelo autuado em mídia anexa à fl. 416 não coincidem com os valores informados pela administradora de cartão, não ficando comprovado a emissão dos respectivos documentos fiscais.

O autuante informou, ainda, que já havia feito a proporcionalidade requerida na diligência nos termos da Instrução Normativa nº 56/07, conforme documento à fl. 09.

Desta forma, o autuante entendeu não ser necessário produzir qualquer novo demonstrativo, como requerido na diligência, mantendo a exigência fiscal nos termos do demonstrativo anteriormente apresentado, copiado à fl. 421.

O autuado apresentou nova manifestação das fls. 427 a 429, alegando que não recebeu os arquivos magnéticos do relatório TEF diário. Explica que o autuante não encontrou correlação entre o relatório TEF e as planilhas por ele apresentadas porque no relatório TEF os valores estão totalizados por dia, enquanto que na sua planilha os valores estão apresentados operação por operação.

O autuado conclui que é necessário que o autuante compare a planilha do autuado pelos valores diários, tal como apresentado no relatório TEF. Requer que o relatório TEF seja fornecido em meio magnético e que seja renovado o prazo para se manifestar sobre o parecer emitido pelo autuante.

Em atendimento ao requerido pelo autuado, foi entregue em mídia o relatório TEF diário de 2008 e prorrogado o prazo para manifestação em mais 30 dias, conforme documentos às fls. 433 e 434. Entretanto, o autuado não se manifestou no prazo estipulado.

Após o envio do processo para inclusão em pauta de julgamento, o autuado apresentou requerimento para juntada de planilhas com o cotejo entre as operações TEF informadas pelas administradoras de cartão e os cupons fiscais por ele emitidos (fls. 441 a 471).

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal deliberou pela conversão do processo em diligência à ASTEC para:

1 - elaborar comparativo entre os totais diários de vendas declarados pelo autuado como recebidos por meio de cartão de crédito ou débito em cupons fiscais e não fiscais, constantes no relatório diário da redução Z em média à fl. 416, com os totais diários do relatório TEF à fl 388, relativamente aos meses de janeiro, março, abril, maio, junho e outubro de 2008;

2 – se for o caso, elaborar novo demonstrativo de débito considerando o somatório dos valores correspondentes à diferença a mais informada pelas administradoras de cartão nos dias de cada um dos meses referidos.

Em resposta à diligência requerida, a ASTEC informou que seria praticamente impossível verificar se todas as diferenças diárias apuradas entre os valores da redução Z e os valores informados no relatório TEF são apenas um descompasso entre a venda e a entrega do produto porque seria interminável essa confrontação, pois, como alega o autuado, sempre haverá vendas no mês para entrega do produto nos meses subsequentes.

A ASTEC acrescenta que não há nada que comprove, verdadeiramente, que os valores dos cupons fiscais e não fiscais emitidos são correspondentes às vendas, devido às diferenças de datas entre o pagamento e a emissão do cupom fiscal, sem contar que poderiam ter ocorrido pagamentos em dinheiro, crediário e cheque.

Afirma que foram encontradas pelo autuante diferenças em quatro meses consecutivos, ou seja, só foram considerados os saldos negativos e desprezados os saldos positivos das diferenças entre os valores informados pelas operadoras dos cartões e os valores da redução Z, conforme planilha à fl. 08.

Apesar das dificuldades, a ASTEC elaborou o demonstrativo de débito requerido no item 1 da diligência, encontrando como valor devido R\$7.419,11, conforme planilha à fl. 484.

O autuado apresentou nova manifestação das fls. 529 a 541. Reitera que costuma exigir o pagamento pelos produtos vendidos a partir do momento em que o consumidor requer a confecção do óculos e não na entrega da mercadoria. Acrescenta que o *RICMS* exige o lançamento do *ICMS* apenas no momento da efetiva saída da mercadoria.

Discorda da alegação da ASTEC de que não há nada que comprove que os valores dos cupons fiscais emitidos posteriormente são correspondentes às vendas anteriores. Sugere analisar as planilhas das fls. 487 a 521 e confrontar as ordens de serviço com o relatório *TEF* e os cupons fiscais emitidos.

O autuado entende que não poderiam ser desprezados os resultados favoráveis ao contribuinte como foi efetuado na diligência. Entende que estas diferenças encontradas reforçam que a metodologia utilizada para elaborar os cálculos é equivocada. Reitera que pela natureza da sua atividade, a metodologia adotada no cálculo sempre apontará diferenças mensais entre a redução Z e o relatório *TEF*.

Requer que a ASTEC elabore nova diligência considerando as ordens de serviços e comparando-as com os cupons fiscais emitidos para as operações de vendas realizadas. Lembra que a tributação nos meses de julho e novembro de 2008 ocorriam com carga tributária de 12%. Refez o demonstrativo apresentado pela ASTEC, aplicando a proporcionalidade das saídas tributadas em relação às saídas totais e a alíquota de 12% nos meses de junho e outubro de 2008, encontrando um saldo devedor de R\$4.062,76, conforme planilha à fl. 543.

VOTO

Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Indefiro pedido de diligência em retorno à ASTEC, requerido pelo autuado. As informações trazidas aos autos e os documentos acostados são suficientes para a conclusão do julgamento.

A apuração do imposto devido decorreu da diferença encontrada entre os totais mensais de vendas ocorridas mediante pagamento com cartão, cujas informações foram prestadas pelas administradoras, e os totais encontrados nas vendas declaradas pelo autuado em cupons fiscais e notas fiscais. Foi observada a proporcionalidade entre as operações tributadas e não tributadas. Portanto, não acato a arguição de nulidade por imprecisão ou incapacidade de determinar o montante do débito tributário.

O método utilizado pelo autuante para apuração do imposto devido está baseado em hipótese legal de presunção, contida no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, que autorizava a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto quando a escrituração indicasse a ocorrência de vendas em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões.

As informações prestadas pelas administradoras de cartões, referentes aos totais mensais operacionalizados no ano de 2008, constam no processo à fl. 10. Posteriormente, foi entregue também o relatório diário das operações (TEF) (fl. 388), em obediência ao determinado em diligência deliberada pela 1ª JJF em 24/02/2014, conforme documento das fls. 369 a 371. Portanto, não subsiste a alegação de cerceamento de defesa, pois os relatórios apresentados pelas administradoras de cartão foram entregues ao autuado com concessão de prazo para apresentação do contraditório.

Em análise à argumentação do autuado de que haveria supostamente desencontro entre as informações prestadas nos autos e os valores encontrados na redução Z dos ECF's do autuado, bem como no relatório TEF, que, a título de exemplo, anexou os relatórios referentes ao mês de março de 2008, constatei que as informações prestadas pelo autuante no demonstrativo de débito à fl. 08 estão em conformidade com os valores da redução Z referentes aos valores correspondentes às emissões de cupons fiscais (fls. 54 a 79) e com os valores do relatório de informações TEF (fl. 10) no referido mês.

Discordo da alegação do autuado de que seria motivo de nulidade o fato de se estar exigindo imposto de mercadoria cujo pagamento já teria sido efetuado por antecipação tributária. A reclamação de crédito se baseia em presunção que leva ao entendimento de que ocorreram saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais. Ademais, ao final da última diligência requerida, não persistiu exigência fiscal nos meses em que havia sujeição ao regime de substituição tributária.

O autuante reconheceu o equívoco apontado pelo autuado de não aplicar a redução de 12% na base de cálculo das operações realizadas no período de junho a outubro de 2008, e refez o demonstrativo de débito, reduzindo a exigência fiscal para R\$ 39.939,78.

Entretanto, procede a alegação do autuado de que não deveria ser aplicado o roteiro de fiscalização adotado neste auto de infração porque as suas vendas se caracterizam pela entrega futura das mercadorias comercializadas.

Nas vendas para entrega futura pode ocorrer ou não o pagamento total ou parcial antecipado, de acordo com o negócio feito entre as partes. A possibilidade de emissão de documento fiscal nas vendas para entrega futura, aventada no art. 411 do RICMS/97, decorre do efetivo acordo entre as partes. Se vai ocorrer algum pagamento antecipado, o documento fiscal correspondente ao valor efetivamente recebido deve ser emitido para efeito de faturamento. Entretanto, em opção à emissão do documento fiscal para simples faturamento, é admitida, também, a emissão de comprovante não fiscal pelo ECF, vinculado ao pagamento, independentemente da forma de recebimento, se dinheiro ou cartão, conforme orientação da DITRI no Parecer nº 192.792/2013, às fls. 378.

O autuante não observou esta característica da atividade do autuado e não contabilizou as informações de vendas constantes nos cupons não fiscais emitidos nos ECF's.

Vale destacar que na atividade varejista de ótica os cupons fiscais emitidos não correspondem a uma venda efetivamente ocorrida no dia da sua emissão, já que as vendas, em sua maioria, ocorrem para entrega futura e o pagamento ou parte dele já ocorreu na data do pedido, quando é emitido o cupom não fiscal.

Por conseguinte, os valores constantes nos cupons não fiscais sempre correspondem a vendas ocorridas no dia de sua emissão e registram o pagamento dos clientes.

Assim, a soma de cupons fiscais e não fiscais também não podem representar os valores das vendas ocorridas no dia de suas emissões, já que o cupom fiscal pode representar a saída efetiva de uma mercadoria vendida na data da emissão de cupom não fiscal emitido anteriormente.

Convém lembrar que em 2008 a redação vigente no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 assim determinava:

"§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção."

O entendimento do CONSEF em suas reiteradas decisões, em interpretação ao texto anteriormente transscrito, apontou para autorizar a presunção na ocorrência de diferença entre os valores declarados pelo contribuinte como vendas em cartão com os valores informados pelas administradoras de cartão. Desse modo foi requerida a diligência à fl. 474, visando a confrontação dos totais diários de vendas declarados pelo autuado como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito em cupons fiscais e não fiscais, constantes no relatório Z, com os totais diários do relatório TEF.

O trabalho da ASTEC em resposta à diligência resultou na elaboração de novo demonstrativo de débito onde o valor da reclamação de crédito tributário reduziu para R\$7.419,11, conforme demonstrativo à fl. 484.

Apesar de todas as peculiaridades que envolvem a atividade varejista de produtos de ótica, não há como contestar que as diferenças encontradas entre os valores declarados em cupons fiscais e não fiscais como recebidos em cartão com os declarados pelas administradoras de cartão autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, nos termos do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Ainda que os recebimentos em cartão mediante cupons não fiscais não representem a ocorrência de um fato gerador do ICMS, a diferença entre o declarado pelo contribuinte e a administradora de cartão revela a existência de um recebimento sem a correspondente emissão de documento, seja ele fiscal ou não fiscal.

Assim, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração. Entretanto, como na planilha apresentada pela ASTEC não foi observada a proporcionalidade das saídas tributáveis e a carga tributária de 12% nos meses de junho e outubro, o valor a ser exigido para a ser R\$6.590,85, conforme demonstrativo de débito a seguir:

DATA DE OCORRÊNCIA	DIFERENÇA ENTRE VALOR DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E O INFORMADO PELA ADMINISTRADORA	COEFICIENTE DE PROPORCIONALIDADE	BASE DE CÁLCULO	CARGA TRIBUTÁRIA	VALOR HISTÓRICO
31/03/2008	10.894,17	98,96%	10.780,87	17%	1.832,75
30/04/2008	7.695,75	98,73%	7.598,01	17%	1.291,66
31/05/2008	10.338,30	98,33%	10.165,65	17%	1.728,16
30/06/2008	7.059,12	97,14%	6.857,23	12%	822,87
31/10/2008	7.654,50	99,66%	7.628,47	12%	915,41
TOTAL					6.590,85

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **1141550102/13-1**, lavrado contra **ÓTICA DA GENTE LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.590,85**, acrescido da multa de 70%, prevista no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais previstos na Lei nº 3.956/81.

Essa Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos da alínea "a" do inciso I do art. 169 do RPAF/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de agosto de 2017

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ. – RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA. – JULGADOR