

PROCESSO - A. I. Nº 114155.0102/13-1
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ÓTICA DA GENTE LTDA.
RECORRIDOS - ÓTICA DA GENTE LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0150-01/17
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 27/08/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0170-11/18

EMENTA: ICMS. VENDAS REALIZADAS COM PAGAMENTO EM CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. REGISTRO EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA DE CARTÕES DE CRÉDITO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Legalmente presume-se ocorrida operação tributável sem pagamento do imposto quando os valores de vendas forem inferiores aos informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, o que ocorreu parcialmente. Modificada a Decisão. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0150-01/17, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal, respaldado no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado, em 27/03/2013, para exigir o débito no valor de R\$45.592,16, inerente aos meses de janeiro, março e outubro de 2008, sob a acusação de:

Infração 01 – 05.08.01. Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$6.590,85, após avaliar que no lançamento de ofício foram observados todos os requisitos legais, assim como indeferir nova diligência para ASTEC, por considerar suficientes os elementos constantes nos autos, cujos relatórios apresentados pelas administradoras de cartão foram entregues ao autuado com concessão de prazo para apresentação do contraditório.

No mérito, a Decisão recorrida decorreu das seguintes considerações:

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.

[...]

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 passa a ser R\$6.590,85, conforme demonstrativo de débito a seguir (...)

No Recurso Voluntário, às fls. 574 a 584 dos autos, o recorrente reitera a alegação de defesa da ineficácia da utilização do roteiro de cartão de crédito e de débito nas hipóteses de venda para entrega futura, o que implicou em determinados meses apresentar que o contribuinte teria pago imposto em valor muito superior ao informado nos relatórios TEF das administradoras de cartões, o que, segundo o recorrente, o contribuinte que opera com venda para entrega futura, cujo ingresso de recurso se dá em momento anterior ao da entrega do produto, não pode ser fiscalizado pelos métodos normais aplicado aos outros ramos do comércio.

Salienta que o art. 411 do RICMS/97, então vigente, determinava que o contribuinte não necessitava de emitir qualquer documento no momento da venda para entrega futura (apesar de fazê-lo sempre), mas que deveria emitir o cupom fiscal no momento da saída da mercadoria, como sempre procedeu.

Destaca que, se o fisco pode exigir o tributo que em tese foi pago a menor, então o contribuinte poderia exigir o valor do tributo pago a maior, em que pese, em verdade, não ter havido tributo pago a maior ou a menor, visto que todas as operações de vendas resultaram no pagamento do tributo, visto que o cerne da questão reside no momento do pagamento, pois as diferenças apuradas apenas traduzem a falta de sintonia entre o roteiro de apuração e a metodologia de venda para entrega futura, do que transcreve ementa do Acórdão JF nº 0187-05/15, o qual concluiu pela nulidade do lançamento, por inadequação do roteiro de fiscalização, em virtude do ramo de atividade do estabelecimento ser ótica.

O recorrente sustenta que o parecer da ASTEC respondeu equivocadamente e insatisfatoriamente aos quesitos formulados pela JF, visto que, no primeiro item da diligência, requereu-se a elaboração de 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 com os totais diários do relatório TEF, referente aos meses de janeiro a junho e outubro de 2008. Já no segundo item, requisitou-se a elaboração de um novo demonstrativo de débito, se for o caso, considerando o somatório dos valores referentes à diferença a mais informada pelas administradoras de cartão nos dias de cada um dos meses referidos. A ASTEC, em resposta aos citados pedidos, afirma que “[...] *não há que comprove, verdadeiramente, que os valores dos cupons fiscais emitidos posteriormente são correspondentes às vendas anteriores [...]*”.

Defende o recorrente que tanto era possível o cotejo que o contribuinte o realizou e fez as demonstrações nas planilhas apensadas ao PAF em que alinha cada operação TEF diária informada pelas administradoras de cartão com os respectivos cupons fiscais emitidos, cuja comprovação de cada operação pode ser observada nas informações constantes de cada Ordem de Serviço elaborada no momento da venda com o respectivo cupom fiscal, pois, para tanto, basta uma análise da planilha apresentada (fls. 487 a 521), em que se evidenciam as Ordens de Serviços e confrontá-la com o Relatório TEF e os cupons fiscais emitidos.

Destaca ser claro que não se esperava que a diligente fizesse o comparativo de todas as operações do período fiscalizado, pois são mais de sessenta mil por mês para toda a rede, mas que o realizasse por amostragem, até mesmo porque o contribuinte apresentou em meio magnético todos os cupons fiscais emitidos no período fiscalizado.

O apelante aduz que, uma vez constatada a possibilidade de se fazer o cotejo determinado, ainda assim ficaria a questão da credibilidade entre os valores constantes das Ordens de Serviço e seus respectivos cupons fiscais. Afirma que, do ponto de vista contábil, a simples coincidência de valores permitiria o “fechamento” da operação. Assim, se tanto o autuante, quanto o diligente tivessem feito o cotejo necessário, teriam constatado que, apesar do cupom fiscal não permitir a impressão de todas as informações constantes das Ordens de Serviço, tanto a OS quanto o cupom fiscal compartilham informações que permitem correlacionar as operações, a exemplo de: emitente, valor, modo de pagamento e, principalmente, o CPF do consumidor final. Portanto, segundo o sujeito passivo, cabe ao Fisco, apenas, eleger determinado intervalo temporal e, por amostragem, analisar comparativamente o Relatório TEF, a Redução Z e as Ordens de Serviço.

Por fim, apresenta quadro do comparativo entre os totais diários de vendas recebidos por meio de cartão de crédito ou débito em cupons fiscais e não fiscais, constantes no relatório diário da Redução Z, com os totais diários do Relatório TEF, inerente aos meses fiscalizados, apurando o valor remanescente de ICMS de R\$4.062,76, que diz ser resultado da prestação de serviços (reparos e consertos de armações) e, portanto, não enseja a tributação do ICMS, do que, como prova, à fl. 518 dos autos, cita o valor de R\$20,00, relativo ao dia 16/04/2008, sob a fundamentação de que se trata de prestação de serviço, pois não existem vendas de mercadorias com valores tão baixos.

Requer que seja decretada a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração, determinando para os casos pertinentes a necessária diligência por estranho ao feito.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado parcialmente o sujeito passivo do débito originalmente exigido, conforme previsto no art. 169, I, “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de piso, nos termos previstos na alínea “b” do mesmo dispositivo legal.

Inicialmente, quanto ao Recurso de Ofício, da análise das peças processuais, depreende-se que a desoneração parcial da exigência fiscal de R\$45.592,16 para R\$6.590,85, decorreu em razão do novo demonstrativo de débito elaborado pela ASTEC, em conclusão à diligência solicitada pela JJF, consoante Parecer ASTEC nº 25/2017, às fls. 478 a 484 dos autos, de acordo com os valores apurados nos comparativos 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, com os totais diários no relatório TEF.

Assim, a título de exemplo, a diligente, no mês março/2008, somou as diferenças diárias negativas resultantes do cotejo entre os valores declarados pelo contribuinte e os informados no relatório TEF, desprezando as diferenças diárias positivas, apurando a base de cálculo de R\$10.894,17, a qual à alíquota de 17%, resulta o ICMS devido no mês de R\$1.852,01. Ou seja, quando no relatório TEF o valor diário era maior do que o declarado pelo contribuinte, tal diferença era considerada para efeito de exigência do tributo.

Diante de tais constatações, considero corretas as exonerações apuradas e não dou provimento ao Recurso de Ofício.

Da análise das razões do Recurso Voluntário, em que pese o recorrente arguir a nulidade do Auto de Infração em razão da ineficácia da utilização da auditoria de cartão de crédito e de débito nas hipóteses de venda para entrega futura, inclusive citando Acórdão JJF nº 0187-05/15 neste sentido, paradoxalmente o próprio apelante rechaça a impossibilidade invocada pela diligente da ASTEC (consoante texto abaixo transcrito) e sustenta que tanto era possível o cotejo que o realizou, conforme demonstrações nas planilhas às fls. 487 a 521 dos autos.

"... é praticamente impossível verificar se todas as diferenças apuradas DIÁRIAS 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 (...). Ademais, 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 podem ter ocorridos pagamentos em dinheiro, crediário e cheque."

Diante de tais fatos, rejeito a nulidade arguida pelo recorrente, como também indefiro o pedido de diligência fiscal, por considerar suficientes as provas já constantes nos autos.

O sujeito passivo, ainda, esclarece que alinha cada operação TEF diária, informada pelas administradoras de cartão, com os respectivos cupons fiscais emitidos, cuja comprovação de cada operação pode ser observada nas informações constantes de cada Ordem de Serviço elaborada no momento da venda com o respectivo cupom fiscal, visto que, apesar do cupom fiscal não permitir a impressão de todas as informações constantes das Ordens de Serviço, tanto a OS quanto o cupom fiscal compartilham informações que permitem correlacionar as operações, a exemplo de: emitente, valor, modo de pagamento e, principalmente, o CPF do consumidor final.

Diante de tais considerações, apresenta demonstrativo no qual considera as diferenças diárias positivas e negativas, pois entende que o cerne da questão reside no momento do pagamento, já que as diferenças apuradas apenas traduzem a falta de sintonia entre o roteiro de apuração e a metodologia de venda para entrega futura.

Nesta metodologia, o mês de março/2008, usado a título de exemplo, demonstra a diferença apurada de R\$ 6.902,30, cuja base de cálculo aplicada a proporcionalidade das saídas tributadas de 98,96% e a alíquota de 17%, resultaram no ICMS de R\$1.161,19. Tal metodologia, utilizada pela recorrente, implicou no total de ICMS de R\$ 4.062,76, no período fiscalizado, cujo valor a recorrente aduz tratar de prestação de serviço, a qual não é fato gerador do ICMS.

Da análise destas circunstâncias, verifica-se que:

- Nos cálculos da diligência ASTEC, além de considerar apenas as diferenças positivas diárias entre o TEF e o declarado pelo contribuinte, não aplicou a proporcionalidade das mercadorias tributadas;
- Restou comprovado pelo próprio contribuinte que a auditoria de cartão de crédito e de débito não é imprópria nas hipóteses de venda para entrega futura, sendo apenas uma questão de prova documental da entrega futura, cujo documento fiscal poderia ser confrontado com a receita financeira informada, em que pese a divergência entre as datas, e elidir a presunção "*juris tantum*", que consiste na presunção relativa, válida até prova em contrário, a exemplo da correlação de dados entre a Ordem de Serviço e o cupom fiscal, tipo: emitente, valor, modo de

pagamento e CPF do consumidor final.

- Apesar de no Parecer ASTEC consignar a impossibilidade de verificar se as diferenças apuradas DIÁRIAS decorrem de um descompasso entre a venda e a entrega do produto, o sujeito passivo trouxe aos autos planilha analítica associando valores, datas, autorizações informadas no relatório TEF com cupons fiscais, os quais, juntamente com as Ordens de Serviço poderiam ser vinculados às receitas informadas pelas Administradoras Financeiras e verificada a improcedência de parte da presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributadas, nos termos da acusação fiscal.
- Tal fato foi cientificado ao Fisco (fl. 551 v), mantendo-se silente. Determina o art. 140 do RPAF que o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas. Ademais, a própria diligente da ASTEC considerou os dados da planilha apresentada pelo contribuinte como verdadeiros para efeito de apuração das diferenças diárias negativas resultantes do cotejo entre os valores declarados pelo contribuinte e os informados no relatório TEF.
- Por se tratar o ICMS de um imposto de apuração mensal, devem-se considerar as diferenças “positivas” e “negativas” no período de apuração, ainda mais quando se trata de vendas para entregas futuras.
- Contudo, a alegação recursal do sujeito passivo de que o valor de R\$ 4.062,76 é resultado de prestação de serviços, não ensejando a tributação do ICMS, não restou comprovada pelo sujeito passivo através de provas documentais. Em consequência, o recorrente não logrou tornar improcedente a presunção legal de saídas de mercadorias tributadas, prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, quanto ao valor remanescente por ele mesmo apurado, à fl. 585 dos autos.

Do exposto, voto NÃO PROVIDO o Recurso de Ofício e PROVIDO EM PARTE o Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração Procedente em Parte no valor de R\$4.062,76, conforme demonstrativo de débito à fl. 583 dos autos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **114155.0102/13-1**, lavrado contra **ÓTICA DA GENTE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.062,76**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de julho de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO –RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS