

PROCESSO - A. I. Nº 206956.0002/17-1
RECORRENTE - ROCHA COMERCIAL DE MÓVEIS E ELETR. LTDA. (TOP MÓVEIS) - ME
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0029-05/18
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18/08/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJP Nº 0161-11/21-VD

EMENTA: ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS. APURAÇÃO DE DECLARAÇÕES DE VENDAS EM VALOR INFERIOR AO INFORMADO PELAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO. Dados obtidos conforme previsão legal. Considerações de defesa não são capazes de elidir a presunção legal. Infração parcialmente elidida a partir da realização de diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 5ª JJF Nº 0029-05/18, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 20/06/2017, para exigir ICMS no valor histórico de R\$34.210,07, em razão de uma única infração, descrita a seguir.

INFRAÇÃO 1 - 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 valor fornecido pela instituição financeira e administradora de cartão de crédito, referente aos meses de janeiro, fevereiro, março, maio e outubro de 2013 na forma do demonstrativo às fls. 06 dos autos. Lançado ICMS no valor de R\$34.210,07, com enquadramento no artigo 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, com multa aplicada na forma do art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96.

Consta ainda, na descrição dos fatos que “... O Auto de Infração versa sobre os lançamentos de crédito, tendo em vista a exclusão de ofício do regime diferenciado do Simples Nacional a partir de 01/01/2013, conforme consta no Termo de Exclusão do Simples Nacional em anexo, devidamente registrado no Portal do Simples Nacional também anexo, em razão da participação de pessoa física inscrita como empresário, ou seja sócia de outra empresa, com tratamento jurídico diferenciado nos termos da Lei Complementar 123/06, tendo a receita bruta global ultrapassado o limite de que trata o art. 3º desta lei. Foi detectada a seguinte irregularidade: Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento de cartão de crédito ou de débito”.

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 21/02/2018 (fls. 148 a 153) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

Inicialmente constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, onde não foi constatada violação ao devido processo legal, sendo o imposto, a multa e suas bases de cálculo, apurados consoante os levantamentos e documentos acostados às fls. 06 a 69 aos autos, em que considero suficientes para formação de minha convicção na análise da lide, não ensejando qualquer outra produção de prova na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, associado às disposições da alínea “b”, do mesmo dispositivo legal, que orienta o indeferimento do pedido de diligência, quando for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal, ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos, o que não o fez.

Não obstante essas considerações iniciais, o sujeito passivo coloca em relevo aspectos de nulidade sob a perspectiva de que a acusação é imprecisa e isenta de elementos de prova, afrontando os princípios constitucionais consagrados do contraditório e da ampla defesa; o que entendo não restar razão, vez que a infração relacionada no Auto de Infração, objeto em análise, está com a descrição e enquadramento precisamente apresentados às fls. 1 e 2 dos autos, contando ainda com demonstrativos de débito bem detalhados de fl. 6, que faz parte integrante dos papéis de trabalho que dão fundamentação à autuação, associado à cópia

dos livro de Apuração do ICMS, de lavra do próprio defendente acostado às fls. 9/34, com total aderência às disposições do art. 39 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09/07/99, que dispõe sobre orientação do que deve compor o lançamento de ofício na constituição do crédito tributário.

O presente Auto de Infração reclama crédito tributário do ICMS no valor total de R\$34.210,07, por 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 valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, referente aos meses de janeiro, fevereiro, março, maio e outubro de 2013, na forma do demonstrativo às fl. 06 dos autos, com enquadramento no artigo 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, mais multa aplicada na forma do art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96.

Verifico que a ocorrência da presunção de operações tributáveis sem pagamento do imposto (art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96), decorre da comparação das vendas informadas pela instituição financeira e administradora de cartão de crédito, extraídas dos Relatórios Diários de Operações TEF (fls. 10/76), e os levantamentos de venda apurados por “Redução Z” e “Notas Fiscais” extraídas do livro Registro de Saída, de lavra do próprio defendente, acostado às fls. 80/93 dos autos, cujo resultado é apresentado no demonstrativo de apuração mensal de fls. 6, em que são aptos a comprovar a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, caso ao final mensal da apuração, se verifique que não foram devidamente oferecidos à tributação do ICMS, como está posto na constituição do débito da autuação, objeto em análise.

Como tal, diferentemente das considerações de defesa, a presunção legal de omissão de saídas (alínea “a” do inciso VI, do § 4º, do Art. 4º da Lei nº 7.014/96), não se baseou tão somente nas informações fornecidas pelas administradoras de cartões, e sim nas informações fiscais fornecidas pelo próprio defendente. Ademais, cabe ressaltar que as informações fornecidas pelas administradoras de cartões, a despeito de se tratarem de informações prestadas por terceiro, são exigidas por determinação legal na forma do art. 35-A, da Lei nº 7.014/96, que dispõe sobre o ICMS na Bahia, com o condão de constituir em elemento probante da presunção legal de omissão de saídas objeto da autuação.

Alega a defesa que as diferenças apuradas decorrem das operações de vendas de mercadorias para entrega futura. Na realidade, diz a autuada, que tais diferenças traduzem, em verdade, os diferentes momentos em que são realizadas as compras de mercadorias e aqueles em que elas são entregues ao consumidor final, quando efetivamente são emitidos os cupons fiscais/notas fiscais; porém, não verifico nos autos qualquer prova neste sentido.

Há de se destacar que em havendo uma operação de venda com o respectivo pagamento antecipado, integral ou mesmo parcial, seja por cartão de crédito ou débito ou por qualquer outro meio, esta transação deve repercutir na emissão de um documento, fiscal ou mesmo extrafiscal, para que fique registrada a operação, seja para garantia do cliente ou para fins de registro contábil/fiscal.

Todavia, apesar da alegação de que tais diferenças apuradas são decorrentes de venda para entrega futura, não há nos autos qualquer documento fiscal ou extrafiscal que possa constituir meio de prova, demonstrando a verdade das alegações do defendente, conforme exige o inciso IV, do Art. 8º, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Isto posto, considerando que a presunção relativa à omissão de saídas, objeto da autuação, amparada nas disposições da alínea “a”, do inciso VI, do § 4º, do Art. 4º da Lei nº 7.014/96, está devidamente constituída na forma do demonstrativo de débito de fls. 6, e as documentações acostadas às fls. 7/76 dos autos, associado ao fato de que as alegações defensivas estão destituídas de documento probatório, concluo pela procedência da autuação.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 163 a 171, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Alega que a atividade de venda de móveis e eletrodomésticos apresenta peculiaridades que não são desconhecidas do Fisco, pois se caracterizam pela venda de mercadorias para entrega futura, quando, ao final, o documento fiscal é emitido. Explica que, em muitos casos, ao desejar comprar um determinado móvel em exposição na loja, o consumidor escolhe dentre aqueles que estão em exposição, mas que não estão disponíveis para entrega imediata. Na maioria das vezes os móveis serão ainda adquiridos pela loja e entregues posteriormente ao consumidor final, momento em que a nota fiscal será emitida. 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.

Ressalta que, na compra de alguns produtos que estejam no estoque da loja, geralmente móveis de pequeno tamanho, o consumidor já recebe o bem adquirido no momento da compra, emitindo-se de imediato o documento fiscal. Explica que esses pagamentos nas compras de todos os produtos poderão ser efetuados em dinheiro, cheque à vista ou a prazo, ou, como na imensa maioria dos casos, por intermédio de cartão de crédito ou de débito, não se podendo esquecer que muitas vezes o consumidor não tem o veículo necessário para o transporte necessariamente, hipótese em que haverá a necessidade dos mesmos procedimentos adotados nos óculos de grau, importando, do mesmo modo, em venda para entrega futura.

Em qualquer caso, explica que o documento fiscal somente é emitido na efetiva entrega da mercadoria e isso depende do momento em que o cliente comparecer à loja para retirar o produto. Alega que o RICMS/2012 é claro ao determinar a obrigatoriedade de emissão de documento fiscal tão-somente no momento da entrega da mercadoria. Transcreve o texto dos artigos 337 e 338 do diploma normativo citado.

Conclui que, como pode se verificar com precisão, a auditoria fiscal aplicada ao contribuinte não se coaduna com as regras previstas para vendas para entrega futura, pois as regras gerais que regem a emissão de documentos fiscais, para a maioria dos estabelecimentos, não se aplicam àqueles que praticam vendas para entrega futura, uma vez que o RICMS determina um tratamento diferenciado para tais casos. No ato da venda o próprio art. 337, acima descrito, expressa uma faculdade na emissão do documento fiscal quando atribui o vernáculo “*poderá*”, ou seja não há obrigatoriedade da emissão do documento fiscal no momento do ingresso de recursos proveniente da operação de venda para entrega futura e, se o contribuinte ainda assim emitir, ela deve expressar uma operação de crédito tão-somente (faturamento) e sem o destaque do ICMS.

Argumenta que o vernáculo “emitirá”, estabelecido no art. 338, não deixa margem a qualquer dúvida de que é na saída da mercadoria que o contribuinte deverá emitir o documento fiscal com destaque do ICMS, privilegiando, assim, o aspecto temporal da norma de incidência do tributo.

Conclui, portanto, que a legislação tributária não previu a emissão de qualquer documento anterior à emissão do cupom ou nota fiscal para comprovação da venda futura, pois esse controle é interno da empresa, podendo ser efetuado por meio de um sistema informatizado ou de forma escrita (ordem de serviço escrita). Explica ser esse o caso da Autuada, já que emite, ao consumidor, documento escrito, proveniente de bloco sequenciado de folhas, em que consta a natureza do pedido, a descrição do produto, o prazo de entrega, a identificação do consumidor, a modalidade de pagamento e o valor pago. Tal documento serve de lastro para a emissão do competente cupom fiscal quando o cliente receber a mercadoria, segundo garante.

Alega que não houve, todavia, a sensibilidade necessária do Autuante para verificar tal situação que, repete-se, não é desconhecida pelo Fisco, como bem aduziu o Conselheiro José Bizerra. Argumenta que os valores encontrados pelo Autuante como sendo diferenças tributáveis entre os importes informados pelas empresas administradoras de cartões de crédito e as operações de venda e de prestação de serviços praticados pela Autuada, no mesmo período, traduzem, em verdade, os diferentes momentos em que são realizadas as compras de mercadorias e aqueles em que elas são entregues ao consumidor final, quando efetivamente são emitidos os cupons fiscais. Alega ser nesse instante que podem ocorrer as diferenças alegadas pelo Autuante, bastando, para tanto, que a venda do produto e a sua entrega ocorram em meses distintos.

Explica que uma operação de venda para entrega futura (venda de um móvel que não está no estoque ou que será entregue posteriormente na residência do cliente) que ocorra, por exemplo, no dia trinta de um mês, necessariamente, importará na emissão do cupom fiscal no mês subsequente e se essa venda for efetuada mediante utilização de cartão de crédito ou de débito restarão evidenciadas as diferenças tais como aquelas imputadas pelo Auditor.

Argumenta que essas diferenças são nitidamente observáveis quando o próprio Demonstrativo elaborado pelo Autuante apresenta meses em que os valores apurados no Registro de Saída são

superiores àqueles informados pelas empresas de Cartão de crédito e de débito, como foi o caso dos meses de Abril, Junho, Julho, Agosto, Setembro, Novembro e Dezembro de 2013, mas que foram desprezadas pelo Auditor, como se fosse possível o contribuinte querer pagar mais imposto do que deveria. Em verdade tais diferenças a favor do Fisco e do contribuinte somente explicitam a metodologia de comercialização de seus produtos que se caracteriza pela venda para entrega futura.

Alega também falta de apuração do índice de proporcionalidade das vendas de mercadorias submetidas ao regime de antecipação tributária. Ensina que o roteiro de fiscalização nas vendas com cartão de crédito e de débito, orientado pela Instrução Normativa nº 56/2007, determina que, na apuração da base de cálculo do tributo, o Autuante leve em consideração a proporção entre as mercadorias tributadas e não tributadas, seja por imunidade, isenção ou antecipação do pagamento do ICMS. Afirma que tal providência se mostra necessária em virtude de que muitas das mercadorias vendidas pelo contribuinte poderiam estar acobertadas por uma dessas situações que não ensejariam o pagamento do imposto, pois efetua venda de colchões, mercadoria esta que está submetida ao regime de Substituição Tributária por Antecipação, conforme se verifica no item 15 do Anexo 1 do RICMS/2012.

Alega que há de se considerar que, no demonstrativo de vendas de mercadorias informadas pelas administradoras de cartões de crédito e de débito, uma grande parte dessas operações mercantis trata de comercialização de colchões, como demonstra na documentação apensada ao final. Destarte, é forçoso concluir que era dever do Autuante calcular a proporcionalidade existente entre as mercadorias tributadas e não tributadas para aplicar o índice encontrado nas operações de venda informadas pelas administradoras de cartão e determinar, ao final, a verdadeira base de cálculo do tributo devido.

Informa que apensou, ao presente recurso, cópia das notas fiscais de venda de colchões, além de planilha demonstrativa do índice de proporcionalidade que deverá ser adotado e, por fim, o cálculo do imposto devido.

Por fim, em consonância com os argumentos de fato e direito aqui expostos, requer a recepção e o processamento do presente Recurso Voluntário para que, ao final, seja decretada a improcedência do Auto de Infração guerreado, determinando, para os casos pertinentes, a necessária diligência por Auditor estranho ao Feito.

Nestes termos, pede e espera o deferimento.

Às folhas 194/195, considerando as provas trazidas ao processo pela recorrente, bem como a necessidade de concretizar o princípio da verdade material, a 2ª CJF deliberou por converter o feito em diligência, ao Autuante, com vistas a que fossem adotadas as seguintes providências. Relativamente à alegação de descompasso entre o pagto e a emissão da NF: *“a) Intimar o Sujeito Passivo para que apresente os elementos de prova de que disponha, que evidenciem a situação alegada; b) Atendida a intimação referida no item “a”, examinar as provas apresentadas com vistas a avaliar se elidem parcial ou totalmente a autuação”*. Relativamente à alegação de proporcionalidade: a) Recalcular o tributo lançado, aplicando a proporcionalidade entre as saídas tributadas e as não tributadas

Tendo em vista a aposentadoria do Autuante, foi designado auditor estranho ao feito que cumpriu a diligência solicitada, reduzindo o montante lançado para R\$32.228,69, conforme demonstrativo à folha 200.

Às folhas 206/209, o Sujeito Passivo apresenta manifestação, declarando que concorda com o último demonstrativo apresentado pela diligência, rogando para que sejam expurgados, do Auto de Infração, os valores cobrados indevidamente.

Nestes termos, pede deferimento.

VOTO

Considerando que não foram aduzidas questões preliminares, adentro diretamente ao mérito da autuação, conforme segue.

A conduta autuada foi descrita como “*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 valor fornecido pela instituição financeira e administradora de cartão de crédito, ...*”.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que as distorções apuradas entre os valores informados pelas instituições financeiras e aqueles declarados em suas vendas se devem ao fato de que pratica operações de venda para entrega futura, o que acarreta uma dessincronia entre a emissão do documento fiscal e o pagamento por parte do comprador. Alega também falta de adoção da proporcionalidade para apuração da base de cálculo (conforme prevê a Instrução Normativa nº 56/07), já que vende colchões, mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária.

Quanto à alegação de que pratica operações de venda para entrega futura, tal afirmação não tem coerência com os fatos, pois a venda de imóveis (pelos estabelecimentos comerciais) para entrega posteriormente, pelo depósito, não caracteriza as saídas classificadas pelo CFOP 5.116, mas apenas aquelas situações em que a mercadoria adquirida é objeto de encomenda, para entrega num momento posterior, após a sua fabricação, conforme se depreende da descrição do CFOP citado, conforme abaixo.

“CFOP 5116 - Venda de produção do estabelecimento originada de encomenda para entrega futura - Classificam-se neste código as vendas de produtos industrializados pelo estabelecimento, quando da saída real do produto, cujo faturamento tenha sido classificado no código “5.922 – Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura””

De fato, nessa modalidade de operação, a mercadoria ainda não se encontra pronta, no momento da venda, havendo a necessidade de se fazer uma encomenda para a entrega em um outro momento, com a existência de intervalo de tempo significativo entre a venda e a entrega da mercadoria. Esse é o motivo pelo qual o legislador decidiu não tributar o faturamento, mas apenas a entrega da mercadoria, já que pode haver uma oscilação do preço do produto entre um momento e outro.

Ainda assim, como uma concessão ao princípio da verdade material, a 2ª CJF deliberou por converter o feito em diligência, ao Autuante, com vistas a que oferecesse oportunidade de prova ao Sujeito Passivo, intimando-o para que apresente os elementos de que disponha, que evidenciem a situação alegada. Pediu-se, igualmente, que considerasse a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07.

Cumprida a diligência pelo preposto fiscal, e após refeito o demonstrativo de débito, com a redução do valor lançado para R\$32.228,69, o Sujeito Passivo apresentou manifestação, revelando concordância com o seu resultado.

Assim, considerando que o trabalho fiscal foi refeito, a partir de novas provas apresentadas pelo Contribuinte, e da adoção da proporcionalidade, entendendo que a infração restou parcialmente caracterizada, no montante de R\$32.228,69, conforme demonstrativo mensal abaixo.

MÊS	ICMS
jan/13	R\$ 8.641,24
fev/13	R\$ 6.127,31
mar/13	R\$ 5.059,26
mai/13	R\$ 3.153,21
out/13	R\$ 9.247,66
TOTAL	R\$ 32.228,68

Do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, ao tempo em que corrijo, de ofício, o erro material incorrido no acórdão recorrido, restabelecendo a multa originariamente lançada no

percentual de 100%.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para reformar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206956.0002/17-1**, lavrado contra **ROCHA COMERCIAL DE MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA. (TOP MÓVEIS) - ME.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$32.228,68**. Restabelecida a multa originalmente lançada de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de junho de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS