

PROCESSO	- A. I. N° 269114.0011/17-2
RECORRENTE	- JÚLIA ROCHA COMERCIAL DE MÓVEIS E ELETRODOMÉSTICOS LTDA. (TOP MÓVEIS – ME).
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5 <sup>a</sup> JJF n° 0033-05/18
ORIGEM	- DAT METRO / INFRAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 18/01/2024

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0371-11/23-VD

**EMENTA:** ICMS. VENDAS DE MERCADORIAS. PAGAMENTOS ATRAVÉS DE CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. OMISSÃO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Após a realização de diligência determinada, o autuante analisou os recursos da Recorrente, reduzindo o valor do auto para R\$ 107.506,51, aplicando-se inclusive a proporcionalidade das saídas tributadas, onde destacou que, de fato, há peculiaridades na atividade, que devem ser consideradas no que tange o momento do faturamento e o momento da entrega da mercadoria, conforme os Arts. 337 e 338 do RICMS/BA que fala acerca dos procedimentos que devem ser adotados nas operações de venda para entrega futura. Procedimentos estes que deveriam ser observados pelo contribuinte, destacando que as vendas para entrega futura “poderá” ser emitida nota fiscal com indicação de que se destina a simples faturamento, vedado o destaque do ICMS (Convênio S/Nº, de 15/12/70, e Ajuste SINIEF 01/87), enquanto, que o Art. 338 diz que na saída global ou parcelada da mercadoria, o vendedor emitirá nota fiscal em nome do adquirente. Na hipótese de não emissão do momento do simples faturamento, cabe ao vendedor manter este controle, de forma que seja possível identificar o pedido e a venda, o que não foi trazido aos autos pela Recorrente, que faz-se necessário a comprovação. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal n° 0033-05/18, que por unanimidade, julgou **Procedente** o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/06/2017, interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 113.169,72 pelo cometimento de uma infração no período de 2013.

**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 por instituição financeira e administradora de cartão de crédito. Infração registrada nos meses de abril, junho a agosto e outubro a dezembro de 2013, no valor de R\$ 113.169,72, com aplicação de multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei n° 7.014/96.*

O autuado apresentou impugnação (Fls. 78 a 89), informação fiscal prestada pelo autuante (Fls. 96 a 99), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 5<sup>a</sup> JJF que após análise julgou **Procedente**, nos seguintes termos (Fls. 108 a 110):

### VOTO

Verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, inclusive a comprovação de entrega de todos os demonstrativos e planilhas elaboradas na autuação.

Preliminarmente, o Autuado requereu a nulidade do Auto de Infração sob a alegação de não ter elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator e por cerceamento de defesa, sob a alegação de que as provas que lastrearam a acusação fiscal não foram oferecidas ao contraditório.

Constato que todos os demonstrativos estão devidamente assinados, assim como foi entregue ao Autuado, mediante recibo, CD constando todas as operações fornecidas pelas empresas de cartão de crédito e débito. Da análise da defesa apresentada, também constato que o Autuado teve pleno conhecimento da acusação que lhe foi imputada.

Diante do exposto, afasto o requerimento de nulidade.

Rejeito o pedido de diligência, nos termos do Art. 147, I, "a" e "b", do RPAF/99, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para formar a minha convicção e por ser destinada a verificar documentos que estejam na posse do requerente, cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.

O Autuado não apontou objetivamente nenhuma falha na autuação, a qual versou sobre os dados obtidos dos seus próprios livros fiscais, em confronto com as informações prestadas pelas empresas de cartão de crédito e débito, todos devidamente apensados ao Auto de Infração.

É presumida a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, sempre que se verificarem valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito ou débito, com base no Art. 4º, § 4º, VI, "a" e "b", da Lei nº 7.014/96.

Também não demonstrou, em nenhum momento, ter ocorrido a emissão de notas fiscais relativas a pagamentos efetuados em períodos anteriores, conforme alegado. Ressalto que os Arts. 337 e 338 do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/12, não autorizam o ingresso de receita de vendas no estabelecimento sem a emissão de documento hábil.

Observo, inclusive, que não há nenhum recolhimento de ICMS referente às suas saídas neste exercício de 2013, mas apenas em relação à Antecipação Parcial, relativa às entradas interestaduais para comercialização.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a procedência do Auto, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 121 a 128) com base no Art. 169, inciso I, alínea "b" do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alegando os argumentos a seguir apresentados.

Inicia falando acerca da metodologia adotada na comercialização das empresas de móveis, que é prática da venda para entrega futura. Diz que as nulidades anteriormente aduzidas não desnaturam o fato de que não houve a alegada falta de emissão de documentos fiscais resultando em omissão de saídas, uma vez que a atividade de venda de móveis e eletrodomésticos apresenta peculiaridades que não são desconhecidas do Fisco. Menciona que as operações mercantis de móveis se caracterizam pela venda de mercadorias para entrega futura, quando ao final o documento fiscal é emitido.

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.

Ressalte-se que na compra de alguns produtos que estejam no estoque da loja, geralmente móveis de pequeno tamanho, o consumidor já recebe o este bem adquirido no momento da compra, emitindo-se de imediato o documento fiscal. 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 pode esquecer que muitas vezes o consumidor não tem o veículo necessário para o transporte 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.

Para não deixar dúvidas quanto à correção do procedimento do contribuinte o RICMS/2012, Art. 337 é claro ao determinar a obrigatoriedade de emissão de documento fiscal tão-somente no momento da entrega da mercadoria, ou seja, nas vendas para entrega futura poderá ser emitida nota fiscal com indicação de que se destina a simples faturamento, vedado o destaque do ICMS (Convênio S/Nº, de 15/12/70, e Ajuste SINIEF 01/87).

Já o Art. 338 diz que na saída global ou parcelada da mercadoria, o vendedor emitirá nota fiscal em nome do adquirente.

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 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.

Todavia, o vernáculo “emitirá” estabelecido no Art. 338, não deixa margem à qualquer dúvida 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-se, 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. Esse controle é interno da empresa, podendo ser efetuado por meio de um sistema informatizado ou de forma escrita (ordem de serviço escrita). É o caso da Autuada. Esta, 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.

Todavia, não houve a sensibilidade necessária do Autuante para verificar tal situação que, repete-se, não é desconhecida pelo Fisco, como bem aduziu o Conselheiro José Bezerra. Negar a existência desta forma de procedimento por parte das óticas é querer negar a realidade.

Pois bem, 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.

É nesse instante que pode ocorrer as diferenças alegadas pelo Autuante, bastando, para tanto, que a venda do produto e a sua entrega ocorram em meses distintos. Explica-se. 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 restará evidenciada as diferenças tais como aquelas imputadas pelo Auditor para autuar empresa.

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 Março, Maio e Setembro de 2013, mas que foram desprezadas pelo insigne 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.

Além disso, 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.

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. De fato, a Recorrente 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.

É 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 tratava-se 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.

Para comprovar as alegações, o contribuinte, apensa 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, respeitosamente 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.

Em sessão de julgamento realizada em 18/11/2020, esta Câmara de Julgamento Fiscal, por unanimidade decidiu remeter o processo em diligência (Fl. 145) à INFRAZ DE ORIGEM, considerando as razões apresentadas pela Recorrente, tendo em vista a busca da verdade material, e com base no Art. 137, parágrafo único do RPAF/99, para que fossem adotados os seguintes procedimentos:

1. Com base na documentação apresentada pelo contribuinte, certificar que as operações apresentadas correspondem relativamente à venda de mercadorias substituídas e, caso positivo, calculasse a proporcionalidade determinada pela Instrução Normativa nº 56/2007, elaborando novos demonstrativos de apuração do tributo reclamado.
2. Após o cumprimento da diligência ora requerida, seja o seu resultado disponibilizado à Recorrente, para que se manifestasse no prazo de 10 (dez) dias, caso assim desejasse.

Em resposta à diligência, o autuante assim se manifestou:

*“O levantamento e os documentos referentes as mercadorias vendidas sujeitas à substituição tributária estão coerentes com suas afirmações defensivas.*

*O autuante acata os argumentos que modificam o demonstrativo da referida infração (fl. 18).*

*Desta forma, o autuante roga pela manutenção das Infrações do Auto de Infração nº 269114.0011/17-2, considerando o novo demonstrativo anexado à diligência (fl. 151).”*

Após análises, o auto foi reduzido para R\$ 107.506,51. Devidamente cientificado, a Recorrente se manifestou às fls. 167 a 170.

Diz que “*de fato, o i. Autuante informa que acatou o demonstrativo de débito acostado pela empresa em seu Recurso Voluntário ao constatar que parte das mercadorias comercializadas pela empresa estava sob o regramento do regime de substituição tributária por antecipação em que a fase de tributação já havia sido esgotada quando da aquisição da mercadoria “colchão”*“. Todavia, quando da elaboração de seu demonstrativo de débito colacionou valores que estão diferentes daqueles apresentados pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário.

Calha recordar que ao reelaborar o demonstrativo de débito do Autuante, o contribuinte levou em consideração os créditos a que tinha direito, a exemplo dos créditos resultante das aquisições de mercadorias, pelo pagamento da antecipação parcial e pelo ICMS recolhido dentro da “cesta” do SIMPLES, consoante demonstrado nos PGDAS, conforme reproduzimos abaixo:

ANO	MÊS	DÉBITOS NO MÊS	CRÉDITOS NO MÊS	OUTROS CREDITOS	ANTEC. PARCIAL	SIMPLES NACIONAL	SALDO CREDOR ANTERIOR	SALDO APURADO NO MÊS	ICMS A RECOLHER	SALDO CREDOR A TRANSPORTAR
2013	1	0,00	3.719,33	2.228,38	9,72	883,98	0,00	-6.841,41	0,00	6.841,41
2013	2	0,00	5,88			922,31	6.841,41	-7.769,60	0,00	7.769,60
2013	3	5.474,77	213,06		5.085,52	7.424,13	7.769,60	-15.017,55	0,00	15.017,55
2013	4	4.616,58	1.484,70			1.193,52	15.017,55	-13.079,19	0,00	13.079,19
2013	5	7.409,42	181,06		1.873,53	1.258,22	13.079,19	-8.982,58	0,00	8.982,58
2013	6	5.647,45	0,00			1.361,10	8.982,58	-4.696,23	0,00	4.696,23
2013	7	21.229,23	197,94		1,48	6.592,09	4.696,23	9.741,48	9.741,48	0,00
2013	8	40.896,17	845,51		6,80	9.010,36	0,00	31.033,50	31.033,50	0,00
2013	9	30.771,66	416,76		205,38	7.660,78	0,00	22.488,74	22.488,74	0,00
2013	10	29.039,22	1.364,12		1.485,63	3.159,96	0,00	23.029,51	23.029,51	0,00
2013	11	25.927,95	226,83			5.960,82	0,00	19.740,30	19.740,30	0,00
2013	12	0,00	0,00		630,39	8.369,93	0,00	-9.000,32	0,00	9.000,32
TOTAIS		171.012,43	8.655,19		9.298,45	53.797,20		40.646,66	106.033,53	

Não se deve olvidar que foi excluída da base de cálculo apontada pelo Autuante, as vendas da mercadoria “colchão”, que, à época, estava submetida ao regime da Antecipação Tributária por Substituição (antecipação total), cuja tributação é concentrada no industrial, produtor ou importador, consoante abaixo demonstrado:

MÊS	CFOP	SAÍDAS TOTAIS	SAIDAS ST	SAIDAS TRIBUTADAS	ICMS 17%
3	5102	32.204,50	0,00	32.204,50	5.474,77
4	5102	30.314,35	3.158,00	27.156,35	4.616,58
5	5102	50.952,80	7.368,00	43.584,80	7.409,42
6	5102	51.323,27	18.103,00	33.220,27	5.647,45
7	5102	126.971,80	2.094,00	124.877,80	21.229,23
8	5102	240.565,72	0,00	240.565,72	40.896,17
9	5102	183.213,75	2.204,00	181.009,75	30.771,66
10	5102	170.818,95	0,00	170.818,95	29.039,22
11	5102	152.517,35	0,00	152.517,35	25.927,95
12		0,00	0,00	0,00	0,00
		1.038.882,49	32.927,00	1.005.955,49	171.012,43

Em consonância com os argumentos de fato e direito expostos, a Recorrente respeitosamente requer a recepção e o processamento da presente peça para que ao final seja acatado o

demonstrativo de débito elaborado pelo contribuinte e apensado em seu Recurso Voluntário. Requer por derradeiro, que todas os atos de comunicação processual sejam dirigidos ao seu representante legal que ao final assina em seu novo endereço: Rua Soldado Luís Gonzaga das Virgens nº 138, Ed. São Conrado Offices, sala 907, Caminho das Árvores, CEP 41.820-560, Salvador – Bahia.

Registro na sessão de julgamento, a presença de Dr. Paulo Sérgio Barbosa Neves, OAB-BA nº 16.707, que realizou a sustentação oral.

## VOTO

O Recurso Voluntário em análise foi proferido em razão da decisão por meio do Acórdão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0033-05/18, que por unanimidade, julgou **Procedente** o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/06/2017, interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 113.169,72 pelo cometimento de uma infração no período de 2013, em virtude da 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. Infração registrada nos meses de abril, junho a agosto e outubro a dezembro de 2013, no valor de R\$ 113.169,72, com aplicação de multa de 100%, prevista no Art. 42, III da Lei nº 7.014/96.

Verifica-se que o auto foi lavrado em função do quanto disposto no Art. 4º, § 4º, inciso VI da Lei nº 7.014/96, conforme abaixo transcrito (vigente à época dos fatos geradores):

*“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*...  
§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

*...  
VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:*

*...  
b) administradoras de cartões de crédito ou débito;”*

Conforme se verifica da diligência determinada por esta CJF, o autuante analisou os recusos da Recorrente, reduzindo o valor do auto para R\$ 107.506,51, aplicando-se inclusive a proporcionalidade das saídas tributadas.

De fato há peculiaridades na atividade da Recorrente, que devem ser consideradas no que tange o momento do faturamento e o momento da entrega da mercadoria.

Os Arts. 337 e 338 do RICMS/BA fala acerca dos procedimentos que devem ser adotados nas operações de venda para entrega futura. Procedimentos estes que deveriam ser observados pelo contribuinte.

O Art. 337 de fato diz que nas vendas para entrega futura “poderá” ser emitida nota fiscal com indicação de que se destina a simples faturamento, vedado o destaque do ICMS (Convênio S/Nº, de 15/12/70, e Ajuste SINIEF 01/87), enquanto, que o Art. 338 diz que na saída global ou parcelada da mercadoria, o vendedor emitirá nota fiscal em nome do adquirente.

Porém, na hipótese de não emissão do momento do simples faturamento, cabe ao vendedor manter este controle, de forma que seja possível identificar o pedido e a venda, o que não foi trazido aos autos pela Recorrente. Não basta o argumento, faz-se necessário a comprovação.

É isso que se observa no presente processo, não demonstrou, em nenhum momento, ter ocorrido a emissão de notas fiscais relativas a pagamentos efetuados em períodos anteriores, conforme alegado, mesmo considerando os meses em que não houve o excedente.

Do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, reduzindo o valor do auto para aqueles demonstrados pelo autuante em diligência, cujo demonstrativo se encontra à fl. 151,

conforme abaixo demonstrado:

Competência	Valor do débito
04/2013	1.838,39
06/2013	9.268,12
07/2013	23.787,30
08/2013	4.438,02
10/2013	6.233,40
11/2013	23.024,66
12/2013	38.916,61
<b>TOTAL</b>	<b>107.506,50</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269114.0011/17-2, lavrado contra **JÚLIA 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\$ 107.506,50**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de dezembro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS