

A. I. Nº - 117227.0103/12-0
AUTUADO - MC COMÉRCIO DE PRODUTOS ÓTICOS LTDA.
AUTUANTE - ROQUE PEREIRA DA SILVA
INFAZ - DAT METRO / INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/09/2024

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0197-04/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. VENDAS ATRAVÉS DE CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A apuração de saídas em valor inferior ao valor total fornecido por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito enseja a presunção de que o sujeito passivo efetuou saídas de mercadorias tributadas sem pagamento do imposto devido. Comprovado que a empresa pratica a modalidade de Venda para entrega futura, assim como utiliza diversas modalidades de pagamento para uma mesma operação. Fato não considerado pela fiscalização. Infração insubsistente. 2. PASSIVO FICTÍCIO. CONTA FORNECEDORES. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. Reduzido o valor do débito mediante revisão efetuada pelo autuante que corrigiu os equívocos apontados pelo defendente. Infração parcialmente subsistente. 3. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO IMOBILIZADO e CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infrações reconhecidas. 4. MULTA PERCENTUAL APLICADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. Infração não contestada. Preliminar de nulidade rejeitada. Diligência indeferida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/09/2013 e refere-se à cobrança de ICMS no valor total de R\$ 89.685,45, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01 - 05.08.01: *“Omissão de saídas de mercadorias tributáveis presumidas por meio de levantamento de venda com pagamento efetuado com cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito”*, no exercício de 2009, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 18.113,85, acrescido da multa de 70% , prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 - 05.04.01 - *“Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações pagas ou inexistentes”*, no exercício de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 66.778,66, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 - 06.01.01 - *“Deixou de recolher ICMS, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da*

Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento”. Valor exigido de R\$ 288,92 acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

Infração 04 - 06.02.01 - *“Deixou de recolher ICMS, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao consumo do estabelecimento*”. Valor exigido de R\$ 430,10 acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 05 – 07.15.05 - *“Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posteriormente tributada normalmente*”. Valor exigido: R\$ 4.073,92.

O autuado através de seu representante legal, apresenta impugnação, fls. 559 a 576, e após transcrever o teor das acusações, enquadramentos legais comunica que demonstrará adiante, a metodologia de comercialização de mercadorias das óticas, levada em consideração pelo Agente Autuante, que preferiu ignorar que em qualquer ótica a entrega de mercadoria e a consequente emissão do documento fiscal ocorrem em momento posterior ao da compra.

Também não houve um levantamento cuidadoso por parte do Autuante na auditoria do passivo da empresa em que não foram levados em consideração inúmeros comprovantes de pagamento, como também não foram aproveitados os descontos financeiros obtidos pela empresa em suas aquisições e que estavam devidamente contabilizados.

Passa a apresentar as razões de defesa, e, preliminarmente argui a nulidade do lançamento, por preterição do direito à ampla defesa, ressaltando que todas as operações realizadas pela Defendente são rigorosamente registradas em Livros Fiscais, não se efetivando qualquer movimentação de mercadorias sem o uso de Nota Fiscal ou documento correlato.

Assim, o presente Auto de Infração é 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).

Primeiramente, o método utilizado para o lançamento caracteriza-se por uma violência despropositada, uma vez que as informações fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito consubstanciam-se como informações prestadas por terceiro, sem qualquer vinculação com a relação obrigacional em tela e insuscetível de qualquer punição caso as preste de forma errônea – o que ao se provar reforça, de forma incontestável, a nulidade do feito – do que se pode concluir que tais informações jamais 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. Como não há que se falar em quaisquer outros indícios de sonegação, não se pode concluir, com base exclusivamente no cotejo com as informações prestadas por terceiro, que os valores “encontrados” pelo Autuante referem-se a “omissão de saídas” de mercadorias.

Frisa que o direito ao exercício da defesa por parte do contribuinte é uma garantia sedimentada no art. 5º, LV, da nossa Carta Magna. Tal garantia foi repetida no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal e não admite ressalvas ou mitigações. A plenitude do exercício da defesa demonstra que se pode exercê-la a partir do momento da acusação, do momento da lavratura do auto ou da constituição do crédito fiscal, evidenciando que o Auditor não deveria proceder à autuação sem antes verificar os dados da própria Defendente, se baseando tão somente em informações prestadas por terceiro alheio à relação obrigacional – e ainda se o fizesse, deveria ter, no mínimo, aberto prazo para que a empresa fornecesse as informações para que fosse realizado o devido cotejo antes da autuação vergastada.

Entende que o comportamento do Autuante em constituir crédito tributário sem colher do direito

fundamental à ampla defesa constitui excesso de exação, vedado pelo parágrafo único do art. 142 do CTN e, neste mesmo caminho, em abuso de autoridade previsto na Lei nº 4.898/65, devendo ser imediatamente reparado por este Egrégio Conselho de Fazenda.

No mérito, apresenta os seguintes tópicos:

- **“O método de comercialização das óticas. Venda para entrega futura”**: Assevera que as nulidades anteriormente aduzidas não desnaturam o fato de que não houve a alegada falta de emissão de documentos fiscais, uma vez que a atividade de venda de óculos de grau apresenta peculiaridades que não são desconhecidas do Fisco.

Aduz que as operações mercantis de óticas varejistas se caracterizam pela venda de mercadorias para entrega futura, quando ao final o documento fiscal é emitido. Assim, ao comprar um par de óculos de grau (óculos com lentes corretivas) 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 (como é a situação da Impugnante) 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.

Ressalta que na compra de alguns produtos, como óculos solares (escuros), câmeras fotográficas ou aparelhos audiovisuais, o consumidor já recebe o bem e este 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.

Frisa que 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. Tanto é assim que em determinados momentos a Autuada emitiu MAIS notas fiscais do que recebeu dinheiro em caixa, em contraposição aos meses em que ocorreu o contrário, o que demonstra cabalmente a veracidade do pleito.

“Da inaplicabilidade da metodologia utilizada para a fiscalização”: é cristalino que o roteiro de caixa utilizado afronta o *modus operandi* da empresa autuada, que opera lididamente dentro das balizas legais. Não há que se aventar sequer a possibilidade de aplicação deste roteiro em caráter anual, haja vista que ainda sim surgiriam diferenças de caixa entre os meses finais de um exercício que termina em relação aos meses iniciais do outro que começa. Tal problemática não é desconhecida pelo Fisco, conforme se verifica a seguir.

Sendo cediça a obrigatoriedade de emissão de documento fiscal no momento da entrega da mercadoria em casos de venda para entrega futura, é crucial suscitar aqui o posicionamento jurisprudencial aplicável a este caso peculiar.

Se reporta ao voto proferido pelo Julgador JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO, em seu voto discordante acerca de matéria idêntica, através do Acórdão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal de nº 0299-02/08, onde concluiu que a auditoria fiscal aplicada ao contribuinte não se coaduna com as regras previstas para vendas para entrega futura.

- **A emissão de documentos não fiscais para acobertar as operações de venda para entrega futura. Posterior emissão de cupons fiscais**: 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 óculos de grau) que ocorra, por exemplo, no dia 30 (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 restará evidenciado que isso importará em diferenças tais como aquelas imputadas pelo Ilmo. Auditor para autuar empresa.

Esclarece que entre a venda e a entrega de um óculos de grau, a depender do serviço requerido (surfaçagem, coloração, anti-reflexo, etc.) o lapso temporal poderá ser superior a quinze dias, até mesmo porque muitos dos serviços aplicados, a exemplo da colocação da película de anti-reflexo, não são efetuados no Estado da Bahia, necessitando que as lentes oftálmicas sejam enviadas para Fortaleza-CE, Rio de Janeiro-RJ ou Belo Horizonte-MG, onde esse serviço é praticado, e depois retornem para o laboratório da ótica, local onde serão cortadas e montadas nas armações adquiridas pelo consumidor. Na Defendente o tempo médio para esse tipo de serviço é de vinte dias. Não se pode esquecer também que o consumidor pode demorar muito mais que isso para retirar os seus óculos de grau da loja, o que, em alguns casos, demora mais de um mês.

Porém, o que se deve deixar assentado é que em todas as operações de vendas para entrega futura são emitidos cupons não-fiscais e todas elas são registradas nas reduções e nos livros fiscais sob a rubrica OUTRAS SAÍDAS. E mais. Nesse documento 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.

Em razão do tempo demasiadamente curto para o oferecimento de defesa, principalmente quando se compara com o tempo que o Auditor teve para realizar a ação fiscal, somente está sendo possível nesse momento apresentar a planilha de correlação entre as ORDENS DE SERVIÇO e os respectivos CUPONS FISCAIS – em anexo – dos meses em que foram apontadas as diferenças mais significativas. Nestes relatórios estão consignados não só as informações constantes nas Ordens de Serviço, mas também estão assinalados os números dos cupons fiscais deles decorrentes, além do apensamento de alguns cupons fiscais acostados para efeito de ilustração.

Repisa-se que os documentos ora colacionados ainda que sejam parciais servem para demonstrar o todo, ou melhor, demonstra a forma como a empresa opera, uma vez que é impossível proceder à correlação das OS com os CF e o apensamento de toda a documentação fiscal do período fiscalizado, ainda mais quando a empresa sofre uma nítida devassa fiscal com a lavratura de dezoito autos de infração com a mesma imputação aqui contestada.

- Da alegada imputação de manutenção de obrigações já pagas ou inexistentes no passivo da empresa: No segundo item do auto de infração, o Autuante imputa à Defendente a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes com a aplicação de multa de cem por cento do valor do tributo, o que somente é efetuado na hipótese de fraude.

Destarte, a imputação de fraude que agrava a multa aplicada atinge a própria moral da empresa que nunca teve qualquer acusação dessa natureza. E isto se torna mais odioso quando se verifica que o levantamento efetuado pelo Autuante está eivado de falhas que o desnaturam por completo.

Como se pode constatar no demonstrativo em apenso, vários documentos comprobatórios de pagamentos a fornecedores foram entregues ao Autuante, mas que, estranhamente, foram por ele ignorados em seu demonstrativo de débito.

O mesmo se verifica nos erros de digitação das notas fiscais nº 215642 da LUXOTTICA e 8414 da empresa MARCOLIN que foram entregues ao Autuante.

Por fim, não encontra justificativa para que o Autuante não tomasse em seu demonstrativo o valor bruto das notas fiscais, preferindo fazê-lo pelo valor líquido, terminando por desconsiderar os descontos promocionais concedidos pelos fornecedores MARCHON BRASIL LTDA., e OPTOTAL HOYA S.A.

Passa a demonstrar que o Autuante para mensurar a suposta omissão do passivo, utilizou-se do saldo de abertura da conta FORNECEDORES na data de 31/12/2010. Esse saldo refere-se aos lançamentos dos valores constantes dos documentos fiscais no momento da aquisição das mercadorias a fim de demonstrar o que a empresa provavelmente terá que pagar na data da sua aquisição.

Todavia, casos há em que são oferecidos por alguns fornecedores descontos financeiros ou condicionais apurados na data do pagamento da obrigação. Esses descontos são contabilizados pela empresa em uma conta própria designada como DESCONTOS FINANCEIROS OBTIDOS. Não é demais recordar que a empresa é livre para montar seu plano de contas desde que obedeça aos princípios gerais da contabilidade, tal como o das partias dobradas em que cada lançamento a crédito corresponderá a um lançamento igual de débito e nos pagamentos em que constatarem descontos não foi diferente.

Apresenta como exemplo a NF 12933 da Marchon no valor de R\$ 617,55, emitida em 2010 e paga em 28/03/2011 com desconto de R\$ 30,87, importando em um valor final desembolsado de R\$ 586,68. Tudo isso foi devidamente registrado no Plano de Contas da MC Comércio, conforme os lançamentos contábeis abaixo reproduzidos:

Compra da mercadoria, em 2010:

Débito – Compras do Exercício a prazo, R\$ 617,55 (Estoque)

Crédito - Fornecedores Diversos, R\$ 617,55 (Passivo)

Pagamento, em 28/03/2011:

Débito – Fornecedores Diversos, R\$ 617,55 (Passivo)

Crédito – Banco Bradesco 45000-6, R\$ 586,68 (Ativo)

Crédito – Descontos Financeiros Obtidos, R\$ 30,87 (Resultado – Receita)

Nota que o saldo de R\$ 617,55 foi totalmente baixado na conta de Fornecedores com o lançamento de débito no valor de R\$ 617,55 (Composto pelo valor líquido do pagamento somado ao desconto financeiro), não havendo qualquer irregularidade neste procedimento que enseje a cobrança de tributos.

Para fazer prova do quanto alegado, apensa-se ao final as cópias dos comprovantes de pagamento das notas fiscais desconsiderados pelo autuante, as cópias das notas fiscais cujos descontos foram também desconsiderados pela autoridade fazendária, como também a cópia do livro RAZÃO em que consta a contabilização dos descontos obtidos.

Como se denota com precisão, não são mantidas no passivo da empresa quaisquer obrigações inexistentes ou já pagas, sendo necessário que esta Eg. JJF declare por sentença o escorreito comportamento do contribuinte.

Dos itens 3, 4 e 5 do Auto de Infração: Como já restou extensamente demonstrado, o Autuante cometeu equívocos em seu trabalho que redundaram na indevida exigibilidade de tributo nos itens 1 e 2 do Auto de Infração. Todavia, o mesmo não se pode dizer dos demais itens do lançamento de ofício. Na revisão do auto, a empresa constatou também equívocos por ela cometidos que redundaram na falta do pagamento do tributo imputado nos itens 3, 4 e 5 do Auto de Infração devendo fazer o pagamento imediato pedindo vênica para apresentação dos pagamentos do tributo oportunamente nos autos do presente PAF.

Da necessária Diligência por auditor estranho ao feito: Pelo volume de documentação diariamente produzida pela Autuada em suas operações fica impossível apensar à presente defesa cópia de todos os cupons fiscais, não-fiscais e dos relatórios gerenciais que demonstrariam a regularidade das operações. Daí que, em homenagem ao princípio da **VERDADE MATERIAL** (desvelado no art. 2º do RPAF), torna-se imperiosa a realização de Diligência na matriz da empresa Autuada, local onde estarão disponibilizadas toda a documentação necessária para constatar a

veracidade do quanto se alega.

Por fim requer a recepção e o processamento da presente IMPUGNAÇÃO para que, ao final, seja decretada a NULIDADE, ou mesmo a **IMPROCEDÊNCIA** do auto de infração guerreado, determinando para os casos pertinentes a necessária DILIGÊNCIA por Auditor estranho ao Feito.

O autuante presta a Informação Fiscal às fls. 1161 a 1166 inicialmente prestando esclarecimentos sobre os procedimentos administrativos fiscais nos seguintes termos:

“Em 30 de setembro de 2013 lavrei o auto de infração contra o contribuinte acima citado, com base nas auditorias desenvolvidas nos livros e documentos fiscais do período correspondente aos exercícios de 2009 e 2010.

O contribuinte tomou ciência em 14 de outubro de 2013, tendo, apresentado em 13/11/2013 sua primeira manifestação; em 12/12/13 e com base nos documentos solicitados pelos auditores fiscais que fiscalizaram os 18 (dezoito) estabelecimentos, protocolou o processo SIPRO nº 436559/2013-6 solicitando prorrogação do prazo solicitado pelo fisco para o dia 31 de janeiro de 2014 o que foi deferido pelo Inspetor; em 27/01/14 o contribuinte protocolou o processo SIPRO nº 017384/2014-8 solicitando nova prorrogação de prazo, dessa vez para o dia 31/03/2014 e o Inspetor concedeu prazo de entrega até 24/02/2014; e, 06/03/2014 protocola o processo SIPRO nº 041403/2014-7, apresentado parte das planilhas em EXCEL jan/09 a set/09 e fev/2010 e um CD contendo demonstrativo de operações de vendas, e cópias de cupom fiscais de alguns meses de 2009 e 2010, com base nesse preâmbulo, destacamos aqui a manifestação inicial do contribuinte em 13/11/2013.”

Faz um resumo dos argumentos defensivos e em seguida se reporta a infração 01, que diz corresponder a diferença apurada entre os valores apurados nas reduções Z e os valores declarados pelas administradoras de vendas através de cartões de crédito ou débito.

Diferentemente do que afirma o contribuinte a relação das empresas administradoras de cartões é muito estreita e não poderia ser diferente, por ser essas empresas, controladoras das operações de vendas através daqueles instrumentos, assim, são empresas que interligam uma relação contribuinte e fisco. Como não poderia ser diferente, essa relação se dá de forma legal, ou seja, através de dispositivos legais e de convênios entre União, Estados e Municípios e as referidas administradoras.

Apresenta, o contribuinte, vasta gama de argumentos, principalmente o de que suas operações são através da modalidade de Vendas Para Entrega Futura para a comercialização de óculos de grau e que seu cliente pode até adquirir esses produtos sem nenhuma entrada (ou seja, uma operação de risco total), mais, essa situação é problema do contribuinte.

Assevera não ter nenhuma dúvida de que a ação fiscal e constituição do crédito originária da INFRAÇÃO 01 é totalmente procedente, pelos seguintes motivos:

- a) O contribuinte apresenta seus argumentos voltados para o entendimento (equivocado) de que foi praticado um roteiro de caixa, o que não é verdade. Os trabalhos desenvolvidos foram de auditoria das operações mercantis e o que se busca nessa situação é confrontar as informações das administradoras de cartões de crédito/débito com as operações constantes da Redução Z que tiveram como forma de pagamento o uso de cartões de crédito/débito. Como se vê, em nenhum momento houve um roteiro de CAIXA propriamente dito, que tem como foco confrontar entradas e saídas de numerários.
- b) O próprio contribuinte DECLARA taxativamente que nessas “Operações para Entrega Futura” só emite o cupom fiscal quando da entrega dos produtos e sendo assim, o que confrontou nos procedimentos de auditoria foram essas emissões de cupons fiscais por intermédio de pagamentos com cartões e as informações das administradoras.
- c) Em nenhum momento desenvolveu auditorias no sentido de apurar o valor total das vendas registradas nos livros fiscais com o total das operações efetuadas mediante utilização de cartões de crédito/débito. Se fosse o caso poderia ter desenvolvido uma AUDITÓRIA DE CAIXA, buscando as origens das receitas lançadas nos livros Diário e Caixa.
- d) Assim, fica claro que os argumentos apresentados pelo contribuinte não tem nenhuma relação

com os trabalhos fiscais que gerou a constituição do crédito fiscal, e mantém integralmente a sua procedência.

A infração 02, corresponde a auditoria da conta de FORNECEDORES. Neste caso procede parte dos argumentos do contribuinte, pois, pela ausência de documentos deixou de lançar alguns pagamentos. Assim, como, deixou de lançar os descontos obtidos quando do pagamento de algumas duplicatas.

Para essa infração o contribuinte apresenta dois demonstrativos denominados de Documentos 1 e Documentos 2.

No que se refere ao Documento 1 efetuou o lançamento na planilha de auditoria da conta de fornecedores, exceto os seguintes valores:

-Sr. Marceneiro NF 390 pago em 14/01/11 no valor de R\$ 214,40.

-RP Materiais NF 2968 pago em 03 e 31/01/2011 no valor total de R\$ 5.757,96.

-Leo Madeiras / Gonçalves & Cohim NF 53 pago em 24/01/2011 no valor R\$ 1.345,53.

Os 03 (três) fornecedores acima citados não possuem nenhuma relação com os fornecedores de mercadorias sob os quais desenvolveu os trabalhos de auditoria fiscal. Esses fornecedores têm suas aquisições lançadas nas contas de Materiais de Manutenção e Despesas e essas despesas encontram-se lançadas nas folhas 348 e 349 do Livro Razão.

No que se refere ao Documento 2 todos os fornecedores e valores destacados tem relação direta com os trabalhos de auditoria e foram revisados e lançados na planilha elaborada de auditoria da conta fornecedores.

Dessa forma, o valor original da base de cálculo da infração 02 que é de R\$ 452.881,93 e que com a redução da base de cálculo ficou reduzida para R\$392.815,64, gerando um ICMS devido de R\$ 66.778,66, passa a ter como base de cálculo original o valor de R\$ 343.077,51 que com a aplicação da redução da base de cálculo fica reduzida para R\$ 292.988,19, gerando um ICMS devido no valor de R\$ 49.807,99. Assim, o valor do crédito fiscal constituído de R\$ 66.778,66 fica reduzido para R\$ 49.807,99.

Conclui pela manutenção integral dos créditos constituídos nas INFRAÇÕES 01, 03, 04 e 05. Quanto a INFRAÇÃO 02 com base nos novos documentos apresentados pelo contribuinte e na falta do nosso lançamento de alguns descontos obtidos pelo contribuinte quando do pagamento aos fornecedores, fica o crédito fiscal reduzido para R\$ 49.807,99.

Assim, opina pela procedência parcial do Auto de Infração, de forma que o crédito fiscal constituído que era originalmente de R\$ 89.685,45 fica reduzido para R\$ 72.714,78.

O sujeito passivo ao ser cientificado se pronuncia às fls. 1214 a 1225 e diz que na Informação Fiscal o Autuante inicialmente relatou os argumentos defensivos oferecidos pela defesa em sua Impugnação para depois tentar rebatê-los item por item. Quanto ao item 1 do auto de infração, o Autuante informa que o contribuinte teria se equivocado ao entender que o roteiro de fiscalização praticado foi o de CAIXA, quando em verdade os trabalhos de auditoria tiveram por objetivo a confrontação das informações das administradoras de cartões de crédito e de débito com as operações constantes nas Reduções Z que tiveram como forma de pagamento o uso de cartões de crédito/débito.

Aduz que em nenhum momento desenvolveu auditoria no sentido de apurar o valor total das vendas registradas nos livros fiscais com o total das operações efetuadas mediante utilização de cartões de crédito/débito (sic!) e que por tal fato conclui que os argumentos apresentados pelo contribuinte não teria nenhuma relação com os trabalhos fiscais que gerou a constituição do crédito fiscal. Por tal motivo, requer a procedência do item 1 do auto de infração.

Quanto ao item 2, o Autuante admite parcialmente que deixou de lançar alguns pagamentos e descontos obtidos pelo contribuinte quando do pagamento de algumas duplicatas. Oferece novo

demonstrativo de débito com a redução parcial do tributo exigido. Por fim quanto aos itens 3, 4, e 5, constata que o contribuinte reconheceu e pagou o quanto exigido.

Se reporta a infração 01 afirmando que mais uma vez nota-se a resistência do I. Autuante em constatar que a metodologia de apuração pela via da confrontação das operações de vendas pela via da utilização de cartões de crédito e de débito com as reduções Z no mesmo período não poderia ser aplicada para empresas que praticam vendas para entrega futura, uma vez que o ingresso de recursos financeiros naturalmente ocorre em momento anterior ao da emissão do documento fiscal e desconhecer tal fato é inadmitir o óbvio.

Desta forma informa que irá fixar suas razões em determinadas premissas que serão facilmente demonstráveis no curso do presente trabalho:

- a. A comercialização de mercadorias praticadas pelas óticas varejistas, em especial a venda de óculos de grau, caracteriza-se por ser uma operação venda para entrega futura;
- b. O procedimento da Autuada estava em conformidade com a disciplina dos arts. 411 e 412 do RICMS/97 de venda para entrega futura;
- c. A metodologia de fiscalização através do cotejo das operações com cartão de crédito e de débito jamais poderia ser utilizada em empresas que praticam venda para entrega futura;

Reitera os argumentos defensivos relacionados à venda futura acrescentando que os artigos 411 e 412 do RICMS/97 em vigência na época dos fatos geradores, que copiou, disciplinam os procedimentos a serem adotados pelas empresas que realizam operações de venda para entrega futura e desobriga o contribuinte de emissão de documento fiscal no momento da venda, mas determina a emissão no momento da entrega da mercadoria ao consumidor final.

De fato, no momento da aquisição dos óculos de grau, o consumidor recebe da empresa um comprovante da operação emitido por um sistema informatizado, cujo número de controle identifica o produto em todas as fases de preparação das lentes. Neste instante, o consumidor pode pagar em dinheiro, cheque, cartão de crédito ou de débito, parcial ou totalmente, a mercadoria adquirida e seu nome, CPF e endereço são cadastrados no sistema informatizado, sendo as duas primeiras informações **impressas no cupom fiscal** quando da entrega da mercadoria.

Diz que são mais de trinta lojas localizadas na capital e no interior que praticam operações de vendas diárias e que se utilizam de um único laboratório para preparação das lentes, portanto o número de controle constante da ordem de serviço é curial para identificar o produto e permitir a emissão do cupom fiscal. O sistema fiscal e contábil da Autuada registra a saída do produto no momento da emissão do cupom fiscal com a consequente baixa no estoque, portanto o cupom fiscal somente poderá ser emitido no momento da saída da mercadoria.

Em qualquer hipótese o contribuinte sempre emite o cupom fiscal no momento da saída da mercadoria conforme regramento previsto no próprio RICMS.

Entende que a metodologia de cotejo de operações com cartão de crédito e de débito não pode ser utilizada para fiscalizar empresas que praticam venda para entrega futura, pois, no cotejo mensal, basta que uma mercadoria seja vendida, por exemplo, no dia 30 de um mês para que dê origem às diferenças apontadas pelo Autuante, uma vez que o cupom fiscal será emitido, no mínimo, no dia primeiro do mês subsequente. Tanto é assim que em determinados momentos a Autuada emitiu MAIS notas fiscais do que recebeu dinheiro em caixa, em contraposição aos meses em que ocorreu o contrário, o que demonstra cabalmente a veracidade dos argumentos da manifestante.

Outra comprovação da impossibilidade de se utilizar essa metodologia de fiscalização reside no fato de que se a Autuada emitir o cupom fiscal no momento da venda da mercadoria, a empresa ficaria sujeita à mesma imputação fiscal na hipótese de uma fiscalização dos estoques em exercício aberto, uma vez que o sistema fiscal e contábil da Autuada registra a saída do produto no momento da emissão do cupom fiscal com a consequente baixa no estoque, portanto o cupom

fiscal somente poderá ser emitido no momento da entrega da mercadoria ao consumidor.

Comunica que em recentíssima decisão manifestada em julgamento de idêntico auto de infração lançado contra a mesma Manifestante, os componentes da 5ª JJF unanimemente se posicionaram pela inaplicabilidade desse roteiro para empresas que praticam venda para entrega futura, conforme Acórdão JJF Nº 0187-05/15 que transcreveu.

Como anteriormente demonstrado é totalmente desprovida de utilidade a totalização e o cotejo entre as vendas com cartões de crédito e de débito com a redução Z do mesmo período, uma vez que o resultado será invariavelmente diferente, todavia, ainda que se considere a viabilidade desse equivocado roteiro de fiscalização, a busca da verdade material prevista no art. 2º do RPAF reclamaria a verificação de todas as operações de venda para entrega futura para constatar se elas efetivamente foram acobertadas por documentos fiscais.

Neste ponto diz ser incompreensível a recusa do Autuante em analisar as planilhas, ordens de serviço e cupons fiscais apresentados pela Manifestante junto com sua Impugnação. Caso tivesse a curiosidade de observar nos demonstrativos acostados pela Defendente, o Autuante constataria sem qualquer dúvida que todas as operações de venda mediante cartões de crédito e de débito teve como resultado a entrega do produto mediante emissão de cupom fiscal. Na planilha o contribuinte fez questão de correlacionar o número da Ordem de Serviço, a data da venda, o valor recebido, o desconto oferecido, a modalidade de pagamento, a data da entrega do produto, o valor complementado quando foi o caso, a data de entrega do produto, o número do cupom fiscal e a autorização do cartão de crédito ou de débito.

Pede a realização de diligência por um fiscal estranho ao feito não só para verificar o teor da documentação apensada pelo contribuinte em sua defesa e que foi ignorada pelo Autuante, mas para comparecer à sede da Manifestante e lá ver *in loco* a operação de venda ao consumidor, a emissão do comprovante não fiscal, o pagamento via cartão de crédito ou de débito, poderia acompanhar o aviamento das lentes de grau no laboratório até a entrega do produto ao cliente e a consequente emissão do cupom fiscal.

Informa que em processo similar recentemente julgado pela 3ª JJF em auto de infração idêntico lavrado contra a Manifestante restou evidenciado através do Diligente da ASTEC, após a análise das planilhas laboradas pelo contribuinte, 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. 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.

Por fim, o Autuante não se manifestou quanto à verdadeira base de cálculo a ser considerada na hipótese de subsistência do Auto de Infração. O Demonstrativo de Débito laborado pelo autuante não levou em consideração a verdadeira base de cálculo que deveria ser adotada, pois no período entre 31/05/2008 a 31/05/2009 a carga incidente deveria corresponder a um percentual efetivo de 12%. De junho de 2009 até 31/12/2010 a base de cálculo era reduzida de forma que a carga tributária equivalesse a 14,6%.

Na infração 02 melhor sorte não teve o Autuante quando da análise da documentação acostada pelo contribuinte para fazer frente ao item 2 do Auto de Infração. Ainda que reconhecesse seu equívoco ao não lançar determinados pagamentos e observar os descontos obtidos quando do pagamento de algumas duplicatas, o Autuante novamente cometeu erro na apuração da base de cálculo do tributo exigido.

Recorda que para mensurar o suposto Passivo Omissivo, o auditor utilizou-se do saldo em aberto da conta contábil "Fornecedores", na data de 31/12/2010. Esse saldo refere-se aos lançamentos dos valores das Notas Fiscais, no momento da compra das mercadorias, conforme princípio contábil

da competência, a fim de demonstrar o valor que provavelmente a empresa tem a pagar, para a data da compra da mercadoria. Para a escrituração dos fatos contábeis, utiliza-se o método das partidas dobradas, universalmente usado em todos os sistemas contábeis, nas quais para cada lançamento contábil o total de débitos deve ser igual ao total de créditos.

Contudo, admite-se a ocorrência de descontos financeiros ou condicionais, evento posterior a data da compra, ocorrido na data do pagamento da obrigação. Esses descontos, no caso em questão, foram concedidos pelos fornecedores Marchon Brasil Ltda. e Optotal Hoya S.A.

Desta forma, não há qualquer explicação viável a desconsideração por parte do Autuante de documentos fiscais apresentados tanto na fase da Autuação, quanto no momento da Impugnação que elidiriam a imputação fiscal, a exemplo dos abaixo listados:

Fornecedores	NF / DOC	Valores	Meses/Pgto
Carl Zeiss	11278/11571/11132	R\$ 5.800,18	Fevereiro
Jaguar	5132	R\$ 14.535,20	Fevereiro
Jaguar	5132	R\$ 14.535,20	Março
JR-ADAMVER	16500	R\$ 13.439,02	Janeiro
JR-ADAMVER	16500	R\$ 13.439,02	Fevereiro
JR-ADAMVER	16500	R\$ 13.439,04	Março
Luxótica	158971	R\$ 23.312,00	Maio
Luxótica	158971	R\$ 23.227,96	Junho
Luxótica	158972	R\$ 20.003,00	Maio
Luxótica	171016	R\$ 8.678,00	Março
Luxótica	171016	R\$ 8.678,00	Abril
Luxótica	171016	R\$ 8.678,00	Maio
Luxótica	171016	R\$ 8.678,00	Junho
Luxótica	171222	R\$ 2.202,00	Maio
Luxótica	171222	R\$ 2.202,00	Junho
Marcolin	8691	R\$ 4.860,98	Julho
Master Glasses	877	R\$ 12.009,83	Janeiro
Master Glasses	1133	R\$ 10.913,37	Janeiro
Master Glasses	1137	R\$ 11.038,14	Janeiro
Master Glasses	1285	R\$ 11.403,22	Janeiro
Mausaplast	83	R\$ 2.800,00	Março
Panoceanic	1457	R\$ 10.260,01	Maio
Panoceanic	1457	R\$ 10.260,01	Junho
Panoceanic	1458	R\$ 4.202,58	Maio
Panoceanic	1458	R\$ 4.202,58	Junho
Panoceanic	1459	R\$ 1.176,00	Maio
Panoceanic	1459	R\$ 1.176,00	Junho
		R\$ 265.149,34	

Finaliza, solicitando a Nulidade do Auto de Infração ou mesmo a IMPROCEDÊNCIA.

À fl. foi anexada uma petição do autuado informando ter reconhecido o equívoco no lançamento de ofício relacionado aos itens 3, 4 e 5, razão pela qual efetuou o pagamento dos valores exigido e pugna pelo prosseguimento do feito em relação as infrações 01 e 02.

Às fls. 1244 a 1246 o autuante se manifesta relatando que o contribuinte anexou um DAE com pagamento correspondente a R\$ 1.126,41. Entretanto, os valores relativos aos itens que ela mesma reconhece perfaz um montante de **R\$ 4.792,94**, sendo R\$ 288,92, relativo à infração 03 – 06.01.01; R\$ 430,10 correspondente à Infração 04 -06.02.01 e R\$ 4.073,92 que diz respeito à Infração 05 - 07.15.05. Portanto, em relação às infrações que a contribuinte reconheceu, fez recolhimento a menor, ou seja, em vez de recolher **R\$ 4.792,94**, acrescido das cominações legais, recolheu apenas **R\$ 1.126,41**, restando recolher, relativamente às infrações 03, 04 e 05, o montante de R\$ 3.666,53.

Relativamente às infrações **01** - 05.08.01 e **02** – 05.04.01 o auditor autuante já se manifestou em INFORMAÇÃO FISCAL (P. 1.160-1.166), oportunidade em que rebate os argumentos da defesa, reconhece, quanto à infração 2, a falta de “lançamento de alguns descontos obtidos pelo contribuinte quando do pagamento aos fornecedores, fica o crédito fiscal reduzido para R\$

49.807,79.

Na informação Fiscal (p. 1.160 -1.166), o autuante conclui seu trabalho, opinando “pela procedência parcial do Auto de Infração, de forma que o crédito fiscal constituído que era, originalmente, de R\$ 89.685,45 fica reduzido para R\$ 72.714,78.

O contribuinte apresenta nova manifestação (p. 1214), referindo-se às Infrações 01 e 02, sem, entretanto, apresentar nada de novo ao PAF.

Continua, a autuante insistindo em teses injustificáveis, cometendo equívocos relacionados com as técnicas dos procedimentos de auditorias aplicados no processo de fiscalização. Assim, tenta a contribuinte, convencer os ilustres julgadores de que não cometeu as irregularidades descritas na peça vestibular de auto de infração e já esclarecidas na Informações do autuante.

Opina pela manutenção da Procedência Parcial do Auto de Infração em lide, nos termos já explicitados na Informação Fiscal (p. 1160—1166). Ou seja, pela “manutenção integral dos créditos constituídos nas INFRAÇÕES 01, 03, 04 e 05” e no que tange à infração 02, lavrada originalmente (p. 02) no valor de R\$ 66.778,66, “fica o crédito fiscal reduzido para R\$ 49.807,99”.

O sujeito passivo mais uma vez se manifesta às fls. 1259 a 1265 reiterando os seus argumentos defensivos aduzindo, em relação à infração 01 que o entendimento do autuante vai de encontro a jurisprudência pacificada do CONSEF que invariavelmente julgou todos autos com essa mesma imputação fiscal lavrados contra a autuada nulos ou improcedentes, conforme ementas que reproduziu.

No que pertine à infração 02, o contribuinte informa que os grupos de notas apresentadas foram apenas ilustrações do quanto está registrado no Livro Razão da empresa e que foi devidamente acostado aos autos do processo e que demonstra que o Autuante não levou em consideração os descontos e bonificações concedidos pelos fornecedores de produtos e serviços.

Esclarece que não há contabilmente de se distinguir os fornecedores de serviços que concedem descontos daqueles que são fornecedores de mercadorias, com o objetivo de descaracterizar a operação. O que importa é o valor efetivamente pago pela operação, desde que ela esteja devidamente registrada. Ainda que haja equívoco no registro por parte do contribuinte, ainda assim não é direito do Fisco querer mais do que tem direito, sob pena de enriquecimento ilícito.

Entende que foi falha do Autuante, e isso ele mesmo reconheceu, que adotou o importe líquido descrito nas notas fiscais de aquisição de mercadorias e serviços, quando deveria ter tomado o valor bruto, uma vez que essa diferença entre valores foi resultado dos descontos e bonificações concedidos incondicionalmente. Tais diferenças não podem ser tomadas como obrigações pagas ou “inventadas” pela empresa na conta do passivo e tudo isso está demonstrado nos documentos fiscais registrados nos livros da empresa acostados ao auto de infração.

Requer a determinação de Diligência por auditor estranho ao Feito para comprovação do quanto se alega e demonstração da verdadeira base de cálculo do tributo.

Por fim quanto à diferença apontada pelo autuante e o quanto foi pago relativamente aos itens 3, 4 e 5 do auto de infração, é curial ressaltar que o contribuinte pagou o valor do tributo e multa ali exigidos utilizando-se dos benefícios da Lei nº 12.903 de 05/09/2013, que concedeu anistia de multas e juros, conforme demonstra o código de recolhimento constante no DAE de pagamento.

Diante dos motivos de fato e de direito demonstrados, requer a NULIDADE ou mesmo a IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração guerreado, determinando para os casos pertinentes a necessária DILIGÊNCIA por auditor estranho ao Feito.

O autuante às fls. 1268 a 1273 se posiciona mantendo integralmente as suas manifestações anteriores.

Às fls. 1275/1276 foi anexado extrato emitido pelo Sistema SIGAT, referente ao pagamento, com benefício de Lei, no valor histórico de R\$ 1.126,41.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. Paulo Sérgio Barbosa Neves, OAB/BA nº 16.707, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o ICMS no valor de R\$ 89.685,45, relativo a cinco irregularidades, sendo que as infrações 03, 04 e 05 foram objeto de reconhecimento pelo contribuinte, inclusive realizando o pagamento com o benefício da Lei nº 12.903 de 05/09/2013 logo, não fazendo parte da lide, sendo, portanto, mantidas as aludidas infrações. Sendo assim, a lide se restringe as infrações 01 e 02, que assim se apresentam:

Infração 01 - 05.08.01: *“Omissão de saídas de mercadorias tributáveis presumidas por meio de levantamento de venda com pagamento efetuado com cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito”*, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 18.113,85, nos meses de janeiro, março, junho a setembro de 2009, acrescido da multa de 70% , prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, referentes.

Infração 02 - 05.04.01: *“Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações pagas ou inexistentes”*, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 66.778,66, no exercício de 2010, acrescido da multa de 100% , prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.

Não acolho os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração visto que as acusações estão postas de maneira clara, sendo possível identificar os fatos que ensejaram a autuação; o sujeito passivo; a base de cálculo; a alíquota aplicada; o montante do débito. O enquadramento legal das infrações e respectivas penalidades foram feitos em conformidade com as disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Sustentou também o defendente, em relação a infração 01 ter havido uma suposta ilegalidade, em razão da fiscalização ter se utilizado de informações fornecidas pelas administradoras de cartões de crédito, sem qualquer vinculação com a relação obrigacional em tela.

Externa o entendimento de que, não se pode concluir, com base exclusivamente no cotejo com informações prestadas por terceiros, que os valores apurados pela fiscalização configuram “omissões de saídas”.

Também não assiste razão ao sujeito passivo pois a remessa dos dados da movimentação de vendas por parte das administradoras de cartão de crédito é uma obrigação prevista em lei (Lei Complementar nº 105/2001, em especial em seu artigo 6º, bem como nas disposições do artigo 35-A da Lei Estadual nº 7.014/96), e tem como finalidade informar o faturamento da empresa, base de cálculo de vários tributos, consubstanciando em uma informação fiscal.

Ademais, a infração está fundamentada no § 4º do artigo 4º, inciso VI, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, efeitos a partir de 31/03/10, que prevê *in verbis*:

“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:

a) instituições financeiras;”

Desta forma, a declaração de vendas em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, independente de ter ocorrido através de ECF ou através da emissão de notas fiscais, indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas

e também não contabilizadas. Portanto, a exigência fiscal está baseada em presunção estabelecida em lei.

Logo, no plano formal, a autuação fiscal está em conformidade com a legislação tributária, não lhe faltando fundamentação legal, visto que os fatos descritos no Auto de Infração estão de acordo com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96, e acompanhados das respectivas provas representadas por demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, necessárias à demonstração dos fatos arguidos, sendo respeitada a ampla defesa e contraditório. Assim, rejeito as preliminares de nulidades arguidas pelo autuado.

No que concerne ao pedido de realização de diligência, considero que os elementos constantes no PAF são suficientes para a formação de meu convencimento, na qualidade de julgadora deste processo administrativo fiscal, razão pela qual tal pleito fica indeferido, com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99.

No mérito, em relação a infração 01 o sujeito passivo alega que a auditoria não levou em consideração a atividade exercida pela empresa, no caso óticas varejistas, que se caracterizam pela venda de mercadorias para entrega futura.

Explica que, ao comprar um par de óculos de grau (óculos com lentes corretivas) na loja, o consumidor escolhe a armação em exposição na prateleira, entretanto, as lentes que comporão o produto deverão ser preparadas e montadas posteriormente por um laboratório especializado, que poderá pertencer à própria rede de óticas (como é a situação da Impugnante) 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.

Ressalta que na compra de alguns produtos, como óculos solares (escuros), câmeras fotográficas ou aparelhos audiovisuais, o consumidor já recebe o este bem adquirido no momento da compra, emitindo-se de imediato o cupom fiscal.

Observa que também 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.

Arremata que 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. Tanto é assim que em determinados momentos a Autuada emitiu MAIS notas fiscais do que recebeu dinheiro em caixa, em contraposição aos meses em que ocorreu o contrário, o que demonstra cabalmente a veracidade do pleito.

Assevera que todas as operações de vendas para entrega futura são emitidos cupons não-fiscais e todas elas são registradas nas reduções e nos livros fiscais sob a rubrica OUTRAS SAÍDAS. Nesse documento 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.

Para comprovar a sua assertiva apresentou planilha correlacionando as ORDENS DE SERVIÇO e os respectivos CUPONS FISCAIS dos meses em que foram apontadas as diferenças mais significativas, ressaltando que nos relatórios estão consignados não só as informações constantes nas Ordens de Serviço, mas também estão assinalados os números dos cupons fiscais deles decorrentes, além do apensamento de alguns cupons fiscais acostados para efeito de ilustração.

Observo que o procedimento adotado pelo defendente relacionado a vendas para entrega futura encontra-se em consonância com o Parecer de nº 04112/2013, datado de 25/02/2013, emitido pela DITRI/SEFAZ, que se relaciona ao tema ora sob análise, ou seja, quais são os procedimentos cabíveis ao contribuinte que pratica vendas para entrega futura, com cartão de crédito ou débito, cujo excerto destaco:

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

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

Essas peculiaridades do negócio da empresa autuada não foram observadas pelo autuante, que aplicou o roteiro de cartão de crédito/débito de forma simples, considerando apenas os valores acobertados com documentos fiscais que coincidiam com as datas e valores informados nos Relatórios TEF.

Assim é que, na execução do roteiro de auditoria de vendas para entrega futura, a fiscalização deve levar em conta as peculiaridades desse tipo de operação, pois, independentemente de haver ou não antecipação do pagamento integral ou parcelado da operação no ato da venda, só existe obrigatoriedade de emissão do documento fiscal no ato da saída da mercadoria. Além do que muitas vezes são utilizadas diversas formas de pagamento para uma única operação, não havendo, portanto, a obrigatoriedade de coincidência de valores entre o inserido no cupom fiscal / nota fiscal com o valor dos boletos constantes no TEF Diário por operação.

Da análise da planilha elaborada pelo autuado fl. 604 a 614, verifica-se que estão correlacionados as Ordens de Serviços emitidas no momento do fechamento do negócio com os cupons fiscais emitidos no momento da entrega das mercadorias, sendo que os valores inseridos nestes cupons são aqueles informados no Relatório Diário TEF, inexistindo diferenças a serem exigidas no mês de junho de 2009.

Considerando que o próprio demonstrativo que deu respaldo ao lançamento apurou-se valores emitidos por documentos fiscais superiores aos informados na Redução Z provavelmente, por não ter sido efetuada a auditoria considerando as peculiaridades das vendas para entrega futura, assim como a modalidade de pagamento mista, ou seja, diversas formas de pagamento para uma única operação, modalidade de “vendas para entrega futura” adotada pelo contribuinte.

Considerando ainda que em outros Auto de Infração, de idêntica natureza, lavrado contra o mesmo contribuinte, após revisão do feito, por auditor estranho ao feito, as decisões têm sido pela improcedência do lançamento, a exemplo do AI n° 094858.0008/13-6, que resultou no Acórdão n° 0097-03/17, cuja decisão foi mantida na 2ª Instância, através do Acórdão n°396-12/17, concluiu pela improcedência da infração 01.

A infração 02 trata da presunção de omissão de saída de mercadoria tributada, apurada através da manutenção, no Passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, inerentes ao exercício de 2010, exercício este não abarcado pela infração 01.

Trata-se, portanto de uma outra presunção prevista, no art. 4º, § 4º, da Lei n° 7.014/96. Nesta específica situação, a existência no passivo empresarial de obrigações já quitadas é interpretada pela legislação do ICMS como indicador de que os pagamentos das duplicatas mercantis também não foram levados ao registro contábil, se valendo assim a empresa, para a liquidação daquelas obrigações, de receitas de operações mercantis omitidas ao fisco e sujeitas à incidência do ICMS.

Como se sabe, a Conta Fornecedores é destinada a lançar as obrigações decorrentes das compras a prazo de mercadorias, matérias - prima, materiais secundários, material de embalagem e outros que dizem respeito à principal atividade da Empresa. Estas contas são creditadas pela assunção da dívida ou obrigação e debitadas, por liquidação desta dívida ou obrigação, e caracterizam-se como contas de saldo credor.

A auditoria nesta conta tem como finalidade verificar a exatidão do saldo constante no Balanço Patrimonial, com o objetivo de verificar a existência de títulos pagos, vencíveis no exercício subsequente, porém, não baixados contabilmente, ocasionando saldo do balanço maior que o saldo comprovado, representando a figura do passivo fictício, ou seja, manutenção no passivo de

obrigações pagas ou inexistentes.

No caso sob análise, o saldo contábil existente na conta Fornecedores em 31/12/2010 era de R\$ 2.557.950,04, sendo que após as exclusões dos valores quitados através das duplicatas elencadas às fls. 17 a 39, apurou-se um saldo divergente do registrado na referida conta, valor este objeto do presente lançamento.

Na apresentação da defesa o sujeito passivo esclarece que o saldo existente na conta Fornecedores foi constituído através dos valores constantes nos documentos fiscais no momento da aquisição das mercadorias a fim de demonstrar o que a empresa provavelmente terá que pagar na data da sua aquisição.

Todavia, existiram casos em que foram oferecidos, por alguns fornecedores descontos financeiros ou condicionais, apurados na data do pagamento da obrigação. Esses descontos são contabilizados pela empresa em uma conta própria designada como DESCONTOS FINANCEIROS OBTIDOS, e tal fato não foi considerado na auditoria.

Apresenta como exemplo a NF 12933 da Marchon no valor de R\$ 617,55, emitida em 2010 e paga em 28/03/2011, com desconto de R\$ 30,87 importando em um valor final desembolsado de R\$ 586,68. Neste caso saldo de R\$ 617,55 foi totalmente baixado na conta de Fornecedores com o lançamento de débito no valor de R\$ 617,55, não havendo qualquer irregularidade neste procedimento que enseje a cobrança de tributos.

Acrescenta ter ocorrido outros equívocos: (i) não consideração de vários documentos comprobatórios de pagamentos a fornecedores (ii) erros de digitação das notas fiscais nº 215642 da LUXOTTICA e 8414 da empresa MARCOLIN.

Para fazer prova do quanto alegado, anexou aos autos cópias dos seguintes documentos: comprovantes de pagamento das notas fiscais desconsiderados pelo autuante; notas fiscais cujos descontos foram também desconsiderados pela autoridade fazendária, livro RAZÃO em que consta a contabilização dos descontos obtidos (Doc. 01 e Doc. 02).

O autuante ao prestar a Informação Fiscal concorda em parte com os argumentos defensivo reconhecendo ter deixado de lançar alguns pagamentos. Assim, como, deixou de lançar os descontos obtidos quando do pagamento de algumas duplicatas.

Informa que o sujeito passivo apresentou dois demonstrativos denominados de Documentos 1 e Documentos 2.

No que se refere ao Documento 1 efetuou o lançamento na planilha de auditoria da conta de fornecedores, ali indicados, exceto os seguintes valores:

- Sr. Marceneiro NF 390 pago em 14/01/11 no valor de R\$ 214,40.
- RP Materiais NF 2968 pago em 03 e 31/01/2011 no valor total de R\$ 5.757,96.
- Leo Madeiras / Gonçalves & Cohim NF 53 pago em 24/01/2011 no valor R\$ 1.345,53.

Assevera que os emitentes das notas fiscais acima citados não possuem nenhuma relação com os fornecedores de mercadorias sob os quais desenvolveu os trabalhos de auditoria fiscal. Tais operações foram lançadas nas contas de "Materiais de Manutenção e Despesas" e essas despesas encontram-se lançadas nas folhas 348 e 349 do Livro Razão.

No que se refere ao Documento 2 todos os fornecedores e valores destacados tem relação direta com os trabalhos de auditoria e foram revisados e lançados na nova planilha elaborada de auditoria da conta fornecedores.

Dessa forma, após elaboração de novos demonstrativos, fls. 1162 a 1189, diz que a Base de cálculo do imposto foi alterada para R\$ 343.077,51, que reduzida para R\$ 292.988,19 gerou o ICMS devido no valor de R\$ 49.807,99. Ao autuado foi dada ciência do saneamento realizado.

Concordo com as conclusões do autuante, pois de posse dos documentos apresentados pelo

defendente, efetuou as devidas alterações nos demonstrativos iniciais, sendo que apesar da discordância do sujeito passivo, em relação ao resultado apurado, observo que todos os equívocos apontados na peça defensiva, cujas cópias foram anexadas através dos Documentos 01 e 02, fls.623 a 1035 foram acatados, exceto em relação àqueles valores, que de fato, no momento das aquisições foram contabilizados na conta “Materiais de Manutenção e Despesas”, não podendo, conseqüentemente, serem considerados no presente lançamento, pois em nada se relaciona com a conta auditada, no caso “Fornecedores”.

Neste caso, caberia ao sujeito passivo apontar objetivamente quais documentos e valores não teriam sido considerados pelo autuante, já que a ele foram fornecidas as planilhas processadas e devidamente retificadas, o que não ocorreu no presente caso.

Assim, considerando a previsão legal que se refere à manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes (§ 4º do art. 4º, da Lei 7.014/96), e que no presente processo, foi apurada essa manutenção, haja vista que não foi comprovada a totalidade do saldo da conta Fornecedor existente em 31/12 /2010, entendendo que a acusação fiscal está devidamente caracterizada, por isso, é subsistente em parte a exigência do imposto, considerando que a manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes indica que o sujeito passivo efetuou esses pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, razão pela qual a infração 02 é parcialmente subsistente.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 54.600,93, como a seguir, devendo ser homologados os valores recolhidos com o benefício de Lei:

Infração	Vlr. lançado	Vlr. I. Fiscal	Vlr. Julgado
01	18.113,85	18.113,85	0,00
02	66.778,66	49.807,99	49.807,99
03	288,92	288,92	288,92
04	430,10	430,10	430,10
05	4.073,92	4.073,92	4.073,92
Totais	89.685,45	72.714,78	54.600,93

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **117227.0103/12-0**, lavrado contra **MC COMÉRCIO DE PRODUTOS ÓTICOS LTDA.**, devendo ser intimado autuado para efetuar do recolhimento do imposto no valor total de **R\$ 50.527,01** acrescido das multas de 60% sobre R\$ 719,02 e de 100% sobre R\$ 49.807,99, previstas no art. 42, incisos II, alínea “f”, e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 4.073,92**, prevista no mesmo dispositivo legal acima citado, inciso II, alínea “d”, e dos acréscimos moratórios, na forma prevista pela Lei nº 9.837, devendo ser homologados os valores recolhidos com o benefício de Lei, conforme extrato emitido pelo sistema SIGAT, fl. 1275/1276.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 05 de agosto de 2024.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - JULGADOR