

**PROCESSO** - A. I. Nº 108883.0050/06-9  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MULTIPLUS RESTAURANTE DE COLETIVIDADE LTDA. (RESTAURANTE MULTIPLUS)  
**RECORRIDOS** - MULTIPLUS RESTAURANTE DE COLETIVIDADE LTDA. (RESTAURANTE MULTIPLUS) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0197-03/07  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**INTERNET** - 12/09/2008

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF Nº 0292-11/08**

**EMENTA:** ICMS. REFORMA DE JULGAMENTO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO ACATAMENTO DA NULIDADE. NOVA DECISÃO. Reformada a Decisão de Primeira Instância que concluiu pela nulidade da exigência fiscal imputada no item 1 da autuação, por entender estar o sujeito passivo sob efeito de consulta fiscal. A consulta realizada refere-se a outro estabelecimento. Impossibilidade de extensão dos efeitos da consulta a outro estabelecimento, ainda que da mesma empresa, em face do princípio da autonomia dos estabelecimentos. Devolvam-se os autos ao órgão prolator da Decisão reformada, para apreciação das razões de mérito. Recurso de Ofício **PROVIDO**. **PREJUDICADA** a análise do Recurso Voluntário. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte – Acórdão JJF nº 0197-03/07 -, lavrado em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Saídas de mercadorias tributáveis para órgãos da administração pública estadual, utilizando indevidamente a isenção prevista no art. 32-B, do RICMS/97. Valor do débito: R\$250.483,01.
2. Estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação, no período de abril a dezembro de 2005. Valor do débito: R\$1.793,72.
3. Recolhimento a menor do ICMS em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, no mês 11/2005. Valor do débito: R\$6.960,42.

A Junta de Julgamento Fiscal inicialmente rejeitou a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, ao argumento que a descrição dos fatos no Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, tendo sido indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, bem como acostados aos autos os demonstrativos que deram origem às exigências fiscais, não se encontrando nos autos os motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.

O relator da JJF também indeferiu o pedido de diligência da defesa, com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, por entender que os elementos constantes nos autos são suficientes para as suas conclusões acerca da lide.

No que pertine à infração imputada no item 01 da autuação, a mesma foi declarada nula, ao argumento de que o estabelecimento autuado teria apresentado consulta quanto à matéria objeto da autuação, tendo obtido resposta através do Parecer de nº 2245/2005, fls. 41/42, datado de

28/03/2005; no entanto, conforme informação solicitada pelo Relator à repartição fazendária - às fl. 100 dos autos - o contribuinte somente tomou ciência do mencionado Parecer em 27/03/2007, tendo sido o Auto de Infração lavrado em 18/12/2006.

Neste sentido, com base no art. 63 do RPAF/99, que estabelece o prazo de 20 dias após a ciência da resposta à consulta para que o consultente acate o entendimento estabelecido na mesma, ajustando-se à orientação recebida e, se for o caso, efetuando o pagamento das quantias porventura devidas, sem acréscimos moratórios, concluiu a JJF que restou comprovado que não foi observado o referido prazo, o que torna a exigência fiscal nula; podendo, a critério da Inspetoria Fiscal, ser renovado o procedimento fiscal, caso o autuado não efetue o pagamento do imposto devido.

Quanto à infração imputada no item 2 da autuação, a JJF a manteve, consignando que embora o autuado alegue que comercializa com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a exemplo de água mineral, refrigerante e sorvete, as quais não integram o cômputo da receita bruta mensal, e que, em relação às mercadorias objeto de substituição tributária, passou a realizar estornos de débito de ICMS, por entender que não faz sentido pagar novamente o imposto definitivamente quitado na fase anterior, verifica-se que no demonstrativo acostado aos autos pela defesa - fl. 76 - foram deduzidas das vendas brutas o valor das compras relativas às mercadorias sujeitas à substituição tributária, mas que confrontando a referida planilha com a fotocópia do livro RAICMS - fls. 16 a 83 - constata-se que os valores correspondentes a essas mercadorias foram lançados como operações sem incidência do imposto, e não há que se deduzir dos valores apurados pelas operações com débito do imposto, ademais, o contribuinte não trouxe aos autos qualquer prova de que incluiu valores relativos às citadas mercadorias na receita bruta.

Em relação à infração descrita no item 3 da autuação, esta também foi mantida, observando a JJF de que apesar do contribuinte alegar que o débito exigido já teria sido objeto de parcelamento, não apresentou os documentos comprobatórios desse ato, além do que a mera negativa do cometimento da infração não a elide.

Em seu Recurso Voluntário - fls. 143 a 149 - o sujeito passivo contesta a Decisão recorrida quanto à infração imputada no item 2 da autuação, ficando silente quanto à descrita no item 3.

Alega que o relator da JJF erroneamente entendeu, ao confrontar a planilha apresentada pela defesa com a fotocópia do seu livro RAICMS, que os valores correspondentes às vendas de mercadorias sujeitas à substituição tributária foram lançados como operações sem incidência do imposto e, por isso, não se deveria deduzir do imposto apurado pelas operações com débito, haja vista que na base de cálculo na apuração do imposto devido não foram computadas as operações sujeitas ao diferimento e com ICMS pago por antecipação.

Aduz que em nenhum momento o recorrente deduziu da receita bruta o valor das mercadorias sujeitas à substituição tributária, e que essa premissa equivocada do Relator originou-se do fato de que nas notas fiscais expedidas consta descrições em termos genéricos, como “desjejum”, “almoço”, estando aí compreendidas todas as mercadorias objeto da operação de venda, incluindo aquelas sujeitas ao diferimento e à substituição tributária, como água mineral, refrigerantes, sorvetes, etc.

Alega que a 1ª JJF, através do Acórdão JJF nº 0094-01/07, ao enfrentar matéria idêntica, reconheceu que o recorrente computou na sua receita bruta o valor das mercadorias cujo ICMS já havia sido recolhido por substituição tributária, transcrevendo excerto da Decisão citada.

Aduz que o procedimento adotado pelo recorrente decorre de impossibilidade fática de se especificar na nota fiscal cada mercadoria vendida, pois por imposição contratual o recorrente está obrigada a fornecer o produto final, que é a refeição pronta e acabada, utilizando-se na descrição dos produtos termos genéricos como “almoço paciente”, “lanche paciente”, “ceia completa”, etc., acompanhados da discriminação do valor unitário e da quantidade total fornecida, ao tempo que anexam aos autos algumas notas fiscais a título exemplificativo.

Assim, alega que não realizou por opção o estorno do débito do ICMS em razão da comercialização de mercadorias objeto de substituição tributária na receita bruta mensal e, portanto, tributadas novamente na forma do art. 504 e seguintes do RICMS.

Aduz que a legislação baiana admite a exclusão dos valores dessas mercadorias da base de cálculo, evitando-se a tributação dupla, mas que esse procedimento ordinário, comum, somente pode ser aplicável quando se possa identificar, de pronto, as mercadorias sujeitas à substituição tributária que saíram do estabelecimento. Porém, alega que se encontra em situação excepcional, por força dos contratos a que está submetida, de modo que não tem como apontar, em suas saídas, as mercadorias já tributadas por substituição tributária, na medida em que o contratante exige que ela venda e conste na sua nota fiscal de saída apenas a refeição completa, sem identificar os produtos que a compõem.

Neste sentido, alega que a única opção capaz de conciliar o seu caso excepcional ao modelo existente de substituição tributária é o estorno do débito após a apuração do imposto, verificando-se, nas entradas, o valor das mercadorias substituídas que foram adquiridas no período, e que, embora tal opção não esteja coadunada com o RICMS, uma vez que o aproveitamento de crédito está vedado no regime de apuração em função da receita bruta, é a única capaz de manter a integridade do regime da substituição tributária, sob pena de se estar sendo exigido novamente imposto que já foi definitivamente quitado na operação anterior, entendendo que seu procedimento não traz prejuízo ao Estado.

Requer, ainda, diligência fiscal para comprovação das falhas na constituição do crédito lançado.

Às fls. 128 dos autos, consta petição do autuante onde a “título de informação” que entende capaz de modificar a Decisão dos julgadores deste Conselho de Fazenda, alega que o estabelecimento autuado não formulou consulta, pois a mesma foi feita pelo estabelecimento de Inscrição nº 050119/2005-8, e que foi negado o direito a isenção. Aduz, ainda, que mesmo que a empresa autuada tivesse feito a consulta, o resultado seria o não “provimento da isenção pretendida”. Conclui requerendo o julgamento pela total procedência do Auto de Infração.

Às fls. 162 a 163 dos autos, o recorrente atravessa petição aos autos, solicitando o desentranhamento dos autos da petição acima referida, alegando inexistência de previsão legal para interposição de Recurso Voluntário pelo autuante, ao tempo que alega que as razões apresentadas pelo mesmo são infundadas, haja vista que a consulta formulada pelo estabelecimento matriz do sujeito passivo aproveita às demais filiais em idêntica situação.

A PGE/PROFIS, inicialmente, em opinativo de fls. 167, requer a conversão do PAF em diligência ao autuante, por entender que o recorrente fez juntada de novos documentos aos autos. No entanto, em apreciação da diligência requerida, esta 1ª CJF deliberou pela sua desnecessidade, haja vista que os documentos acostados já constavam dos autos, não ensejando manifestação por parte do preposto fiscal – vide fls. 169.

Em Parecer conclusivo, a PGE/PROFIS – fls. 170 a 176 – opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário. Consigna que o recorrente não questionou expressamente a infração do item 3, e que, em relação à infração descrita no item 2, não vislumbrou a existência de elementos capazes de elidi-la, restando comprovado o estorno de ICMS em desacordo com a legislação, arts. 112 e 113 do RICMS/BA, não tendo o autuado, como ressaltou a JJF, apresentado qualquer prova de que incluiu valores relativos às citadas mercadorias na receita bruta.

## VOTO

Inicialmente devemos consignar quanto ao Recurso de Ofício, que entendemos deva ser dado provimento ao mesmo para modificar a Decisão prolatada pela Primeira Instância que decretou a nulidade da exigência fiscal imputada no item 1 da autuação, pelos fundamentos que passaremos a expor:

A consulta fiscal, segundo Valdir de Oliveira Rocha, em seu livro monográfico “A Consulta Fiscal”, a define como “*modalidade de processo administrativo em que um interessado apresenta dúvida sobre situação de fato ao Fisco-Administração, para obter deste Decisão vinculante a respeito*”.

E de fato, a reconhecida complexidade da legislação tributária pode levar o sujeito passivo a ter dúvidas na sua interpretação e aplicação a fato determinado, razão pela qual lhe é permitido apresentar consulta ao Fisco, visando esclarecimento de tal fato.

Por sua vez, a resposta à consulta é uma Decisão, que trará como principal efeito a vinculação da Administração, diante do caráter vinculante da resposta à consulta para esta. Enquanto não sobrevier modificação desta resposta, a Administração a ela estará vinculada e ao consulente estará garantido a não exigência fiscal relativa ao fato objeto da consulta e nem aplicação de penalidade, desde que paute sua conduta dentro daquilo que lhe foi respondido.

Assim, após regularmente cientificado o consulente, este deverá pautar seu procedimento diante do que lhe foi respondido, e caso tal procedimento não esteja adequado a tal resposta, dentro do prazo estabelecido na legislação processual administrativa de regência do instituto da consulta, deverá se adequar a ela.

Feitas tais considerações, resta-nos perquirir, diante do caso concreto, se a consulta apresentada por um dos estabelecimentos do contribuinte aproveita aos demais, ou se apenas ao consulente identificado na petição de consulta.

Para tal resposta, não podemos dissociar a questão do Princípio da Autonomia dos Estabelecimentos, pedra basilar do ICMS, positivada expressamente na Lei Complementar nº 87/96, em seu Art. 11, §3º, inciso II, abaixo transscrito.:

*“Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*

*§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:*

***II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;.***

***IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.”***  
Grifos nossos.

Por tal princípio, cada estabelecimento onde exerça o contribuinte suas atividades goza de autonomia em relação aos demais para efeito de ICMS. Apenas em expressas e poucas exceções, trazidas diretamente pela própria Lei Complementar, há mitigação a este princípio. Tais hipóteses, repetimos, expressas, são as definidas no inciso IV do dispositivo acima citado e acrescentada ao texto desta lei especial, através da LC 102/00, disposta no art. 25, que permite a compensação de saldos credores e devedores entre estabelecimentos da mesma empresa.

Tal princípio encontra amparo na doutrina mais abalizada, representada por Hugo de Brito Machado, como se vê de artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, onde o mesmo coloca que “...Na verdade, estabelecimento é objeto e não sujeito de direitos; entretanto, por ficção legal, admite-se que o estabelecimento seja considerado contribuinte. O que se quer realmente é tomar em consideração cada estabelecimento, e não a empresa, para os fins de verificação da ocorrência do fato gerador do imposto.”

Também assim preleciona Souto Maior Borges, que admite, também por ficção legal, a atribuição de capacidade tributária passiva a cada estabelecimento do contribuinte, nos seguintes termos, extraído de consulta fiscal respondida pelo Fisco Catarinense sobre tal princípio – Consulta nº 63/02, e que cita o mestre pernambucano:

*“A tributação dos estabelecimentos autônomos de um só contribuinte constitui aspecto particular do problema tormentoso, no âmbito doutrinário, da capacidade tributária dos entes desprovidos de personalidade jurídica. São os estabelecimentos autônomos de uma empresa organismos a que a lei tributária confere o caráter de sujeitos passivos, sem que tenham personalidade jurídica de direito privado, já que pessoa jurídica é a empresa, considerada como unidade econômica. Não são os estabelecimentos autônomos pessoas jurídicas. Todavia, a lei lhes confere aptidão para ser sujeitos passivos do imposto, o que importa em lhes reconhecer uma certa capacidade jurídica de direito tributário. Por isso, só a figura da ficção de direito tributário explica a equiparação, por lei ordinária do Estado-membro, desses organismos, a contribuintes do ICM (fictio est falsitas pro veritate accepta)”*

Do exposto, na consulta fiscal também aplicável tal princípio, insito ao ICMS, não encontrando amparo à extensão dos efeitos da consulta a outro estabelecimento, ainda que da mesma empresa, que não o consulente - como equivocadamente entendeu a JJF - o qual, aliás, sequer citou em sua petição de consulta a existência de outros estabelecimentos, nominando-os, ou requerendo expressamente que a consulta tivesse os seus efeitos estendidos aos demais estabelecimentos.

Por sua vez, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia – RPAF/BA – assegura ao sujeito passivo ou órgão representativo dos contribuintes, bem como aos responsáveis, o direito de formular consulta, regra disposta em todos os diplomas normativos da mesma espécie nas demais unidades da Federação, inclusive o da União, nessa última especificamente através do Decreto nº 70.235/72. Em pesquisa na Internet há alguns destes diplomas, inclusive o último citado, em nenhum há a possibilidade de extensão dos efeitos da consulta a outro estabelecimento da mesma empresa que não o que apresentou a consulta - o que não poderia deixar de ser, pois com fundamento no já acima colocado - exceto quando se trata de órgãos representativos, associações ou sindicatos, quando então, devem ser expressamente nominados os seus representados ou filiados, para que possam a estes ser estendidos os efeitos da consulta.

Assim, diante das razões aqui exaustivamente aduzidas, e diante da constatação de que a consulta formulada através do Processo nº 050119/2005-8, o foi por outro estabelecimento, que não o do sujeito passivo, de Inscrição Estadual nº 45.812.190, não havia óbice para que fosse efetuado o presente lançamento de ofício contra o recorrido, merecendo reforma a Decisão da JJF que, olvidando tal fato, julgou pela nulidade da exigência fiscal imputada no item 01 da autuação, porquanto o autuado não se encontrava sob o manto dos efeitos inerentes à consulta fiscal, e sim o estabelecimento de inscrição estadual nº 45.812.190.

Do exposto, votamos pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto e considerar PREJUDICADA a análise do Recurso Voluntário, devendo ser remetidos os autos ao órgão prolator da Decisão recorrida, para julgamento de mérito da exigência fiscal descrita no item 1 da autuação, já que esta Câmara não pode adentrar em seu mérito, sob pena de supressão de instância, restando PREJUDICADO o Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto e considerar **PREJUDICADA** a análise do Recurso Voluntário apresentado para declarar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº **108883.0050/06-9**, lavrado contra **MULTIPLUS RESTAURANTE DE COLETIVIDADE LTDA. (RESTAURANTE MULTIPLUS)**, devendo o processo retornar à Junta de Julgamento Fiscal para a realização de julgamento do mérito quanto à exigência fiscal imputada no item 1 da autuação.

Sala das Sessões do CONSEF, em 29 de agosto de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SLVA ANDRADE – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS