

A. I. Nº - 114155.0214/09-6
AUTUADO - ADELMO FERNANDO TEIXEIRA SOUZA
AUTUANTE - PAULO CESAR CARVALHO DA SILVA
ORIGEM - INFRAZ VAREJO
INTERNET - 16. 11. 2009

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0332-01/09

EMENTA: ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELA OPERADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO E OS VALORES LANÇADOS NO TEF. A declaração de vendas feitas pelo sujeito passivo, por meio de cartões de crédito e/ou débito, em valores inferiores àquelas informadas pelas instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autoriza a presunção legal de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. Infração nula com base no art. 18, IV, “a” do RPAF, por afronta ao princípio da autonomia dos estabelecimentos para efeitos fiscais, prevista no art. 11, §3º, II da LC nº 87/96.

2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Infração reconhecida. Impugnada a multa sob argumento de falta de previsão legal. Exigência fiscal subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 06/03/2009, exige ICMS no valor de R\$24.710,62, em decorrência das seguintes infrações:

1. Omissão de saída de mercadoria tributável apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito e/ou débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, relativa ao período janeiro/2007, março a dezembro de 2007, fevereiro a maio de 2007, exigindo-se o ICMS no valor de R\$24.253,36, acrescido da multa de 70%. Consta no Auto de Infração que essa irregularidade ocorreu nos exercícios de 2007 e 2008 gerando ICMS a recolher nos valores respectivos de R\$19.333,13 e R\$4.920,22, nos termos dos Anexos III-A e IV-A, acostados ao PAF, e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em 26/02/2009;
2. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização. Consta no Auto de Infração que essa irregularidade ocorreu no exercício de 2006 gerando um ICMS a antecipar no valor de R\$457,25, relativo aos meses fevereiro e março na forma demonstrada no Anexo II acostado ao PAF e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em 06/03/09.

O autuado, na defesa apresentada (fls. 64 a 71), preliminarmente suscita a nulidade da intimação por ofensa ao art. 46 do RPAF, dizendo provocar o cerceamento do direito de defesa. Aduz que o AI foi lavrado em 06/03/09, mas que recebeu o demonstrativo correlato ao item 01 em 26/02/2009 e o demonstrativo do item 02 em 06/03/2009, quando a intimação foi realizada em 09/03/2009. Entende não ser possível admitir que uma demonstração realizada antes da lavratura do AI e que não acompanhou a intimação para apresentação da defesa, possa servir ao desiderato desejado.

Diz que o art. 46 do RPAF não suporta esse procedimento atípico e, pelo contrário, exige que todos os elementos que compõem a autuação sejam ofertados para o regular exercício da defesa. Assim, entende não se pode atribuir segurança ao lançamento, pois, por exemplo, não se sabe se na data da intimação (09/03/09), sequer o autuado ainda possuía os demonstrativos que lhe foram apresentados, respectivamente, em 20/02/2009 e em 06/03/2009.

Argumenta que não há fundamentação legal para entrega de qualquer elemento antes de concluída a ação fiscal e da efetiva intimação, pois, como já dito, se o lançamento de ofício não existe nada pode ser a ele relacionado, como também a intimação é o ato legal e formal que marca o início de um procedimento, que pode se transformar em lide. Portanto, entendendo ser sanável o vício que aponta, pede a nulidade do ato e que nova e regular intimação seja levada a efeito, quando deverá ser ofertado, mediante recibo, ao contribuinte, os demonstrativos relativos ao lançamento.

No mérito, diz que o estabelecimento autuado estava em processo de baixa, com as atividades encerradas antes da ocorrência dos fatos narrados, e que as vendas de outro estabelecimento estavam sendo relacionadas ao autuado.

Fala que ao solicitar a baixa o autuado passou a utilizar o ponto de venda para suportar saídas de seu estabelecimento matriz, onde foram lançadas e regularmente tributadas, ocorrendo que, mesmo com as atividades encerradas, ponto entregue, as vendas feitas por outro estabelecimento continuaram a ser lançadas como se fossem da loja fechada. Assim, entende que a diferença apontada no AI foi de forma englobada, envolvendo matriz e filial, com inscrições 52126680 e 52126806, o que vê suficiente para determinar a ineficácia do auto, pois sequer existe base legal para tal procedimento.

Argui que esta ocorrência poderá ser esclarecida mediante revisão fiscal por preposto estranho ao processo, o que fica de logo requerido.

Nesse sentido, para corroborar com a jurisprudência do CONSEF, ressalta que o caso é de aplicação do art. 255, § único, do RPAF e reproduz várias decisões do órgão julgador.

Outro aspecto que observa deva ser analisado se reporta ao regime legalmente adotado pelo estabelecimento autuado, que não pode ser “cassado” de forma unilateral e pela via da autuação, como na prática aconteceu.

Entende que sendo o autuado inscrito no regime SimBahia, possui o direito líquido e certo de pagar o ICMS, enquanto não for formalmente desenquadrado, pelas alíquotas vigentes para o citado regime. A simples concessão de “crédito”, o que, aliás, somente atende a necessidade de adequação da apuração ao princípio constitucional da não-cumulatividade, não pode ser adotada, pois o contribuinte não perdeu o direito ao tratamento pelo SimBahia. Assim, se alguma parcela fosse devida, entende que a apuração deveria seguir as normas do SimBahia. Também para corroborar esse entendimento, transcreve mais decisões do CONSEF.

Relativamente à Infração 02, entende que ainda que sejam devidas as parcelas do imposto por antecipação parcial, o mesmo não se pode dizer em relação às multas por infração aplicadas sobre as parcelas, pois somente com a edição da Lei 10.847/07, a norma veio a prever a aplicabilidade do percentual de 60% nesses casos. Também para corroborar seu entendimento, transcreve decisão do CONSEF.

Por fim, pede que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

O autuante na sua Informação Fiscal (fl. 80 e 81) diz, em relação à argüição de nulidade pelo fato de o contribuinte haver recebido os Demonstrativos que fundamentam a exigência fiscal antes da lavratura do Auto de Infração, que tal argumento não pode prosperar, visto que a legislação prevê que o auto de Infração se fundamentará nos Demonstrativos lavrados pela autoridade fiscal ao longo do processo fiscalizatório.

Salienta que, no caso, a ação fiscal se iniciou com o Termo de Início de Fiscalização lavrado em 02/01/2009 e se concluiu em 06/03/2009, com a lavratura do Auto de Infração e que todos os demonstrativos foram entregues ao preposto do autuado.

No mérito, no que tange à Infração 01, diz que em 08/01/2009 intimou o autuado para justificar as diferenças apuradas em suas vendas realizadas através de cartão de crédito/débito, ocasião em que entregou cópia do CD do Relatório Diário das citadas operações. Em declaração (fl. 18), o autuado alegou que as operações lançadas pela administradora de cartões também incluem as operações realizadas pela sua matriz, IE 52.126.806, pedindo que estas operações sejam consideradas em conjunto.

Informa que efetuou os Demonstrativos da Infração 01 considerando o conjunto das operações, conforme pediu o autuado e este, embora intimado em 26/02/2009 (fl. 27) para justificar as diferenças, nada apresenta de concreto, com força para elidir a exigência fiscal, que por esta razão deve ser julgada procedente.

No que diz respeito à Infração 02, entende que cabe ao CONSEF apreciar o pleito de redução ou mesmo extinção da multa ao tempo que também pede a declaração de procedência dessa infração.

VOTO

O Auto de Infração exige ICMS em decorrência de duas infrações: 1. Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito e/ou débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, constando no Auto de Infração que essa irregularidade ocorreu nos exercícios de 2007 e 2008, nos termos dos Anexos III-A e IV-A acostados ao PAF e cuja cópia foi entregue ao contribuinte em 26/02/2009; 2. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização.

Antes de adentrar pela apreciação do mérito da lide, preservando a ordem lógica das coisas, devo manifestar-me sobre a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado, por entender ofendido o art. 46 do RPAF e cerceado o seu direito de defesa.

Pois bem, reza o artigo citado, que na intimação do sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, ser-lhe-ão fornecidas cópias de todos os termos, demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante que não lhe tenham sido entregues no encerramento da ação fiscal e que sejam indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do Auto, inclusive dos elementos de prova obtidos pelo fisco junto a terceiros de que porventura o contribuinte não disponha.

Ora, analisando os autos, vejo que o contribuinte foi bem informado de todo o procedimento fiscal, desde o seu início em 22/12/2008 (fl. 06), tendo, inclusive, dele participado no transcurso quando, em atenção à primeira intimação para apresentação de justificativas de diferenças apuradas nas vendas realizadas em cartão de crédito/débito e entrega do relatório diário de operações (fl. 08), ocasião em que tomou conhecimento e recebeu cópia dos demonstrativos de fls. 9 a 13, apresentou a declaração de fl. 18 informando o cometimento de equívoco de sua parte, no momento da solicitação da baixa da Inscrição Estadual, e que os créditos dos cartões no período de novembro/2005 a julho/2008 estavam sendo creditados à empresa matriz de Inscrição Estadual nº 52.126.806-PP.

Observo que o autuante considerou essa informação e fez os novos demonstrativos de fls. 38 a 40, os quais deram origem ao imposto exigido no lançamento de ofício. Entretanto, constato, conforme recibo nestes demonstrativos, que o autuado deles recebeu cópia e, antes da lavratura do Auto de Infração, conforme documento de fl. 27, foi diligentemente intimado para justificar-se acerca das novas diferenças apuradas, ocasião em que teve a oportunidade de concretamente apresentar

elementos para supressão das diferenças, com o que poderia até mesmo ter evitado a lavratura do Auto de Infração.

Diante dessa oportunidade no curso da ação fiscal, como agiu o autuado? Calou-se.

Autuado, vem o contribuinte na oportunidade de defesa, alegar cerceamento em seu direito por não terem os mesmos demonstrativos que já houvera recebido em 26/02/2009, lhe terem sido novamente entregues em 09/03/2009, data em que deu ciência no Auto de Infração. Ao contrário do que argui o impugnante, não há falar em cerceamento ao seu direito de defesa, no mínimo, por duas razões. Primeiro porque o art. 46 do RPAF fala que deverão acompanhar a intimação ao sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, demonstrativos e levantamentos que não lhe tenham sido entregues anteriormente, o que não é o caso, e, segundo, porque a simples repetição do ato em nada altera o teor, montante, nem o grau de conhecimento da infração por parte do contribuinte. Ao revés, entendo que o contribuinte, além de inteiramente preservado em seu direito ao contraditório e à ampla defesa, teve à sua disposição, o privilégio para apresentar elementos de prova ainda no curso do procedimento fiscal os quais poderiam evitar o gravame da autuação, caso o fato acusado não fosse verdadeiro.

Assim, da análise dos elementos constantes nos autos, constato que em momento algum o sujeito passivo ficou impedido de exercer a ampla defesa e o contraditório, pois na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no artigo 39, do RPAF, com a entrega de todos os papéis de trabalho que originaram o lançamento tributário das infrações imputadas, os quais lhe permitiram a verificação dos valores apurados, especificando com clareza o montante do débito tributário.

A Infração 01 foi identificada através de levantamento realizado pelo autuante onde comparou os valores das vendas cujos pagamentos foram efetuados através de cartões de crédito e/ou débito, fornecidos pela instituição financeira e/ou administradora dos cartões, com as saídas declaradas pelo contribuinte como vendas realizadas com cartão de crédito e/ou débito, presumindo a omissão de saída de mercadorias tributadas sem pagamento do imposto devido, em função de ter registrado no ECF vendas em valor inferior ao informado por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito, conforme previsão do art. 4º, §4º da Lei 7.014/96, com redação dada pela Lei nº 8.542, de 27/12/02, efeitos a partir de 28/12/02, *in verbis*:

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

....

§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção."

Embora quanto à matéria da infração nada se tenha a reparar, mesmo chamando a atenção de que a maneira de se provar que a omissão de saídas de mercadorias tributáveis presumida apurada foi oferecida à tributação deve ser mediante vinculação dos valores das vendas informadas pelas administradoras de cartões (TEF-diário) com seus respectivos cupons fiscais, ainda que esteja superada a questão preliminar suscitada na Defesa, vejo que, de fato, o imposto exigido no Auto de Infração e apurado nas planilhas de fls. 39 e 40, decorre de levantamento englobando as operações do estabelecimento autuando (IE 52.126.680, fl. 16 e 17) e do estabelecimento de IE 52.126.806, fls. 44 e 45, procedimento que extrapola a orientação normativa ínsita à fiscalização e concretamente afronta a autonomia dos estabelecimentos para efeitos fiscais do ICMS, e esta questão relativa à previsão legal de autonomia dos estabelecimentos do contribuinte do ICMS e às consequências daí advindas,

especialmente no que se refere à sistemática de apuração do imposto é uma questão que merece acurado exame e é isso que passo a fazer.

A Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 11, vincula o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, em várias situações, à figura do estabelecimento do contribuinte. Essa vinculação tem seus reflexos, segundo refere o "caput" do mesmo art. 11, em primeiro lugar, na definição da própria titularidade ativa do tributo. Com efeito, ao indicar o estabelecimento como "local da operação ou prestação, para os efeitos da cobrança do imposto", o dispositivo, de fato, estabelece que, ainda que um mesmo contribuinte tenha estabelecimentos em várias unidades da Federação, o imposto será devido àquela em cujo território estiver localizado o estabelecimento em que ocorrer o fato gerador.

Outra consequência das disposições do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96 é a "definição do estabelecimento responsável" pelo pagamento do imposto em função do local em que considera ocorrido o fato gerador. Essa disposição reflete a adoção do princípio segundo o qual, para os fins do ICMS, cada estabelecimento do contribuinte do ICMS é dotado de autonomia em relação aos demais, consagrado expressamente pelo inciso II do § 3º do art. 11, *verbis*:

Art. 11. (...)

§ 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:

I - (...)

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

Veja-se que o próprio dispositivo trata de mitigar os efeitos da autonomia conferida aos estabelecimentos ao estabelecer que todos os estabelecimentos de um mesmo titular respondem solidariamente pelo crédito tributário.

Outra disposição que aplaca a aplicação rigorosa do princípio da autonomia dos estabelecimentos vem contida no art. 25 da Lei Complementar nº 87/96. Previa inicialmente o dispositivo, em sua redação original, como medida facultativa, dependente da discricionariedade do legislador ordinário estadual, a possibilidade de que a apuração do imposto pelo contribuinte fosse efetuada levando em conta o conjunto dos débitos e créditos de todos os seus estabelecimentos localizados em um mesmo Estado.

Mediante alteração promovida pela Lei Complementar nº 102/00, essa apuração conjunta tornou-se regra, mediante a previsão, pelo mesmo art. 25, em nova redação, da compensação dos saldos credores e devedores apurados pelos estabelecimentos de um mesmo titular. Vale destacar, a propósito, a manutenção da restrição da aplicação dessa sistemática de apuração conjunta aos estabelecimentos situados em um só Estado. Diz o art. 25 da Lei Complementar nº 87/96, em sua redação atual:

Art. 25. Para efeito de aplicação do disposto no art. 24, os débitos e créditos devem ser apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados no Estado. (NR)

Em sintonia com a autonomia conferida a cada estabelecimento em que o contribuinte do imposto exerce suas atividades, prevê o art. 12 da Lei Complementar nº 87/96 a ocorrência do fato gerador do imposto sempre que se verifique a saída de mercadoria de um estabelecimento, ainda que a operação tenha como destinatário outro estabelecimento de um mesmo titular. É o que prevê o

inciso I do art. 12, *verbis*:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Essa previsão da incidência do imposto em operações que correspondam à circulação de mercadorias entre os estabelecimentos de um mesmo titular sofre críticas severas por parte da doutrina, que se baseia na afirmação de que contribuinte do imposto é a pessoa jurídica, e não cada um de seus estabelecimentos, não sendo estes mais que unidades operacionais despersonalizadas.

José Souto Maior Borges, comentando dispositivo da legislação pernambucana que estabelecia não constituir fato gerador do imposto a saída de mercadoria em transferência de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, da mesma natureza e no mesmo Município, negava a possibilidade de extrair-se dessa disposição a conclusão, *a contrario sensu*, de que, sendo de natureza diversa o estabelecimento, haveria a incidência do imposto. Afirma o autor verificar-se, na hipótese, simples movimentação física da mercadoria, que não corresponde a uma preexistente operação relativa à circulação de mercadoria (in "O fato gerador do ICMS e os estabelecimentos autônomos". *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 103, p. 33-48. jan./mar. 1971.).

No mesmo sentido o entendimento de Roque Antonio Carrazza, para quem não pode haver a incidência do imposto na remessa de mercadoria da matriz para a filial, ou entre filiais de uma mesma empresa, por não haver na situação transferência da mercadoria de um patrimônio a outro, o que somente ocorreria "por força de uma operação jurídica (compra e venda, doação, permuta etc.)" (in *ICMS*, 4^a ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 48-49).

Carrazza afirma ser, dessa forma, inconstitucional a atribuição legal de autonomia aos estabelecimentos, "equiparando a filial a um terceiro". O motivo seria o fato de que a legislação (referindo-se especificamente ao art. 6º, § 2º, do Decreto-Lei no 406/68), "ao assim estatuir, desnaturou a regra-matriz constitucional do ICMS, ferindo o direito que a Carta Magna dá aos contribuintes de só pagarem este imposto quando realmente se configura uma operação mercantil" (*Op. cit.*, p. 49).

No entanto, ao contrário do afirmado, a previsão legal de incidência do imposto em todas as operações, inclusive quando destinadas a um outro estabelecimento do mesmo titular, encontra-se em perfeita consonância com a disciplina constitucional do ICMS. Com efeito, de acordo com a Constituição Federal, o ICMS é imposto que se caracteriza pela não-cumulatividade, ao mesmo tempo em que plurifásico, com incidência em todas as etapas do ciclo de circulação econômica da mercadoria, desde o início de sua produção até sua chegada ao consumidor final.

A forma como essas duas características devem conciliar-se, garantindo que a possibilidade de um mesmo produto vir a ser objeto de várias operações tributadas não seja obstáculo à não-cumulatividade do imposto, vem estabelecida pelo inciso I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, *verbis*:

Art. 155. (...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo Estado ou pelo Distrito Federal.

Logo a seguir, o inciso II do § 2º do art. 155 faz ressalva expressa e inequívoca a essa regra, ao estabelecer que:

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Infere-se da sistemática de tributação traçada por esses dispositivos que é por meio da incidência do imposto em todas as operações de que seja objeto a mercadoria, com a consequente compensação do imposto devido em cada uma delas com o montante cobrado na etapa anterior, que se concretiza o princípio da não-cumulatividade do imposto.

Somente quando essa cadeia é interrompida, com a verificação, no ciclo de circulação econômica da mercadoria, de uma operação não onerada pelo imposto, é que haverá frustração, por expressa disposição constitucional, da implementação desse princípio. Realizada nova operação tributada com a mercadoria, o ciclo de tributação irá iniciar-se novamente.

A tese defendida pela doutrina, negando aplicação às disposições da lei complementar no sentido da incidência do imposto inclusive nas operações relativas à circulação de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular, ao contrário de assegurar a eficácia das disposições constitucionais, contrariam-nas.

Afinal, o princípio da autonomia dos estabelecimentos não pode ser ignorado, ainda que se defenda a não incidência do imposto nas operações realizadas entre eles. Em consequência, deve-se ter em conta que a apuração do imposto deve ser feita por cada estabelecimento independentemente, considerando apenas as entradas e saídas respectivas. Apenas após a apuração dos saldos, devedores ou credores, em cada estabelecimento, é que se poderá promover a compensação entre eles.

Essa consequência indesejável da não incidência do imposto nas operações entre estabelecimentos do mesmo titular, defendida por parte da doutrina, não passou despercebida a Hugo de Brito Machado. Vislumbrou, corretamente, o autor, que a incidência do imposto, também nessas operações, assumia papel essencial na implementação do princípio constitucional da não-cumulatividade, valendo-se para isso o legislador do expediente de atribuir autonomia a cada estabelecimento. Diz o autor:

"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. Como esclarece Viana Neto, 'a autonomia de um estabelecimento para outro permite que créditos sejam transferidos concomitantemente com as mercadorias de um estabelecimento para outro, dando cumprimento ao princípio da não cumulatividade'." (Machado, Hugo de Brito. O estabelecimento como contribuinte autônomo e a não-cumulatividade do ICMS. *in Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 82, p. 24-27. jul. 2002.) (grifei)

Mesmo Souto Maior Borges, para quem não se verifica a incidência do imposto na hipótese, admite a possibilidade de, por ficção legal, atribuir-se capacidade tributária passiva a cada estabelecimento do contribuinte do imposto. Nas palavras do autor:

"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*)."*(Op. cit., p. 41-42)*

Não obstante, a matéria ainda se revela de grande importância, especialmente no que toca às operações que envolvam estabelecimentos de um mesmo titular situados em unidades federadas diversas. É que nestes casos, como já se referiu, além de implicações relativas à cumulatividade do imposto ou ao seu regime de apuração, verificam-se consequências ainda mais relevantes, pertinentes à determinação da própria titularidade ativa para a cobrança do tributo em face do *princípio federativo* de competência do imposto. Neste ponto, não há crítica doutrinária quanto à autonomia dos estabelecimentos.

Portanto, considerando que o composto dos autos apresenta confusão acerca do infrator, elemento suficiente para se constatar a imperfeição do lançamento de ofício, tendo em vista o entendimento acima exposto, com base no art. 18, inciso IV, "a" do RPAF, entendo nula a Infração 01 ao tempo que recomendo a renovação do procedimento fiscal a salvo de equívocos, especialmente observando o Princípio da Autonomia dos Estabelecimentos quando da lavratura da acusação, já que cada estabelecimento do contribuinte é autônomo no tocante ao cumprimento das obrigações tributárias.

Com relação à Infração 02 o contribuinte impugnou a aplicação da multa por descumprimento de obrigação principal de 60% prevista no art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/96.

Vejo que o citado dispositivo legal vigente à época dos fatos geradores (2006) estabelecia que para as infrações tipificadas no art. 42 da Lei nº 7.014/96, serão aplicadas as seguintes multas:

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

...
a) quando o imposto não for recolhido por antecipação por contribuinte do regime normal de apuração, nas hipóteses regulamentares;

Com a vigência a Lei nº 10.847/07, foi acrescentada a expressão “inclusive por antecipação parcial”.

Embora o CONSEF nas suas decisões não tenha pacificado a interpretação destes dispositivos, meu entendimento é de que a exigência da multa de 60% para estes casos antecede à instituição da Lei nº 10.847/07, por abranger toda forma de falta de recolhimento de imposto tempestivo de qualquer modalidade de antecipação do imposto e não de modo específico a antecipação que encerre a fase de tributação como quis fazer crer o impugnante. Entendo, também, que o legislador ao acrescentar a expressão, “inclusive por antecipação parcial”, ao citado dispositivo a partir da vigência da Lei nº 10.847/07, quis apenas tornar mais clara a sua interpretação e correta a aplicação da multa.

Ressalto que de forma análoga, o art. 42, § 1º da Lei nº 7.014/96, estabelece que:

No caso de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração que deixar de recolher o imposto por antecipação, nas hipóteses regulamentares, mas que, comprovadamente, houver recolhido o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea "d" do inciso II.

Concluo esta linha de raciocínio, conforme transcrição do dispositivo legal acima, na situação em que o contribuinte deixe de recolher o imposto por antecipação no prazo regulamentar que encerre a fase de tributação, mas que comprovar que tributou nas operações de saídas posteriores, deve ser aplicada a multa de 60% sobre o valor do imposto que deveria ter sido pago por antecipação. Em se tratando de ICMS antecipação parcial, ao contribuinte que apura o imposto pelo regime normal, é assegurado o direito de utilizar como crédito fiscal, o valor do imposto que foi pago (antecipação parcial), resultando de forma objetiva, a imposição da multa de 60% do imposto que deixou de ser

pago no prazo previsto na legislação tributária, situação esta similar a da prevista no art. 42, § 1º da Lei nº 7.014/96, devendo, portanto, ser mantida a multa aplicada, por ser legal.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, tendo em vista a nulidade da Infração 01 e a subsistência da Infração 02.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **nº 114155.0214/09-6**, lavrado contra **ADELMO FERNANDO TEIXEIRA SOUZA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$457,26**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Recomendando-se à autoridade fiscal responsável pela Inspetoria de origem do processo, a renovação da ação fiscal para a Infração 01, desta feita a salvo das falhas acima indicadas.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de setembro de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR