

A. I. N° - 010119.0003/08-6
AUTUADO - PLANETA BAHIA BOUTIQUE LTDA.
AUTUANTE - ROZENDO FERREIRA NETO
ORIGEM - INFAS VAREJO
INTERNET - 25.02.2010

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N° 0012-01/10

EMENTA: ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. VALORES INFORMADOS NA DMA E NÃO RECOLHIDO. Fato demonstrado. Infração subsistente. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração caracterizada. **b)** ENTRADA DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. A falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto. Redução do valor devido em face de correção de dados nos arquivos magnéticos. 3. 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. Redução do valor devido em face da proporcionalidade prevista na IN nº 56/07. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 29/09/2008, exige ICMS no valor de R\$125.640,71, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01: Falta de recolhimento de ICMS no valor de R\$19.046,14, no prazo regulamentar, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, relativo ao período março a maio de 2006. Multa de 50%;

Infração 02: Falta de recolhimento de ICMS no valor de R\$27.876,93, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos de lançamento na escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de mercadorias, em exercício fechado (2006), acrescido da multa de 70%;

ACORDÃO JJF N° 0012-01/10

Infração 03: Falta de recolhimento de ICMS no valor de R\$11.433,95, relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercícios fechados (2003, 2004 e 2005). Multa de 70%;

Infração 04: Omissão de saída de mercadoria tributável apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, exigindo-se ICMS no valor de R\$67.283,69, relativo ao período janeiro a novembro de 2006, agosto, setembro e dezembro de 2007, fevereiro a maio de 2008. Multa de 70%.

O autuado na defesa apresentada às fls. 210 a 215 suscita preliminar de nulidade por ausência de fundamentação legal alegando existir omissão quanto à indicação dos artigos de lei que veiculam as normas jurídicas supostamente incidentes e que ensejam a autuação, impossibilitando, destarte, a plena verificação por parte do sujeito passivo a subsunção de norma jurídica aos eventos descritos.

Entende que além dos arts. 124, inciso I, 201, inciso I, 218, 323 e 331, c/c os arts. 1º, inciso I, 2º, §3º, inciso I, 50, 60, inciso II, a, 936, 938, §3º do RICMS-BA e do art. 13, inciso I, da Port. 445/98, citados pelo autuante não indicarem, precisamente, os elementos das normas jurídicas supostamente incidentes aos fatos descritos, há de se ressaltar que sua menção não supre a exigência do Código Tributário do Estado da Bahia de que o auto de infração contenha a indicação dos dispositivos da legislação tributária infringidos.

Quanto ao mérito, em relação às infrações 02 e 03, assevera que a incompatibilidade no período fiscalizado entre a soma de mercadorias registradas no estoque inicial do estabelecimento filial e das mercadorias adquiridas (e também registradas no livro próprio) e a soma das mercadorias registradas no estoque final e das mercadorias vendidas e escrituradas pelo estabelecimento filial, decorre da concentração de registro das aquisições de mercadorias promovidas pela pessoa jurídica, isto é Planeta Bahia Boutique Ltda, nos livros do estabelecimento matriz, inclusive de grande parte de entradas procedidas pelos estabelecimentos filiais, acrescentando que a matriz concentrava o registro da aquisição de mercadorias e registrava nos seus livros contábeis e fiscais a compra de bens cujas vendas eram efetuadas – e também registradas – pelas filiais, procedendo ao recolhimento do ICMS concernentes às aludidas saídas.

Aduz que tal assertiva revela-se induvidosa quando analisados os livros (especialmente o livro Registro de Inventário e o livro de Entradas) e os documentos fiscais (especialmente as Declarações e Apurações Mensais do ICMS – DMA) pertinentes aos estabelecimentos filiais do autuado, evidenciando-se que, nestes casos, a soma das mercadorias registradas no estoque final e das mercadorias alienadas supera bastante a soma das mercadorias registradas no estoque inicial dos estabelecimentos filiais e das mercadorias adquiridas (e também registradas nos livros próprios).

Demais disso, constata-se que o preço médio das mercadorias foi levantado com base em quantidade mínima de produtos e em relação a período reduzido, circunstância que, por certo, não reflete a realidade dos valores de venda das mercadorias, se evidenciado, por mais esse motivo, a inconsistência da base de cálculo da exigência fiscal.

Acrescenta que o levantamento quantitativo desconsiderou qualquer percentual de perda e/ou extravio de mercadorias, bem como as saídas não tributadas, tais como doações a título de patrocínio para eventos diversos, o que reduziria, ainda mais, a diferir de infração.

Em relação à Infração 04, argui que não foi oportunizada ao autuado a vista do “relatório específico, impresso em papel timbrado da administradora, relativo à totalidade ou parte das informações apresentadas”, nem o Relatório TEF – Operações Diárias, circunstâncias que, por certo, restringem o direito ao contraditório e à ampla defesa, ao impedir a impugnação precisa e específica dos documentos sobre os quais é fundamentada a cobrança do crédito tributário, cuja indvidosa nulidade a impede, inclusive, de insurgir-se substancialmente sobre o mérito da infração.

Também alega que o autuante não observou o disposto na IN nº 56/07, na apuração da hipotética omissão de saídas desconsiderando que parte dos respectivos valores se refere a operações sujeitas à substituição tributária.

O autuante, na Informação Fiscal prestada (fls. 239 a 242), inicialmente esclarece que tudo foi feito alicerçado em informações fornecidas pelo autuado através dos documentos e livros fiscais, além dos controles internos da SEFAZ (fls. 36) que comprovam a falta de recolhimento do imposto devido nas quatro infrações.

Em relação à Infração 01, diz que como sobejamente demonstrado nos anexos da auditoria da conta corrente (fls. 107 a 126) e controles internos (fl. 35), de modo claro e indiscutível, enganou-se o defensor ao requerer preliminar de nulidade por ausência de fundamentação legal, sem ao menos elaborar e anexar demonstrativo para elucidação dos valores cobrados e que à fl. 212 coloca argumentos utilizados em outra defesa, ao tratar-lhe por “ilustre preposta”, o que demonstra defender este AI apenas para “ganhar tempo”.

Sobre as infrações 02 e 03, diz que a auditoria de estoques foi realizada com base nas notas fiscais de entradas, saídas e livro de Inventário (fls. 88 a 106) e que os preços médios das mercadorias foram calculados de acordo com o art. 60, inciso II, alíneas “a” e “b”, além dos respectivos dispositivos legais constantes à fl. 02.

Aduz não prosperar o argumento de desconsideração de percentual de perda e/ou extravio de mercadorias, bem como saídas não tributadas por doações a título de patrocínio de eventos diversos.

No que se refere à Infração 04, esclarece que de acordo com o recibo de arquivos eletrônicos de fl. 206, o autuado recebeu uma mídia (CD-Rom), contendo os arquivos TEF por operações fornecidas pelas administradoras de cartões e arquivo das planilhas que embasam a Infração 04, além de cópias das planilhas impressas em papel, conforme assinatura da responsável Sra. Maria Lúcia Oliveira Santos em diversas fls. tais como, 129, 133, 135, 136, etc (procuração fl. 205).

Conforme fl. 244, o PAF foi baixado em diligência à Infaz de origem para as seguintes providências:

“1. Autuante

- a) *Intimar o autuado a apresentar demonstrativo relacionando, separadamente, as notas fiscais de saídas ou entradas das mercadorias sujeitas à tributação normal, sujeitas à substituição tributária, isentas e à redução na base de cálculo, ou seja, de tributação normal e outras, acompanhado dos respectivos documentos fiscais e nos valores indicados nos DMEs, referentes ao período fiscalizado, para efeito de conferência;*
- b) *Caso seja satisfeita o pedido da letra acima, conferir e apurar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07 com base nas informações apresentadas.*

2. Repartição Fiscal

- a) *Atendidos os itens acima, cientificar o autuado do resultado da diligência mediante entrega de cópia para que, querendo se pronuncie no prazo de 10 (dez) dias;*
- b) *Havendo manifestação do autuado, os autos deverão ser encaminhados à Infração Fiscal.*

Às fls. 250 e 251, o autuado se manifesta pedindo prorrogação de prazo para atender a intimação para apresentação de demonstrativo, pedido que foi aceito conforme despacho de fl. 255.

Às fls. 259 a 318 consta demonstrativo de entradas de mercadorias apresentado pelo contribuinte e à fl. 321 consta informação do autuante dizendo que após conferir o demonstrativo apurou a proporcionalidade prevista na IN 56/07, limitada ao período janeiro a maio de 2006, que levou em consideração para ajustar os valores da Infração 04.

Conforme documentos de fls. 330 e 331, intimado do resultado da diligência, o autuado não mais comparece aos autos.

VOTO

O Auto de Infração exige ICMS em decorrência das seguintes infrações: 1. Falta de recolhimento de ICMS no prazo regulamentar, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios; 2. Falta de recolhimento de ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais e sem o respectivo lançamento na escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado (2006); 3. Falta de recolhimento de ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercícios fechados (2003, 2004 e 2005); 4. Omissão de saída de mercadoria tributável apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.

Antes de adentrar ao mérito da lide, devo inicialmente apreciar as questões preliminares de nulidades suscitadas pelo autuado, as quais, verificando os autos, de plano rejeito haja vista que o PAF está revestido das formalidades legais, nele estando determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, sendo precisamente indicados os dispositivos legais infringidos, não estando presentes nos autos qualquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, pois que a exigência fiscal está fundamentada em diplomas legais vigentes e em demonstrativos e documentos dos quais foram dadas cópias ao autuado mediante afirmação de recebimento, de modo a possibilitar-lhe o exercício do contraditório com plena garantia da ampla defesa sem o mínimo cerceio de defesa.

Vejo que o PAF contém as formalidades do art. 39 do RPAF, não havendo violação ou mesmo mitigação dos princípios que regem o Direito Administrativo ou o Direito Tributário, em particular os inerentes ao processo administrativo fiscal. Não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos à ausência de fundamentação legal do lançamento, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, enquadrando-as com a indicação dos dispositivos legais infringidos além de acostar demonstrativos e documentos que subsidiaram as acusações. Também constato que a inobservância inicial dos dispositivos da IN 56/07 não enseja nulidade, considerando-se o fato de que estão inseridas no mérito da lide e que foram observados no transcurso do PAF na forma prevista pelo §1º do art. 18 do RPAF, consoante será abaixo analisado.

Quanto ao mérito da lide, vejo que o autuado pede a improcedência da Infração 01, mas não carreia aos autos elementos capazes de elidir a autuação a ela relativa, e considerando que o documento de fl. 35 retrata que os valores autuados foram informados como devidos pelo contribuinte a SEFAZ sem que conste o ingresso de tais valores no Erário, dúvida não há sobre devendo, portanto, esta subsistir.

O autuado contesta as infrações 02 e 03 que cuidam de omissão de saídas e presunção de omissão de saídas, respectivamente, alegando que a incompatibilidade no período fiscalizado entre a soma de mercadorias registradas no estoque inicial do estabelecimento filial e das mercadorias adquiridas (e também registradas no livro próprio) e a soma das mercadorias registradas no estoque final e das mercadorias vendidas e escrituradas pelo estabelecimento filial, decorre da concentração de registro das aquisições de mercadorias promovidas pela pessoa jurídica, isto é Planeta Bahia Boutique Ltda, nos livros do estabelecimento matriz, inclusive de grande parte de entradas procedidas pelos estabelecimentos filiais, acrescentando que a matriz concentrava o registro da aquisição de mercadorias e registrava nos seus livros contábeis e fiscais a compra de bens cujas vendas eram efetuadas – e também registradas – pelas filiais, procedendo ao recolhimento do ICMS concernentes às aludidas saídas.

Ora, para analisar esse argumento defensivo, temos que verificar a repercussão do princípio da autonomia do estabelecimento para efeito do ICMS.

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 no 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 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 mercadoria, desde o início de sua produção até sua chegada ao consumo.

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. Cc
autonomia de um estabelecimento para outro permite que

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.

Assim, tendo em vista que no caso presente o levantamento quantitativo foi efetuado com base na documentação exclusivamente do autuado, fato inclusive não objetivamente contestado, e que, para efeito de ICMS as operações entre estabelecimento de um mesmo contribuinte hão de ser retratadas por documentos fiscais não se podendo fazer confusão entre eles, e considerando que, podendo e tendo meios para tanto vez que além da posse dos documentos originais ao autuado foram dadas cópias de todos os demonstrativos que sustentam a acusação, o impugnante não apontou objetivas divergências ou equívocos nos demonstrativos relativos às infrações 02 e 03, as vejo caracterizadas, sendo integralmente subsistentes.

A Infração 04 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, suprimento manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo con-

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.”

Em relação a essa infração, o autuado argüiu que não lhe foi oportunizada vista do “relatório específico, impresso em papel timbrado da administradora, relativo à totalidade ou parte das informações apresentadas”, nem o Relatório TEF – Operações Diárias, também alegando que o autuante não observou o disposto na IN nº 56/07, na apuração da hipotética omissão de saídas desconsiderando que parte dos respectivos valores se refere a operações sujeitas à substituição tributária.

Ora, o recibo de arquivos eletrônicos de fl. 206 estar a negar verdade a afirmação defensiva de cerceamento de defesa por falta de entrega do relatório TEF por operações fornecido pelas administradoras de cartões e arquivo das planilhas que embasam a Infração 04, vez que estes lhe foram entregues além de cópias das planilhas impressas em papel, conforme assinatura da responsável Sra. Maria Lúcia Oliveira Santos na fl. 206.

Quanto à falta de observação da IN nº 56/07, observo que na fase de instrução processual, procedeu-se a regularização do lançamento com aplicação das disposições normativas no que diz respeito à proporcionalidade das mercadorias tributáveis fundada no demonstrativo que o autuado apresentou em atendimento a Intimação Fiscal para tanto, tendo como resultado a planilha de fl. 325 que ajusta o valor devido da infração relativo ao exercício 2006, para R\$37.419,40, que tomo como correto, prevalecendo inalterado os valores relativos aos exercícios 2007 e 2008.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração cujo demonstrativo de débito consta das fls. 322 e 323, em face do ajuste ocorrido na Infração 04.

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 **010119.0003/08-6**, lavrado contra **PLANETA BAHIA BOUTIQUE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$123.089,66**, acrescido das multas de 50% sobre R\$19.046,14 e de 70% sobre R\$104.043,52, previstas no art. 42, I, “a”, III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de fevereiro de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR