

**A. I. N°** - 278868.0002/19-6  
**AUTUADO** - ARCELORMITTAL BRASIL S/A  
**AUTUANTES** - ROBERTO ARAÚJO MAGALHÃES e JOSÉ MARCELO PONTES  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 20/08/2019

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0167-03/19**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A lei atribui ao remetente, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes, a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado. Autuado não apresentou comprovação de que reteve e recolheu o imposto devido. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal e perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/01/2019, refere-se à exigência de R\$1.006.837,73 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da falta de retenção do imposto e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2017.

Consta a informação de que a Ordem de Serviço que embasou os trabalhos fiscais e que culminou na lavratura deste Auto de Infração foi emitida por recomendação da Inspetoria Fazendária de Investigação e Pesquisa – INFIP, através da Comunicação Interna n° 0023/6, com o escopo de instruir Procedimento Investigatório Criminal pelo Ministério Público do Estado da Bahia, fundamentado em denúncia de que o contribuinte fiscalizado pratica esquema de sonegação fiscal nas vendas efetuadas a empresas de material de construção, mediante indicação nos documentos fiscais correspondentes de CPF ou CNPJ de construtoras com o objetivo de se eximir do pagamento do ICMS-ST.

Objetivando averiguar-se junto às pessoas físicas identificadas nas diversas notas fiscais como adquirentes das mercadorias, e levando-se em consideração a habitualidade das operações realizadas e as quantidades adquiridas, intimou-se a todas a apresentar ao fisco as necessárias informações.

Além da planilha de cálculo do ICMS-ST, apensou-se também a este Auto de Infração, um demonstrativo totalizado por CPF, objetivando evidenciar a prática habitual na realização das operações, bem como, as quantidades expressivas dos produtos adquiridos.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 836 a 860 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e ressalta que antes de adentrar ao mérito, cumpre demonstrar que pelo menos parte do crédito tributário questionado já se encontra fulminado pela decadência, o que deve ser reconhecido por esse Conselho.

Diz que a contagem do prazo de decadência possui duas regras distintas, previstas nos artigos 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional, definidas em cada caso conforme a modalidade de lançamento a que submetido o tributo, se por homologação, de ofício ou por declaração.

Comenta que caracteriza o lançamento por homologação, é a iniciativa do sujeito passivo de apurar e lançar o crédito tido por devido, antes de qualquer procedimento fiscal de cobrança ou lançamento, ou mesmo de declaração prévia para cálculo do *quantum debeatur*. Uma vez configurado, tem o Fisco o prazo de 5 (cinco) anos para realizar o lançamento de ofício substitutivo, para constituir eventual crédito não pago, que entenda devido. Sobre o tema, reproduz ensinamento de Luciano Amaro.

Entende que, se esta apuração subsistir, restará evidente a hipótese de lançamento por homologação e, portanto, a incidência do artigo 150, caput, e seu § 4º do CTN.

Alega que o lançamento deveria ter sido efetivado, quanto aos meses de janeiro e fevereiro de 2014, até fevereiro de 2019, estando extinto, pois, todo o crédito relativo a fatos geradores ocorridos anteriormente a 15/03/2019 – quando da ciência da Companhia, na forma do artigo 156, V, do CTN, c/c artigo 150, § 4º do mesmo diploma, aplicável *in casu*, o que há de ser reconhecido por este Conselho.

Suscita nulidade da autuação, alegando: (i) insegurança jurídica pela inexistência de critérios objetivos para a caracterização do intuito comercial e da habitualidade e (ii) não obediência ao ônus da prova imposto ao ente tributante.

Cita o artigo 5º, da Lei nº. 7.014/1996, e diz que os termos “habitualidade” e “volume que caracterize intuito comercial”, mencionados no citado dispositivo, foram apontados como fundamento para a seguinte tese sustentada pelo Estado da Bahia: as vendas realizadas pela Autuada a consumidores identificados com CPF que assim se apresentaram, em verdade, tratar-se-iam de operações para contribuintes não inscritos.

Apresenta o entendimento de que, conquanto a Lei nº 7.014/1996 não afirme expressamente quais os critérios objetivos para aferição da “habitualidade” e “volume” capazes de caracterizar intuito comercial em cada caso concreto, o Decreto nº 7.629/1999 (RPAF) dispõe, em seu art. 2º, que, na condução do procedimento e do processo administrativo, atender-se-ão aos princípios da verdade material, da garantia da ampla defesa e outros princípios de direito.

Alega que, no caso em apreço, a Fiscalização não observou esses princípios, haja vista que, além de não atentar para a “verdade material”, não esclareceu – infringindo nesse ponto o princípio da ampla defesa – o que considerou, neste caso concreto, como sendo “volume e habitualidade” aptos a configurar o intuito comercial.

Diz que essa providência é essencial à motivação do ato administrativo de lançamento e deveria ter sido feita pela análise de todas as operações em que o Estado pretendeu a cobrança da substituição em relação às operações subsequentes dos supostos contribuintes não inscritos. Se assim houvesse procedido, a defesa poderia, neste momento, pronunciar-se, especificamente, sobre o critério objetivo adotado para impugnar a caracterização da habitualidade e volume comercial, todavia, não constam nos autos elementos para isso, restando nítido prejuízo à defesa e nulidade nos termos do art. 18, III e IV, “a”, do RPAF.

Ressalta que os objetos das operações de venda para consumidores são materiais empregados na construção civil. Pela própria finalidade a que se destina a aquisição (utilização na construção civil, seja para a construção de imóveis ou reforma), conclui-se que se tratam de mercadorias que são normalmente adquiridas em quantidade e frequência maior do que, por exemplo, gêneros alimentícios.

Isso porque é natural que uma construção ou reforma demande a aquisição de grande quantidade de insumos, seja pela sua dimensão, seja pelo tempo de duração da obra. Trata-se de fato que se pode concluir pela mera “observação do que normalmente acontece”.

Afirma que a avaliação desse intuito comercial e habitualidade apresenta várias nuances, sendo especialmente difícil na presente hipótese. Certamente é mais fácil caracterizar como contribuinte não inscrito alguém que adquire caixas fechadas de gêneros alimentícios, sendo possível à

Fiscalização exigir do contribuinte alienante o ICMS retido pelas operações subsequentes do não inscrito. Isso, todavia, não ocorre quando, normalmente, os consumidores finais já adquirem os materiais em volumes e quantidades maiores.

Alega que não se pode, nesse sentido, por violação ao princípio da verdade material e demais em direito, como razoabilidade, utilizar-se o mesmo parâmetro para aferição do que seria “volume e habitualidade” em relação a materiais destinados à construção civil e a mercadorias de outros gêneros (como alimentos, roupas, produtos de limpeza, etc.).

Frisa que, seguindo a linha de raciocínio acima, em que pese se esteja diante de situação distinta da presente, no acórdão CJF 0186-11/02 da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, restou consignada a importância de se verificar a natureza das operações para a aferição da ocorrência da obrigação tributária. Naquele caso concreto, cobrou-se, de uma indústria de cervejas e refrigerantes, ICMS pela saída de vasilhames (classificados pelo então contribuinte como ativo imobilizado), porque a Fiscalização considerou que tal saída ocorria com habitualidade e em volume que caracterizaria intuito comercial.

Diz que a precitada infração foi julgada improcedente no referido acórdão que considerou que a aferição da natureza das operações deveria ser realizada em atenção às peculiaridades do caso concreto. Nesse sentido, pede vênias para transcrever excertos do voto da Conselheira Relatora.

Observa que no referido voto, fica assentada a necessidade de se interpretar os dispositivos legais e regulamentares em consonância com a situação concreta posta à apreciação.

Entende que sobressai a nulidade do lançamento, na medida em que o trabalho fiscal não poderia utilizar parâmetro para aferição do que se deve entender por “volume e habitualidade” dissociado da natureza das mercadorias vendidas e, seja qual for o parâmetro adotado, deveria motivá-lo adequada e objetivamente para possibilitar à defesa impugnar especificamente, em relação a cada operação de venda tratada como sujeita ao regime de ICMS ST, os dados levantados pela auditoria fiscal. Somente, assim, a partir do exato conhecimento dos critérios de volume e habitualidade considerados pelo Fisco é que poderia restar caracterizado, ou não, o intuito comercial preconizado pela legislação, o que, insista-se, deixou de ser observado no caso em questão.

Também alega que deve ser considerado nulo o lançamento, por entender que a autoridade fiscal não cumpriu o seu ônus de investigar e exaurir, ao máximo, os elementos que compõem o suposto fato gerador objeto do auto de infração.

Cita o art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), ressaltando que a atividade de lançamento é vinculada, o que significa dizer que o Fisco está obrigado a efetuar o lançamento nas estritas hipóteses definidas em lei, e nos seus exatos termos, como, aliás, decorre dos princípios da legalidade estrita (art. 5º, II e art. 150, I, da CR/88) e da moralidade/motivação (art. 37, caput, CR/88).

Para que seja tido como válido, portanto, o ato administrativo de lançamento deve delimitar a matéria tributável, o que significa definir os contornos da hipótese de incidência estabelecida e não somente apontar situações que presumivelmente seriam passíveis de subsunção à norma de tributação, a exemplo da ausência de um alvará para construção de uma pequena obra realizada pelo próprio proprietário em sua residência.

Acrescenta que, por mais que o lançamento goze de presunção relativa (*iuris tantum*), não é lícito à Autoridade Fiscal utilizar o ato de lançamento como meio transferência de sua competência / ônus legal de fiscalização e delimitação da matéria tributável para o contribuinte. Ou seja, não poderia o autuante inserir no lançamento situações passíveis de tributação, para que o contribuinte, em sua defesa, refute ou não tais alegações mediante prova negativa.

Registra que o ônus da prova inicial de atestar a ocorrência do fato gerador pertence à Fazenda Estadual e, no caso ora apreciado, tal prova não foi apresentada. Diz que a referida premissa é admitida pela própria Fiscalização, tanto que se pode observar do relatório constante do auto de infração que o autuante tentou explicar, com rigor de detalhes, as diligências empreendidas para

averiguar se as pessoas físicas – clientes do impugnante - utilizaram os materiais ou os revendera.

Sustenta que, mesmo que o autuante tenha assumido corretamente o ônus da prova, quanto ao intuito comercial, agiu de forma contraditória quando, ante seu fracasso em produzir a prova pretendida, passou a presumir o intuito comercial, sem os critérios previstos em lei, naquelas situações em que o cliente do autuado supostamente não fez a “prova negativa” da comercialização, não respondeu ou não foi autuado.

Diz que a Fiscalização realizou procedimento de circularização externa, questionando os adquirentes acerca da destinação que deram aos materiais adquiridos e exigindo documentos relativos à regularidade da construção, a exemplo de alvarás emitidos pelas Prefeituras. A partir das respostas obtidas ou não obtidas, bem como em situações que se apresentaram documentos comprobatórios e declarações de uso dos materiais em construção civil, a Fiscalização presumiu a existência do intuito comercial em situações que não autorizam a referida presunção e efetuou a cobrança do crédito.

Alega que o Fisco inseriu na sua planilha de cobrança as vendas efetuadas para clientes em diversas situações que o impugnante procura enumerar, de forma sintética no corpo da defesa, uma vez que fora elaborado documento analítico anexado à impugnação.

Observa que há clientes que: (I) deixaram de apresentar alvarás mesmo tendo eles afirmado que não tratavam de materiais utilizados em construção; (II) adquirentes que mudaram de endereço e não foram localizados em razão da tal mudança; (III) adquirentes que sequer foram intimados, provavelmente, porque a Fiscalização não utilizou os Correios, deixando de ir pessoalmente ao local ou indo em horário que encontrou a casa fechada; (IV) adquirentes que, embora tenham apresentado inclusive alvará de construção, foram considerados contribuintes sem que houvesse a apresentação de justificativas para tal; (V) adquirentes incluídos por serem sócios de pessoas jurídicas relacionadas ao ramo da construção civil, embora não tenha havido prova da revenda dos materiais adquiridos.

Entende que os fatos que levaram às presunções supra não poderiam, por si só, autorizar a conclusão no sentido de que as operações de venda realizadas pelo impugnante aos seus clientes destinaram-se a posterior revenda. Este é o caso, por exemplo, de inúmeras operações envolvidas na autuação para as quais o critério eleito pelo autuante com vistas à descaracterização da venda para consumo final foi, única e exclusivamente, a ausência de alvará de construção por parte dos clientes, mesmo que estes últimos tenham apresentado declaração informando a real destinação das mercadorias adquiridas, ou seja para consumo em obras de construção civil em suas propriedades.

Afirma que a ausência de alvará não poderia, por si só, fundamentar a presunção no sentido de que a operação entre o impugnante e seus clientes como remessa para posterior revenda, sobretudo, diante das declarações prestadas pelos clientes, informando a real situação das mercadorias. Cita exemplos.

Acrescenta que todas as situações que mencionou apenas representam exemplos de como o trabalho fiscal simplesmente não se atentou para o seu ônus de buscar a real verdade dos fatos que teriam embasado suposta exação tributária, tendo se pautado em meras presunções que simplesmente podem ser afastadas, com base em mera análise dos autos, assim como esta ora realizada pelo impugnante.

Sequer os fatos acima narrados - não localização no endereço, não apresentação de alvará, cliente sócio de pessoa jurídica do ramo da construção civil, cliente que não apresentou informações, cliente falecido, etc. -, autorizam a presunção quanto à ocorrência das situações tributáveis, nos termos da própria legislação estadual que disciplina o ICMS, em especial o artigo 23-A, §4º.

Apresenta o entendimento de que, sob qualquer ângulo que se examine, seja pela ausência seja pela (i) inexistência de critérios objetivos hábeis à caracterização do elemento “intuito comercial”

utilizado como pilar da autuação, seja (ii) pelo fato de o trabalho fiscal ter se pautado em presunções indevidas acerca da realidade, não se atentando para o seu ônus imposto pela legislação, deve este Órgão Julgador reconhecer a nulidade do trabalho fiscal, a rigor do artigo 18, III e IV, “a”, do RPAF-BA/99.

Ainda na seara de discussão relativa à impropriedade do lançamento, diz ser importante reforçar que, assim como já demonstrado, nem mesmo o Fisco sentiu-se seguro para presumir, somente pela verificação dos volumes adquiridos e frequência, a ocorrência do elemento intuito comercial, pondo-se na mesma situação em que o autuado estava no momento da realização das vendas. Isso também já deveria ser suficiente para invalidar a cobrança.

Assevera que além da fundamentação dos tópicos anteriores demonstrando inexistência de presunção legal que permita tal procedimento, não há na legislação tributária, à época a que se refere a autuação, nem atualmente, obrigação acessória que determine ao impugnante que investigar minuciosamente seus clientes para verificar se, de fato, estavam construindo ou reformando imóveis, considerando a natureza dos materiais adquiridos, que tem peculiaridade de envolver volumes e frequência de aquisição maior, se comparado a outros materiais, e isso não poderia fazer com que o impugnante presumisse que seus clientes estavam revendendo os materiais adquiridos. Nesse sentido, ressalta que o Fisco aceita essa impossibilidade e assume o ônus da prova, do qual não se desincumbiu.

Lembra que de acordo com a Lei nº 7.014/96, em seu art. 34, IV, é obrigação do contribuinte exigir de outro contribuinte, nas operações que com ele realizar, a exibição do comprovante de inscrição, sob pena de responder solidariamente pelo imposto devido, calculado na forma estabelecida em regulamento, se do descumprimento desta obrigação decorrer o não recolhimento do imposto, total ou parcialmente. A obrigação é exigir de outro contribuinte a exibição do comprovante de inscrição estadual, o que foi feito, verificando-se que se tratava de pessoas não inscritas como contribuintes, portadores de CPF.

Reafirma que não há obrigação determinando de que o impugnante investigue minuciosamente as ações das pessoas físicas e jurídicas não contribuintes que adquiram suas mercadorias, não sendo possível presumir ordinariamente o intuito comercial, como ocorre nas hipóteses de venda de caixas de óleo de soja, biscoitos, bebidas, sabonetes, detergentes e outros itens de consumo doméstico.

Diz que o Direito Tributário rege-se pelo princípio da legalidade, não se podendo exigir do contribuinte a realização de quaisquer obrigações acessórias inexistentes na legislação. Investigar minuciosamente e previamente à venda o que cada adquirente realiza e/ou pretende realizar com os materiais comprados, além de ser exigência ilegal e inconstitucional, por não haver previsão nesse sentido na legislação tributária, contraria o princípio constitucional da livre iniciativa. Isso porque, tal exigência culmina em um custo adicional e significativo ao impugnante, que teria que disponibilizar recursos materiais e humanos para averiguar o que cada adquirente não contribuinte realiza com os materiais adquiridos.

Acrescenta que, para exigir o CPF nos estabelecimentos varejistas o Estado valeu-se de alteração regulamentar (art. 37-B, do RICMS 2012), estabelecendo piso de valor da operação, mas nesta hipótese exige uma obrigação extremamente complexa sem, sequer, uma instrução normativa do Superintendente de Administração Tributária.

Observa que o Código de Defesa do Consumidor (CDC) elenca como práticas abusivas (art. 39, II e IX) recusar atendimento às demandas dos consumidores, na exata medida de suas disponibilidades de estoque e recusar a venda de bens ou a prestação de serviços, diretamente a quem se disponha a adquiri-los mediante pronto pagamento, ressalvados os casos de intermediação regulados em leis especiais.

Nesses termos, além de não haver na legislação obrigação acessória no sentido pretendido pelo Fisco, acaso o impugnante adotasse postura investigativa em relação aos seus clientes, poderia responder judicialmente por infração ao CDC.

Informa que há nos autos hipóteses de contribuintes que adquiriram declarando serem consumidores finais, exibindo CPF e, surpreendentemente, declararam, no momento da fiscalização, que revenderam parte das mercadorias, bem como assinaram declarações modelo apresentadas pelo Fisco afirmando a revenda.

Registra que, nessas hipóteses, a princípio, poderia estar justificada a exigência do ICMS por retenção às operações subsequentes, todavia, o que deve ser considerado não é a destinação que o consumidor efetivamente deu ao produto, mas a efetiva possibilidade de julgar o caso, identificar o requisito legal da caracterização do volume e habitualidade comercial por parte do impugnante, no momento da realização da venda e, não, em momento posterior.

Diz que essa possibilidade, certamente, não foi caracterizada para que seja possível exigir a obrigação tributária por responsabilidade. Entende que há nítido erro na identificação do sujeito passivo, pois não sendo possível identificar a situação que enseja a obrigação de retenção tributária e, por outro lado, sendo conhecidas as operações, posteriormente declaradas como comerciais, bem como as pessoas que adquiriram, declarando a intenção de uso, mas comercializaram, a exigência deverá tê-las no polo passivo.

Assegura que, na hipótese, para que nesse momento pudesse ser exigido o ICMS tal como pretende o Fisco, deveria em ato do Superintendente de Administração Tributária que exija do impugnante o pagamento do ICMS por substituição tributária em relação às operações com pessoas que, na forma do art. 46, VII, da Lei nº. 7.014/1996, “praticar operações mercantis ou prestações de serviços em estabelecimento não inscrito no cadastro de contribuintes”, devendo tal ato, conforme o parágrafo único do citado art. 46 da Lei nº. 7.014/1996 especificar os critérios do regime especial de fiscalização.

Diz que não houve, por parte do Fisco, estabelecimento prévio de regime especial de fiscalização nos termos da legislação estadual, obrigando à retenção do ICMS ST em relação às pessoas que adquiriram mercadorias declarando uso em construção, apresentando CPF, mas revenderam, dolosamente, fora de um estabelecimento comercial inscrito, o ICMS deverá ser exigido de quem realizou as operações.

Afirma ser manifesta ilegalidade que o Fisco, diante da declaração de alguém que comprou mercadorias para si, enquanto pessoa física, mas vendeu “informalmente”, fora de estabelecimento inscrito e, portanto, sonhando impostos deixe de exigir a exação dessas pessoas para, ilegalmente, exigir de quem não tinha a obrigação de reter, apenas por ser uma empresa multinacional de grande porte e com notória capacidade econômica para realizar o pagamento.

Na presente hipótese, entende que, se há pessoas nessas condições, foram devidamente identificadas, cabe ao Fisco, fiscalizá-las e, valendo-se da presunção de falta de registro das entradas, conforme o art. 4º, §4º, IV, da Lei nº. 7.014/1996 presumir omissão de operações tributárias para realizar a cobrança contra os sujeitos passivos corretos, na forma da legislação tributária.

No mérito, alega que também não pode prevalecer a autuação. Se inexistente o dever de recolhimento do tributo na operação presumida e subsequente à venda realizada pelo substituto, seja pela mesma não se enquadrar aos contornos da hipótese de incidência do imposto, seja por alguma previsão legal que expressamente afaste a tributação naquela situação (isenção, alíquota 0, etc.), por corolário lógico, inexistirá obrigação, em relação ao ICMS ST, a ser adimplida, igualmente, pelo substituto.

Conforme já exposto, para todas as operações destacadas, os próprios clientes do impugnante apresentaram uma declaração atestando que a aquisição da mercadoria se deu para consumo próprio. O simples fato de inexistir suposto alvará que autorizasse a realização das obras nas quais as mercadorias adquiridas foram empregadas não teria o condão de, exclusivamente,

autorizar a presunção adotada pelo Fisco. Pelo contrário, a declaração firmada pelos clientes do impugnante desacompanhadas de alguma razão hábil que denote a má – fé destes é mais do que suficiente para demonstrar a real natureza da operação, entretanto, na hipótese de serem necessários novos elementos, o pedido de diligência, desde já requerido, poderá suprir a alegada ausência.

Afirma que, no caso em exame, conforme demonstrado pela vasta argumentação mencionada nas razões de defesa, grande parcela da autuação decorreu da metodologia e análise superficial realizada pela auditoria, não se atentando para as particularidades do caso sob análise.

Para a completa compreensão da matéria e deslinde do feito entende ser necessário realizar uma nova análise detalhada e precisa de todas as notas fiscais objeto da autuação, revisando o trabalho da auditoria fiscal, operação a operação.

Acrescenta que, no caso em tela, a autuação remonta a um número significativo de operações, tornando-se claramente impossível ao impugnante provar o alegado tão somente com base em documentação à sua disposição, ou mediante a recomposição de todo o cálculo que embasa o lançamento para cada umas das operações envolvidas.

Neste caso, atendendo ao artigo 145 do RPAF, requer seja deferida a realização de perícia / diligência, apresentando, para tanto, os quesitos a serem respondidos pelo auditor responsável.

O defendente informa os dados de seu Assistente técnico habilitado para acompanhar o trabalho pericial requerido: Dr. Nathália Mantese Rheinheimer, advogada, inscrita na OAB/RS 76.199, CPF 004.006.040-35, RG 5080727505, estabelecida profissionalmente na Av. Fernandes da Cunha, 633 – Mares 40445-200 - Salvador – BA, celular 71 98398 9111.

Pede a improcedência do Auto de Infração. Requer, ainda, o funcionamento no presente processo administrativo da Procuradoria Fiscal como “custus legis”, fiscalizando o perfeito cumprimento da legislação tributária, para enriquecer esta lide, o que certamente poderá fazer com suas sempre judiciosas manifestações.

O autuante presta informação fiscal às fls. 894 a 914 dos autos, afirmando entender sem fundamento as alegações da defesa.

De início, contesta a afirmação de que parte dos clientes envolvidos com a autuação se utilizaram de declaração – padrão do fisco para responder aos diversos questionamentos formulados nos Termos de Intimação.

Diz que tal afirmação é equivocada. Conforme se observa no texto, as pessoas físicas e jurídicas (construtoras, condomínios, igreja etc) foram intimadas a declarar se adquiriram ou não as mercadorias objeto das notas fiscais emitidas em seu favor, além de apresentar documentação que pudesse comprovar se de fato foram aplicadas na construção civil, sem ter enviado às mesmas quaisquer tipos de declaração padronizada.

Quanto ao argumento defensivo pela decadência do lançamento fiscal cujos fatos geradores ocorreram no período de 01/01/2014 a 14/03/2014 (haja vista que a data da ciência do Auto de Infração se deu em 14/03/2019), considerando que fora constituído após 05 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, em desobediência ao previsto no artigo 156, V, c/c o artigo 50, § 4º do Código Tributário Nacional.

Entende que não há de prosperar tal alegação. O autuado não declarou o imposto; trata-se de ICMS ST não retido e não recolhido e, não, ICMS ST retido e não recolhido. Portanto, neste caso, não se aplica o lançamento por homologação. Há jurisprudência no CONSEF neste sentido. O crédito tributário foi lançado com fulcro no art. 173, I, do CTN, que impede que o crédito tributário seja constituído após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Assim, no caso em tela, para os fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2014 a 31/12/2014 o fisco poderia ter constituído o crédito tributário até 31/12/2019.

No tocante ao pedido de nulidade do Auto de Infração, afirma que também não há de prosperar, porque o lançamento fiscal foi constituído dentro do devido processo legal, levando-se em consideração exatamente o que preceitua o artigo 5º da Lei nº 7.014/96, onde define o conceito de contribuinte:

Informa que foi considerado como critério para a cobrança do ICMS-ST as reiteradas operações (habitualidade) de vendas realizadas com as pessoas (físicas e jurídicas) identificadas na planilha de cálculo do imposto, inclusive o volume das mercadorias adquiridas. Considerando a quantidade de operações, tornava-se impossível ao fisco circularizar junto a todos os clientes do impugnante indagando-os se fato adquiriram os produtos que constam das diversas notas fiscais emitidas em seu favor. Assim, por amostragem, elegeu-se compras totais acima de R\$ 100.000,00, e a todas as pessoas que adquiriram mercadorias a partir de tal importância foram emitidos Termos de Intimação solicitando as seguintes informações.

- a) Confirmação parcial ou total de aquisição dos produtos relacionados na planilha anexa.
- b) Em caso de confirmação parcial, indicar quais operações foram efetivamente realizadas.
- c) Em caso de confirmação parcial ou total, indicar qual o objetivo da compra mediante a apresentação de elementos que a comprove, a exemplo do Alvará de Construção para o caso em que as aquisições tenham sido utilizadas na construção ou reforma de imóveis do próprio adquirente.
- d) Em caso de negativa total ou parcial, registrar Boletim de Ocorrência em relação aos fatos não reconhecidos e fornecer cópia ao fisco.

Ressalta que a ação fiscal foi desencadeada principalmente em razão de denúncia junto à Inspetoria Fazendária de Investigação e Pesquisa – INFIP no sentido de se investigar junto ao estabelecimento autuado a prática reiterada de operações de vendas com empresas do ramo da construção civil, que para evitar a retenção do ICMS ST nas notas fiscais respectivas consignava como destinatária das mercadorias pessoas físicas ou jurídicas não contribuintes do ICMS, não se podia aceitar tão-somente a declaração dessas pessoas se adquiriam ou não os produtos, necessário se fazia, e como fora feito, exigir das mesmas pelo menos um documento que pudesse comprovar qual teria sido a aplicação (na construção ou reforma de imóveis, por exemplo). Assim, exigiu-se a apresentação de alvará de construção e ou projeto arquitetônico, e na hipótese de terceiros ou a própria Autuada, haver se utilizado indevidamente de seus dados cadastrais, que fosse registrado um boletim de ocorrência.

Acrescenta que a exigência de documentos adicionais (alvará de construção e ou projeto arquitetônico) se fazia necessária, também, porque na supramencionada denúncia fora relatada que expressiva quantidade das pessoas físicas identificadas nas notas fiscais faziam parte do quadro societário de empresa do ramo da construção civil que solicitavam junto ao impugnante que os documentos fiscais fossem emitidos em seu nome e não em nome da empresa, para evitar o pagamento do ICMS ST e conseqüentemente não onerar o preço da mercadoria.

Diz que a eleição de empresas jurídicas não contribuintes do ICMS (a exemplo de construtoras, condomínios, igrejas etc) para declarar ao fisco acerca da aquisição ou não da mercadoria se fez necessária porque na citada denúncia fora relatado também que o impugnante se utilizava dos dados cadastrais dessas pessoas que eram seus clientes e sem o consentimento das mesmas emitia as notas fiscais em nome delas para não reter o ICMS ST já que não eram contribuintes do ICMS.

Entende ser desnecessário comentar sobre o Acórdão CJF nº 0186-11/02, da Câmara de Julgamento Fiscal, porque não guarda qualquer relação com o caso em questão, até porque houve, sim, o respeito ao princípio da verdade material, haja vista que o fisco não lançou o crédito tributário apenas com base na habitualidade e no volume das mercadorias adquiridas. Ao contrário do que afirma o Impugnante, o fisco comprovou a materialidade do fato e não o fez sob presunção, pois intimou a todas as pessoas eleitas a declarar se adquiriam ou não os produtos e qual foi a



finalidade. Naquelas situações em que se constatou que as mercadorias não foram adquiridas para uso próprio constituiu-se o competente crédito tributário.

Registra que o defendente elegeu algumas operações no sentido de tentar elidir o lançamento pela suposta ausência de critérios que pudessem dar sustentação à acusação fiscal, as quais passa a contestá-las:

Sr. Paulo Sérgio Costa Gomes, CPF 511.154.435-34 (fls. 552-603): Relata a Autuada que a autuação se deu tão-somente pela ausência do alvará de construção.

Esclarece que embora o Senhor Paulo Sérgio haver apresentado cópia de diversas ARTs, não foi exibido ao fisco os respectivos alvarás de construção. O Sr. Paulo Sérgio teria sido o engenheiro responsável pelas diversas obras, mas constam das mesmas como contratantes diversas pessoas físicas, sendo que as notas fiscais foram emitidas em seu nome e não em nome daquelas pessoas;

Sr. Renerio Neves Costa, CPF nº 709.135.875-91 (fls. 661/662): Informa a Autuada que o crédito tributário foi constituído apenas pela falta de apresentação do alvará de construção e que o mencionado adquirente declarou que os materiais foram empregados em obras particulares. Informa que, além de não ter apresentado alvará de construção ou outro documento que pudesse justificar o volume de mercadorias, declara que o material foi aplicado em obras de terceiros.

Sr. Geraldo Medeiros Carlos, CPF nº 362.349.405-44 (fls. 441): Afirma a Autuada que o seu cliente respondeu informando que utilizou os materiais adquiridos na construção de imóveis de sua propriedade, mas que não houve apresentação de alvará, todavia não há qualquer prova da revenda com intuito comercial dos materiais.

A pessoa embora ter declarado a aquisição das mercadorias, limita-se a dizer que não foi apresentado os respectivos alvarás de construção porque “na região não existe uma fiscalização atuante e rigorosa por parte da prefeitura Municipal, deixando os munícipes com uma certa liberdade para construir ou reformar na informalidade”. Isto não existe, a nenhum ente municipal é liberada a exigência de alvará para construção.

Sr. Ricardo Gomes Barros Filho, CPF nº 858.876.655-80 (fls. 712): A Impugnante se insurge dizendo que o seu cliente respondeu à intimação, informando que as mercadorias foram utilizadas na construção e que a cobrança se baseou na não apresentação de alvará.

A intimada limita-se a informar ao fisco que adquirira as mercadorias e que foram utilizados para construção, sem apresentar nenhum documento que possa corroborar que de fato os materiais foram utilizados na construção civil.

Sr. José Antônio de Souza Neto, CPF 01475271557 (fls. 107-114): Informa a Impugnante que o seu cliente declarou que as mercadorias adquiridas foram utilizadas em construção de sua propriedade, feita essa declaração em próprio punho; que também não há no tocante a esta operação justificativa para a inclusão das vendas ao seu cliente.

A intimada limita-se a informar ao fisco que adquirira as mercadorias e que foram utilizados para construção, sem apresentar nenhum documento que possa corroborar que de fato os materiais foram utilizados na construção civil.

Sr. Augusto Correia Brito, CPF 38318776534 (fls. 473): afirma a Autuada que o seu cliente respondeu à intimação informando que utilizou os materiais adquiridos para construção e reforma de dois imóveis e inclusive juntou alvará de construção às fls. 476 a 477; indaga qual teria sido o embasamento da fiscalização ao considerar a operação de venda para posterior revenda.

Conforme se observa às fls. 472, tem uma observação feita a lápis que fora excluído do cálculo do ICMS ST as operações que ocorreram a partir da emissão dos alvarás de construção, portanto, não foi cobrado o imposto sobre todas as operações. A Impugnante teve conhecimento de tal informação porque a ela procedeu-se à entrega de toda a documentação que integra o Auto de

Infração sub judice. Quando entendeu a Impugnante que a observação feita a lápis lhe convinha fez a observação respectiva na peça defensiva!

Observa-se às fls. 476-477 que os alvarás de construção apresentados pelo Sr. Augusto foram expedidos em 2017, sendo que o ICMS ST só foi cobrado relativamente às operações realizadas no período de 2014 a 2016.

Sra. Verbena Campos F Silva Rocha, CPF 47246790500 (fls. 505): assevera a Autuada que a sua cliente respondeu à intimação, informando que os materiais foram utilizados na construção em uma propriedade de sua filha, tendo sido apresentado a escritura do imóvel, alvará, comprovante de recolhimento do ITBI e outros elementos, e que o fisco constituiu o crédito tributário tão-somente pelo fato da Sra. Verbena integrar o quadro societário de uma empresa do ramo de material de construção.

Constata-se às fls. 510 que todas as notas fiscais foram emitidas em nome da Sra. Verbena Campos, sendo que o alvará de construção foi emitido em nome do Sr. Hermerson Luiz Figueiredo Brandão e o ITBI consta em nome de Débora Cristina Campos (fl. 511). Para robustecer ainda mais a acusação fiscal, registre-se que se constatou que a Sra. Verbena e o Sr. Hermerson integram o quadro societário da empresa Brandão e Rocha Ltda, portadora da Inscrição Estadual nº 89.851.469, ativa no Cad-ICMS, com atividade de fabricação de estruturas pré-moldadas.

A denúncia que fora feita ao fisco enfoca justamente tal situação, onde sócios de empresa do ramo da construção civil adquirem mercadorias para comercialização, mas solicitam da Autuada que as notas fiscais sejam emitidas em nome do sócio, objetivando a não retenção do ICMS ST e revenda das mercadorias sem a emissão do documento fiscal correspondente - o que implica na prática de concorrência desleal no mercado -; porque revendem as mercadorias por preços mais baixos, compraram sem o custo do ICMS ST nas operações de entradas e nas operações de saídas não recolheram os impostos porque não emitiram notas fiscais.

E2 ENG EMPREENDIMENTOS LTDA, CNPJ nº 02.207.503.0001/68: pontua a Impugnante que a sua cliente não foi localizada no endereço indicado pela Fiscalização e que em função deste fato foi envolvida na autuação; registra que é de conhecimento de todos que a construtora é uma das maiores empresas de construção civil da cidade, cuja regularidade cadastral pode ser “confirmada tanto a partir do comprovante de inscrição do CNPJ da pessoa jurídica, bem como da inscrição estadual, ambos à disposição da fiscalização”; que a própria atividade desempenhada pela sua cliente pode justificar que as mercadorias foram utilizadas na sua atividade fim e que outras ações podiam ter sido desenvolvidas pela fiscalização antes de inclui-la na ação fiscal.

A cliente do Autuado em questão não foi localizada pela fiscalização no endereço indicado nas notas fiscais emitidas em seu nome, o que configura a princípio tratar-se de endereço fictício ou a empresa mudou de endereço sem promover a devida alteração na Receita Federal do Brasil. Ao contrário do que afirma a Impugnante, a E2 Engenharia não possui Inscrição Estadual porque desobrigada pela legislação.

Ainda se reportando à denúncia feita à SEFAZ, fora relatado pelo denunciante que em se tratando de construtoras, condomínios, igrejas etc, pessoas jurídicas, a Autuada se aproveitava dos dados cadastrais das mesmas (portanto sem o seu conhecimento) - que compunham o banco de dados porque já haviam adquirido mercadorias em outras oportunidades – e os indicava nas notas fiscais emitidas nas operações efetivamente realizadas com empresas do ramo de material de construção, repete, com o intuito de evitar a retenção do ICMS ST.

Diz que o impugnante teve a oportunidade e não o fez de aproveitar os longos sessenta dias a que tinha direito (prazo para interposição de defesa) para elidir o lançamento fiscal colhendo da sua cliente declaração afirmando que efetivamente adquiriu as mercadorias constantes das diversas notas fiscais emitidas em seu nome, ou até mesmo provar contabilmente ao fisco que fora ela quem efetivamente procedeu à quitação da(s) duplicata(s).

GRAFIKA IMPRESSÃO OUTDOOR LTDA (fls. 741 a 747): a Autuada apresentou o mesmo argumento oferecido nas operações realizadas com a construtora E2 Engenharia. Assim, perdeu a oportunidade de provar ao fisco que as operações foram efetivamente realizadas com a sua cliente.

Sr. Edvaldo Dias Borges, CPF nº 3584068541; Viviane Santos Fernandes, CPF nº 94345880572 e Marcelino Flores de Oliveira, CPF nº 25002341004: entende a Impugnante que para estes o Termo de Intimação sequer foi emitido contendo os questionamentos que poderiam dar sustentação à Autuação; que em relação ao Sr. Marcelino é um dos maiores produtores rurais da Bahia, que simplesmente se eximira de responder os questionamentos do Fisco, e que como não se dedica à atividade de venda de produtos de construção civil, não permite ao fisco presumir que um dos maiores produtores rurais do Estado esteja comprando o material utilizado em suas fazendas para revender “informalmente”.

Não procede a informação da Autuada de que não foram emitidos os Termos de Intimação aos seus supramencionados clientes, conforme a seguir se comprova:

Sr. Edvaldo Dias Borges: o Termo de Intimação encontra-se apensado às fls. 184, do qual foi fornecido cópia à Autuada. A pessoa não foi localizada no endereço indicado nos documentos fiscais;

Sra. Viviane Santos Fernandes: foi emitido o Termo de Intimação, todavia, a suposta adquirente não foi localizada no endereço indicado nas notas fiscais emitidas em seu nome. Considerando que o cliente da Autuada não foi localizado, tanto fazia proceder-se ou não apensar o Termo de Intimação ao processo fiscal.

Tal omissão não elide o lançamento fiscal, caberia à Impugnante aproveitar os longos sessenta dias a que tinha direito (prazo para interposição de defesa) para elidir o lançamento fiscal colhendo da sua cliente declaração afirmando que efetivamente adquiriu as mercadorias constantes das diversas notas fiscais emitidas em seu nome, ou até mesmo provar contabilmente ao fisco que fora ela quem efetivamente procedeu à quitação da(s) duplicata(s).

Marcelino Flores de Oliveira: foi emitido o Termo de Intimação, todavia, o suposto adquirente não foi localizado no endereço indicado nas notas fiscais emitidas em seu nome. Considerando que o cliente da Autuada não foi localizado, tanto fazia proceder-se ou não apensar o Termo de Intimação ao processo fiscal.

Tal omissão não elide o lançamento fiscal, caberia à Impugnante aproveitar os longos sessenta dias a que tinha direito (prazo para interposição de defesa) para elidir o lançamento fiscal colhendo da sua cliente declaração afirmando que efetivamente adquiriu as mercadorias constantes das diversas notas fiscais emitidas em seu nome, ou até mesmo provar contabilmente ao fisco que fora ela quem efetivamente procedeu à quitação da(s) duplicata(s).

Sr. Acrísio de Sousa Ribeiro Neto, CPF 40835278549 (fls 498-501): a Impugnante se insurge contra o lançamento fiscal respectivo informando que fora cobrado ICMS ST no valor R\$ 18.320,23, não obstante o cliente ter afirmado que perdeu documentos, os quais foram possivelmente utilizados por um falsário, tendo sido registrado boletim de ocorrência policial.

Observa que o boletim de ocorrência só foi registrado em 21/09/2018, após, portanto, o cliente da Autuada ter sido intimado, em 20/09/2018. Se perdeu seus documentos, por que à época, em 22/11/2016, o cliente não registrou o boletim de ocorrência?

O volume de compras realizado ( R\$ 369.041,43) em reiteradas operações (habitualidade) por si só caracteriza que os produtos foram adquiridos para revenda, já que não houve a comprovação documental da finalidade de sua utilização.

O próprio cliente da Impugnante afirma que não comprou as mercadorias e que alguém utilizou os seus dados indevidamente, o que vai ao encontro da acusação fiscal ao considerar que estas operações tenham de fato sido realizadas entre a Autuada e empresa do ramo da construção civil,

o que pressupõe a utilização do artifício de consignar indevidamente os dados cadastrais de um terceiro, consumidor final, no caso, os do Sr. Acrísio.

Informa que ao citar as supostas operações realizadas com a Igreja Evangélica Assembleia de Deus invoca que a atividade exercida por esta já evidencia que as mercadorias foram adquiridas para consumo final.

A citada Igreja foi regularmente intimada (fls. 794), tendo a mesma se eximido de prestar qualquer esclarecimento ao fisco acerca da aquisição ou não das mercadorias, limitando-se tão-somente a protocolar os respectivos DANFes vinculados às operações.

Conforme se verifica nos citados DANFes (fls. 751-793), os mesmos não foram apresentados pela Igreja em referência, uma vez que consta em todos eles um carimbo com a expressão “DANFE reimpresso – sem valor para circulação de mercadoria”. Alguém, que não representante da citada Igreja, pode muito bem ter protocolado na repartição os DANFes à revelia da mesma, considerando, principalmente, não terem sido protocolados acompanhados de uma petição. Acaso as operações efetivamente tivessem sido realizadas com a Igreja, ela os teria em arquivo, afinal, apesar de ser uma entidade filantrópica obriga-se a guardar em arquivo os documentos para exibição aos órgãos competentes pelo prazo de 5 (cinco) anos.

Diz que o Impugnante insiste em dizer que o lançamento fora feito com base em presunção sem previsão legal, pelo que requer pela decretação da nulidade, nos termos do artigo 18, III e IV, “a”, do RPAF/BA. Registra, mais uma vez, que o lançamento não se deu com base em presunção e, sim, com fulcro em dispositivo legal, qual seja, artigo 4º da Lei Complementar nº 87/96; artigo 8º, I, § 3º e artigo 23, da Lei nº 7.014/96, combinado com o artigo 289, § 17, do RICMS/BA.

Considerando as reiteradas operações de vendas de mercadorias realizadas entre o Impugnante e as diversas pessoas físicas e jurídicas vinculadas com a ação fiscal, caracteriza, sim, intuito comercial, haja vista que todas essas pessoas foram intimadas a comprovar e não o fez (ou fez parcialmente) que os produtos adquiridos destinaram-se a aplicação em construção ou reforma de imóveis, ou outra atividade correlata. Entende que ficam caracterizados como contribuintes não inscritos todas aquelas pessoas físicas que com habitualidade realizaram operações de compras de mercadorias e não provaram ao fisco (pelos motivos anteriormente citados) que não tiveram intuito comercial e por conseguinte a Impugnante deveria ter feito a retenção do ICMS ST nas respectivas operações, na condição de sujeito passivo por substituição.

Registra que, de fato, a legislação não obriga o contribuinte a exigir no ato da venda da mercadoria documentos que possam comprovar onde será aplicada, mas a ele cabe ter o zelo de uma vez caracterizada a realização de operações com habitualidade ou em volume, identificar se o adquirente é ou não contribuinte inscrito no CAD-ICMS e em não sendo deve proceder à retenção do ICMS, com fulcro no supramencionado diploma legal.

Diz que o Impugnante se surpreende com alguns clientes que declararam ao fisco que de fato adquiriram as mercadorias para comercialização, que até poderia justificar a retenção do ICMS ST, mas entende que “o que deve ser considerado não é a destinação que o consumidor efetivamente deu ao produto, mas a efetiva possibilidade de julgar o caso, identificar o requisito legal da caracterização do volume e habitualidade comercial por parte da Impugnante, no momento da realização da venda e, não, em momento posterior”.

Informa que a legislação elege como substituto tributário e o obriga a proceder a retenção do ICMS ST o contribuinte que promove reiteradas vendas a contribuintes não inscritos porque se não o fizesse não teria como recuperar o crédito tributário correspondente sobre contribuintes informais, sem nenhuma informação cadastral junto ao fisco.

Diz que, ao contrário do que afirma o Autuado, não se faz necessário que haja ato do Superintendente de Administração Tributária que exija do contribuinte o pagamento do ICMS ST em relação às operações com pessoas não inscritas no cadastro de contribuintes, pois já está normatizado (Art. 8º, I, Lei 7.014/96).

Ressalta que o autuado relaciona algumas operações informando que os próprios clientes declararam ao fisco que adquiriram as mercadorias para consumo próprio só que não exibiram (ou o fez parcialmente) os documentos que pudessem comprovar que de fato tiveram tal destinação. Destaca-se dentre as operações do Impugnante aquelas realizadas reiteradamente com o cliente (contribuinte não inscrito), ITAMAR GONÇALVES DE AQUINO, CPF nº 032.583.265-09, que declarou ao fisco haver adquirido as mercadorias para comercialização (vide fls. 178), no montante de R\$ 884.484,31 (oitocentos mil, quatrocentos e oitenta e quatro reais e trinta e um centavos) – ICMS ST a recolher de 24.813,77 (vinte e quatro mil, oitocentos e treze reais e setenta e sete centavos).

Registra que a filial do impugnante, estabelecida no município de Eunápolis, foi autuada pelo cometimento da mesma infração, em 01/12/2017, mediante a lavratura do Auto de Infração nº 191828.0008/17-7, no valor de R\$ 1.439.707,61 (um milhão, quatrocentos e trinta e nove mil, setecentos e sete reais e sessenta e um centavos), cujo débito foi integralmente quitado em 22/12/2017.

Por entender que o processo encontra-se instruído com os elementos necessários ao seu deslinde, opina pelo indeferimento do pedido de perícia formulado pelo autuado. Pede a procedência integral do lançamento, nos termos em que constituído.

## VOTO

O defendente alegou que parte do crédito tributário questionado já se encontra fulminado pela decadência, o que deve ser reconhecido por esse Conselho. Entende que, se esta apuração subsistir, restará evidente a hipótese de lançamento por homologação e, portanto, a incidência do artigo 150, caput, e seu § 4º do CTN.

Conforme estabelece o art. 150 do CTN, *“O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”*.

O § 4º estabelece que, *“se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”*. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, *“o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*.

O entendimento que vem prevalecendo, é no sentido de que o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, chegando-se às conclusões a seguir:

1. Débito tributário declarado e pago: Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150 do CTN.
2. Débito declarado com efetivação do pagamento, porém com posterior verificação de dolo, fraude ou simulação: A autoridade, mediante a coleta de provas idôneas, apura a ocorrência

de ilícito fiscal. Neste caso, o início do prazo decadência, para o lançamento da diferença, é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, aplicando-se a regra do art. 173, I.

3. Débito declarado com efetivação de pagamento parcial: O contribuinte apura o imposto e antecipa o pagamento parcial do montante devido (e declarado), ensejando a aplicação igualmente do § 4º, do art. 150 do CTN.
4. Débito declarado e não pago: Neste caso deve ser aplicada a previsão do § 4º, do art. 150 do CTN. A interpretação é de que a declaração do débito pelo contribuinte, representa confissão de dívida apta a constituir o crédito tributário.
5. Débito não declarado e não pago: Aplicação também direta das disposições do art. 173, I do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento, não há o que ser homologado.

Considerando que no levantamento fiscal se apura imposto não declarado e não pago, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, nesta hipótese, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

No caso em exame, foi apurado imposto por meio de levantamento fiscal relativo ao exercício de 2014, concluindo-se o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2019. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 29/01/2019, resta evidente que não se operou a decadência, ficando rejeitado o pedido apresentado pelo defendente.

O autuado suscitou a nulidade da autuação, alegando: (i) insegurança jurídica pela inexistência de critérios objetivos para a caracterização do intuito comercial e da habitualidade e (ii), não obediência ao ônus da prova imposto ao ente tributante.

Alegou que a Fiscalização não atentou para a “verdade material”, infringindo o princípio da ampla defesa. Considerou, neste caso concreto, como sendo “volume e habitualidade” aptos a configurar o intuito comercial.

De acordo com a descrição dos fatos, o procedimento fiscal foi realizado a partir de denúncia de que o contribuinte fiscalizado pratica esquema de sonegação fiscal nas vendas efetuadas a empresas de material de construção, mediante indicação nos documentos fiscais correspondentes de CPF ou CNPJ de construtoras, com o objetivo de se eximir do pagamento do ICMS-ST.

Levando-se em consideração a habitualidade das operações realizadas e as quantidades adquiridas, foram intimados os destinatários das mercadorias a apresentar ao fisco as necessárias informações. Além da planilha de cálculo do ICMS-ST, apensou-se também a este Auto de Infração, demonstrativo totalizado por CPF, objetivando evidenciar a prática habitual na realização das operações, bem como as quantidades expressivas dos produtos adquiridos. Portanto, a exigência está fundamentada nas informações e planilhas de cálculos acostadas aos autos, inexistindo necessidade de outras comprovações, como entendeu o defendente.

Rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência do imposto, se referindo ao levantamento fiscal. Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

O defendente requereu a realização de perícia / diligência, apresentando, para tanto, os quesitos a serem respondidos pelo auditor responsável.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal e perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessário realizar diligência ou perícia, considerando as provas produzidas nos autos, e a análise da autuação não depende de conhecimento especial de técnicos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal e perícia, formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, o presente lançamento trata da falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2017.

Conforme estabelece o art. 5º da Lei nº 7.014/96, contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Neste caso, sendo constatado que houve operações com pessoa física ou jurídica com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, fica caracterizado contribuinte do imposto.

O defendente alegou que os objetos das operações de venda para consumidores são materiais empregados na construção civil. Pela própria finalidade a que se destina a aquisição (utilização na construção civil, seja para a construção de imóveis ou reforma), concluiu que se tratam de mercadorias que são normalmente adquiridas em quantidade e frequência maior do que, por exemplo, gêneros alimentícios.

Entendeu que não se pode utilizar o mesmo parâmetro para aferição do que seria “volume e habitualidade”, em relação a materiais destinados à construção civil e a mercadorias de outros gêneros (como alimentos, roupas, produtos de limpeza, etc).

Observou que há nos autos hipóteses de contribuintes que adquiriram declarando serem consumidores finais, exibindo CPF e, surpreendentemente, declararam, no momento da fiscalização, que revenderam parte das mercadorias, bem como assinaram declarações modelo apresentadas pelo Fisco afirmando a revenda.

Na informação fiscal, o autuante contestou a alegação defensiva de que parte dos clientes envolvidos com a autuação, se utilizaram de declaração padrão do fisco para responder aos diversos questionamentos formulados nos Termos de Intimação.

Disse que tal afirmação é equivocada. Conforme se observa no texto, as pessoas físicas e jurídicas (construtoras, condomínios, igreja etc), foram intimadas a declarar se adquiriram ou não as mercadorias objetos das notas fiscais emitidas em seu favor, além de apresentar documentação que pudesse comprovar se, de fato, foram aplicadas na construção civil, sem ter enviado às mesmas quaisquer tipos de declaração padronizada.

Observe que o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, utilizando-se Roteiros de Fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem as etapas dos serviços a serem executados pela fiscalização, mediante uma sequência lógica, podendo verificar livros e documentos fiscais e efetuar levantamento de dados, inclusive em outras fontes.

De acordo com as peculiaridades do levantamento fiscal, podem ser apuradas informações conflitantes entre as fontes obtidas pela fiscalização e os dados fornecidos pelo contribuinte. Por

isso, o levantamento fiscal não está atrelado unicamente aos livros e documentos fiscais do Contribuinte.

O autuante informou, ainda, que foi considerado como critério para a cobrança do ICMS-ST as reiteradas operações (habitualidade), de vendas realizadas com as pessoas (físicas e jurídicas), identificadas na planilha de cálculo do imposto, inclusive o volume das mercadorias adquiridas.

Esclareceu que foram selecionadas compras totais acima de R\$ 100.000,00, e a todas as pessoas que adquiriram mercadorias a partir de tal importância, foram emitidos Termos de Intimação solicitando as seguintes informações.

- a) Confirmação parcial ou total de aquisição dos produtos relacionados na planilha anexa.
- b) Em caso de confirmação parcial, indicar quais operações foram efetivamente realizadas.
- c) Em caso de confirmação parcial ou total, indicar qual o objetivo da compra mediante a apresentação de elementos que a comprove, a exemplo do Alvará de Construção para o caso em que as aquisições tenham sido utilizadas na construção ou reforma de imóveis do próprio adquirente.
- d) Em caso de negativa total ou parcial, registrar Boletim de Ocorrência em relação aos fatos não reconhecidos e fornecer cópia ao fisco.

Acrescentou que a exigência de documentos adicionais (alvará de construção e ou projeto arquitetônico), se fez necessário porque na denúncia fora relatado que expressiva quantidade de pessoas físicas identificadas nas notas fiscais, faziam parte do quadro societário de empresa do ramo da construção civil, que solicitavam junto ao impugnante que os documentos fiscais fossem emitidos em seu nome e não em nome da empresa, para evitar o pagamento do ICMS ST e, conseqüentemente, não onerar o preço da mercadoria.

Entendo que a autuação fiscal está conforme os documentos acostados aos autos, e a sua fundamentação diz respeito ao direito e aos fatos. Quanto aos fatos, estes foram descritos de forma compreensível, estando caracterizada a irregularidade apurada; foram elaborados demonstrativos, constando nos autos recibo assinado por representante do autuado, comprovando que foram fornecidas as cópias dos mencionados demonstrativos.

O autuante afirmou ser desnecessário comentar sobre o Acórdão nº 0186-11/02 da Câmara de Julgamento Fiscal, citado pelo defendente, porque não guarda qualquer relação com o caso em questão. Ao contrário do que afirma o impugnante, o fisco comprovou a materialidade do fato e não o fez sob presunção, pois intimou a todas as pessoas eleitas a declarar se adquiriam ou não os produtos e qual foi a finalidade. Naquelas situações em que se constatou que as mercadorias não foram adquiridas para uso próprio constituiu-se o competente crédito tributário.

Concordo com o posicionamento do autuante, considerando que o Acórdão citado pelo autuado em sua impugnação não faz coisa julgada em relação ao presente processo, sendo necessário examinar cada situação para se proferir uma decisão correlata.

Também concordo com a conclusão de que ficaram caracterizados como contribuintes não inscritos, todas aquelas pessoas físicas que com habitualidade e/ou quantidade realizaram operações de compras de mercadorias e não comprovaram ao fisco que não tiveram intuito comercial, por isso, o impugnante deveria ter feito a retenção do ICMS ST nas respectivas operações, na condição de sujeito passivo por substituição.

Neste caso, o impugnante deveria exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF-BA/99, não cabendo a este órgão julgador buscar provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, constituindo as alegações defensivas meras negativas do cometimento da infração, conforme art. 143 do mencionado Regulamento. Assim, concluo pela subsistência da autuação fiscal.



O autuado requereu, ainda, o funcionamento no presente processo administrativo da Procuradoria Fiscal como “custus legis”, fiscalizando o perfeito cumprimento da legislação tributária, para enriquecer esta lide.

Em relação à intervenção da PROFIS/PGE, solicitada pelo autuado, entendo que nesta fase de julgamento, e no caso em exame, não se encontram as situações elencadas no art. 118 do RPAF-BA/99, para solicitação de parecer.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 278868.0002/19-6**, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S/A**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.006.837,73**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de agosto de 2019

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA