

**A. I. N°** - 279505.0002/19-0  
**AUTUADO** - MEMOFLEX INFORMÁTICA LTDA.  
**AUTUANTE** - IVONILDO LEONIDAS FERNANDES DE OLIVEIRA  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 05/11/2020

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0170-04/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA ADQUIRIDA PARA USO OU CONSUMO PRÓPRIO. Acusação caracterizada. Infração subsistente. 2. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OPERAÇÕES DESTINADAS A NÃO CONTRIBUINTES. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Restou comprovado e demonstrado que as operações, apesar de destinadas a pessoas físicas, ocorreram com habitualidade e em volumes significativos, que caracterizam intuito comercial. Não comprovado o argumento defensivo de que tais operações se destinaram ao uso ou ao consumo próprio pelos adquirentes. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em tela, teve sua expedição ocorrida em 25/03/2019, para exigir crédito tributário na quantia de R\$86.374,61, em face das seguintes acusações:

1 – “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Crédito fiscal indevido de ICMS sem que tenha efetuado o estorno, conforme demonstrativos e DANFE comprobatórios da infração, anexos ao presente processo, cujas cópias foram entregues ao contribuinte no momento da sua ciência”. Valor lançado R\$783,74 com multa de 70% prevista pelo Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

2 – “Deixou de proceder a 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. Vendas a contribuintes não inscritos, conforme definido pelo caput do Art. 5º da Lei nº 7.014/96. Demonstrativos anexos ao presente processo, inclusive a relação alfabética dos contribuintes não inscritos e respectivas quantidades de itens a eles vendidos, demonstrando intuito comercial. As cópias desses demonstrativos foram entregues ao contribuinte no momento da ciência do auto”. Valor lançado R\$85.590,87 com multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96.

O autuado, através de seus representantes legais, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 65 a 83, onde preliminarmente arguiu ausência de indicação de dispositivo legal além de descompasso entre a conduta imputada e a indicação legal.

Neste sentido disse que lhe foi imputado descumprimento de obrigação tributária sem lastreá-la em dispositivo legal que lhe dê amparo, ao atribuir aos adquirentes das mercadorias que comercializa, relacionadas as notas fiscais indicadas na autuação, o *status* de comerciante, porém fundamentando a autuação em dispositivos que não possuem correlação com o enquadramento realizado.

Acrescentou que estão ausentes os motivos que levaram o autuante a considerar que os adquirentes das mercadorias são contribuintes não inscritos, e que não há no Auto de Infração qualquer indicação do fundamento legal utilizado para tanto, prejudicando sua defesa, pois sem conhecer o fundamento legal que levou o autuante a considerar que os adquirentes não são

consumidores finais das mercadorias, torna impossível a realização do contraponto, violando os direitos fundamentais da ampla defesa e do contraditório.

Após transcrever os dispositivos legais apontados no Auto de Infração, asseverando que os mesmos não enunciam qualquer norma no sentido de não consideração de não inscritos como comerciantes, citou o Art. 142 do CTN que prescreve a necessidade da observância dos requisitos legalmente previstos, citou jurisprudência oriunda de Tribunal pátrio, mencionou o Art. 39 do RPAF/BA, e após destacar que o sujeito passivo de tributo só pode ser previsto em lei, concluiu este tópico pugnando pela nulidade do Auto de Infração ante a ausência do dispositivo legal e dos motivos para sua lavratura.

Passou a arguir a nulidade do Auto de Infração por ausência de prova, citando que lhe foi imputado responsabilidade tributária pela comercialização de mercadoria para sujeito não inscrito em cadastro, não havendo lastro probatório nos autos para tal fim.

Disse que o enquadramento de adquirentes dos bens que comercializou como sujeitos passivos não inscritos no cadastro do ICMS parte de uma presunção, a qual deve estar prevista em lei, enquanto que na hipótese do ICMS o contribuinte é o comerciante que conforme previsão no Art. 966 do Código Civil *“exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens e serviços”*.

Com isso asseverou que a ausência de provas a demonstrar o enquadramento dos adquirentes dos bens como sujeitos passivos da relação obrigacional tributária, posto que seriam comerciantes, lhe impondo a responsabilidade por substituição, enseja a nulidade do Auto de Infração. Mencionou, ainda, a este respeito, doutrina e jurisprudência do STF.

Ao adentrar ao mérito da autuação relativo a Infração 01, que trata da utilização indevida de crédito fiscal no valor de R\$783,74, referente a aquisição de material para uso ou consumo próprio, destacou que a acusação enquadrou a infração no Art. 29, § 1º, inciso II da Lei nº 7.014/96, asseverando que de fato as mercadorias que ingressaram no estabelecimento eram de uso e consumo próprio e não foram vertidas para qualquer atividade diversa, por isso não há como enquadrar a aquisição das mesmas a nenhuma das hipóteses dispostas no art. 30 da Lei 7.014/96 que trata de estorno de crédito. Assim, considera que não deve prosperar a imputação consignada na autuação.

No que diz respeito à Infração 02 que se refere a falta de retenção do ICMS no total de R\$85.950,87, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas operações de vendas internas realizadas para contribuintes não inscritos, com base no Art. 8º, I da Lei nº 7.014/96, observou que a equiparação do terceiro enquanto sujeito passivo da relação obrigacional tributária decorre de suposição do autuante e não de disposição legal, o que vai de encontro ao art. 5º da citada Lei que prevê que o contribuinte do ICMS é qualquer pessoa física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial.

Sustentou que os adquirentes dos bens comercializados não possuem a qualidade de comerciantes e não compõem a relação obrigacional tributária, ainda que de modo indireto, a sofrer implicações jurídicas. Afirma que são compradores de produtos para uso próprio, portanto, consumidores finais.

Citou o art. 146, III, “a” da Constituição Federal, sustentou que a sujeição passiva tributária está adstrita a previsão legal, não sendo passível de ser instituída por meio de presunção, não sendo possível fazer uso desta de modo a ampliar o sujeito passivo com o fim de incidir tributo em fatos não tributados.

Após mencionar farta Doutrina e jurisprudência a este respeito concluiu asseverando que resta demonstrado que a presunção encetada pelo autuante acerca da qualidade comercial dos adquirentes das mercadorias fez surgir uma situação passiva sem qualquer amparo legal, e que, tal presunção carece de lastro probante, a qual foi imputada de forma intuitiva pelo autuante.

Em conclusão requereu a nulidade do Auto de Infração ante a ausência de enquadramento legal às hipóteses suscitadas pelo autuante, e, também, pela ausência de provas para amparar as presunções atribuídas pelo autuante, ao tempo em que, superadas as nulidades arguidas, requer a inidoneidade do Auto de Infração.

Protestou ao final provar o alegado por todos os meios previstos na legislação de regência e requereu que as intimações sejam expedidas em nome do autuado e de seus patronos.

O autuante apresentou Informação Fiscal de acordo com o constante às fls. 87 a 89, onde após apresentar um resumo da peça defensiva passou a se pronunciar nos termos a seguir sintetizados.

Disse que os argumentos preliminares e de mérito contidos na peça de defesa não encontram respaldo nos documentos, demonstrativos e provas que compõem o presente PAF, pontuando em seguida que os dispositivos legais se encontram corretamente indicados nos autos e guardam perfeita correlação com a conduta imputada ao autuado.

Citou que em relação a infração 1, o autuado utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento, (conforme consta na descrição dos fatos), tendo como enquadramento legal o Art. 29, §1º, inciso II e o Art. 53, inciso III da Lei 7014/96, enquanto que em relação a infração 2, o mesmo deixou de proceder a 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, tendo como enquadramento legal o Artigo 8º, inciso I, § 3º e o Art. 23 da Lei 7014/96 c/c Art. 289 do Decreto 13780/12.

Observou que contrariamente à alegação do autuado de que não há no Auto de Infração qualquer fundamento legal utilizado para considerar os adquirentes das mercadorias contribuintes não inscritos, vez que consta no texto da tipificação da infração 2 que a venda foi efetuada a contribuinte não inscrito, conforme definido pelo caput do art. 5º da Lei 7014/96, sendo que, neste caso, a habitualidade e quantidade de mercadorias adquiridas, conforme a relação das aquisições às fls. 24 a 52, comprovam o intuito comercial, na forma prevista pelo citado artigo, o qual transcreveu.

Acrescentou que, além disto, constam do auto todos os elementos necessários à constituição do crédito tributário, conforme prescreve o art.142 do Código tributário Nacional, não prosperando, desta maneira, a pretensão de anulação do Auto de Infração.

Quanto ao mérito relacionado à infração 1, citou que o autuado afirmou que **“as mercadorias que ingressaram no estabelecimento eram de uso e consumo próprio**, não sendo vertida para qualquer atividade diversa”, sendo que, se ingressaram para uso e consumo, o autuado não deveria se creditar do ICMS destacado na nota fiscal eletrônica e, ao fazê-lo, sem posterior estorno, cometeu a infração a ele imputada, mencionando que os documentos comprobatórios da infração se encontram às fls. 06 a 08 dos autos.

No tocante à infração 2, sustentou que a qualidade de contribuinte atribuída aos adquirentes das mercadorias está fundamentada no já referido artigo 5º da Lei nº 7014/96, pela habitualidade ou volume que caracterizou o intuito comercial. Desta forma, afirma que não procede a alegação do autuado de que a caracterização dos adquirentes como contribuintes tenha sido por mera presunção.

Concluiu pugnando pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Presentes na Sessão Virtual de Julgamento, realizada nesta data, os patronos da empresa Drº Godofredo de Souza Dantas, OAB/BA 17.874, Drª Izadora Oliveira Pinto e a contadora Srª Katya Regina Santos Hatae, para efeito de sustentação oral.

## VOTO

Em sua defesa, de forma preliminar, o autuado arguiu a nulidade do Auto de Infração por ausência de prova, citando que lhe foi imputada responsabilidade tributária pela comercialização

de mercadoria para sujeito não inscrito em cadastro, não havendo lastro probatório nos autos para tal fim.

Neste sentido, disse que lhe foi imputado descumprimento de obrigação tributária sem lastreá-la em dispositivo legal que lhe dê amparo, ao atribuir aos adquirentes das mercadorias que comercializa, relacionadas as notas fiscais indicadas na autuação, o *status* de comerciante, porém, fundamentando a autuação em dispositivos que não possuem correlação com o enquadramento realizado. Citou também ausência da indicação do fundamento legal utilizado pelo autuante, para considerar os adquirentes das mercadorias como contribuintes não inscritos, enquanto que os dispositivos legais apontados no Auto de Infração, não enunciam qualquer norma no sentido de não consideração de não inscritos como comerciantes.

Não é o que vejo nos autos. Isto porque, o sujeito passivo, apesar de se reportar ao art. 142 do CTN para sustentar sua irresignação, entendo que todos os itens ali contidos estão contemplados pelo lançamento, ou seja, qualificação do autuado, local data e hora do lançamento, descrição clara e precisa do fato motivacional, disposição legal infringida e intimação para pagamento do débito, sendo, por conseguinte, também atendido *in totum* o regramento estabelecido pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA.

A questão probatória se encontra indicada através das planilhas de fls. 09 a 23, com o detalhamento de todas as operações, contendo o número e a data do documento fiscal, o cliente, a descrição e as quantidades dos produtos, as quais demonstram a habitualidade das aquisições e em quantidades expressivas, situação esta que se adequa as normas estabelecidas pelo Art. 5º da Lei nº 7.014/96, que enquadra tais operações como sendo destinadas à comercialização, *in verbis*:

*Art. 5º 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.*

Ademais, consta expressamente na própria acusação, que se trata de “*Vendas a contribuintes não inscritos, conforme definido pelo caput do Art. 5º da Lei nº 7.014/96. Demonstrativos anexos ao presente processo, inclusive a relação alfabética dos contribuintes não inscritos e respectivas quantidades de itens a eles vendidos, demonstrando intuito comercial. As cópias desses demonstrativos foram entregues ao contribuinte no momento da ciência do auto*”, portanto, está citado e demonstrado de forma clara, a habitualidade e a quantidade das operações realizadas por contribuintes contumazes, que respaldam a exigência tributária.

Portanto, não existe ausência de indicação de dispositivo legal, visto que aqueles mencionados pelo autuante (Arts. 8º, I, § 3º e 23 da Lei nº 7.014/96), se adequam à acusação, e, também, não há descompasso entre a conduta imputada e a indicação legal, conforme dito pelo autuado. Desta forma, não há que se cogitar de prejuízo para defesa, já que os fatos estão postos de forma clara e objetiva, estando as acusações devidamente apontadas e documentadas, incorrendo, ainda, a alegada ausência de prova, estando presente nos autos o lastro probatório das imputações.

Afasto, pois, os argumentos de nulidades apresentados pelo autuado.

Em relação ao mérito, vejo que no tocante à infração 01, que trata da utilização indevida de crédito fiscal no valor de R\$783,74, o próprio autuado declarou que os materiais adquiridos através da nota fiscal nº 5.360, fl. 08, se referem a mercadorias que ingressaram no estabelecimento para uso e consumo próprio, fl. 73.

Desta forma, conforme pontuado pelo autuante, houve infração ao art. 29, § 1º, inciso II, c/c o art. 53, inciso III, ambos da Lei nº 7.014/96, que dispõem que o uso dos créditos referentes a entradas de mercadorias destinadas ao uso ou consumo, ocorrerá a partir da data prevista na Lei Complementar nº 87/96, sendo que, neste sentido, a previsão para tal utilização é a partir de 1º de janeiro de 2033, conforme consta no artigo 33º, inciso I da citada LC.

Infração subsistente.

Quanto à infração 02, que trata de falta de retenção do ICMS no total de R\$85.590,87, e a consequente falta de recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às vendas internas subsequentes, nas operações realizadas com contribuintes não inscritos.

A acusação está fundamentada pelo Art. 8º, inciso I, § 3º e Art. 23, ambos da Lei nº 7.014/96, que trata de responsabilidade solidária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, de efetuar a retenção do imposto pelo contribuinte que efetuar saída de mercadoria destinada a outro não inscrito, desde eu tenha recebido a mercadoria sem a cobrança antecipada do imposto.

Alegou o autuado, que o enquadramento legal considerado pelo autuante vai de encontro ao disposto pelo Art. 5º da Lei nº 7.014/96, retro transcrito, já que os adquirentes das mercadorias objeto da autuação não possuem qualidade de comerciante, os quais são adquirentes dos produtos para uso próprio.

Não é esta a conclusão que chego, ao analisar os dados inseridos nas planilhas da lavra do autuante, constantes às fls. 09 a 23. Do exame efetuado, se pode observar, sem qualquer margem de dúvida, que as operações nela inseridas, apesar de destinados a pessoas físicas, caracterizam que os adquirentes se enquadram como contribuintes do ICMS, pois realizaram aquisições com habitualidade e em volumes que caracterizam intuito comercial, se amoldando perfeitamente a exigência especificada pelo citado artigo 5º.

Como exemplo, aponto as operações efetuadas com os contribuintes a seguir destacados:

- Luiz Carlos Santana Pereira da Cruz, que, praticamente, em todo período autuado, efetuou aquisições de mercadorias (CD-R e DVD-R) em quantidades significativas: março/14 - 499.000 unidades; abril/14 - 150.000 unidades; junho/14 - 210.000 unidades; julho/14 - 60.000 unidades; agosto/14 - 90.000 unidades; setembro/14 - 94.800 unidades, e, assim, sucessivamente em todo o período autuado.

- Francisco Wellington Braga Onofre Filho: março/14 - 177.000 unidades; abril/14 - 84.000 unidades; maio/14 - 309.000 unidades, e assim sucessivamente neste patamar quantitativo.

De maneira que, e considerando que todos as demais operações indicadas na autuação se encontram neste patamar citado, resta claro que tais operações não se destinam a uso ou consumo próprio pelos adquirentes, conforme dito pelo autuado, razão pela qual, se enquadram no regramento estabelecido pelos arts. 5º e 8º, I, § 3º da Lei nº 7.014/96, subsistindo, portanto, a exigência tributária.

Mantida a infração 02.

Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279505.0002/19-0**, lavrado contra **MEMOFLEX INFORMÁTICA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$86.374,61**, acrescido da multa de 60%, com previsão no Art. 42, incisos VIIºa” e II “e” da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de agosto de 2020.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR