

**PROCESSO** - A. I. N° 278868.0002/19-6  
**RECORRENTE** - ARCELORMITTAL BRASIL S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0167-03/19  
**ORIGEM** - IFEP SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 16/04/2021

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0025-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO ICMS-ST. O remetente é responsável pela retenção do ICMS-ST, na condição de sujeito passivo por substituição, nas operações de saídas internas de mercadorias em volume ou habitualidade que caracterize intuito comercial, quando destinadas a pessoa não inscrita ou desabilitada no Cadastro, nos termos previstos no art. 5º c/c o art. 8, I, da Lei nº 7.014/96. Com exceção de alguns destinatários e do período em que ocorreu a decadência do direito de constituir o crédito, as razões recursais são insuficientes à reforma da Decisão recorrida. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de perícia. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 3<sup>a</sup> JJF - através do Acórdão JJF n° 0167-03/19 - que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado em 29/01/2019 para exigir o débito de R\$1.006.837,73, relativo ao período de janeiro de 2014 a dezembro de 2017, sob a acusação de:

*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.*

No campo “Descrição dos Fatos”, consta a informação de que:

*A Ordem de Serviço que embasou os trabalhos fiscais e que culminou na lavratura do Auto de Infração foi emitida por recomendação da Inspetoria Fazendária de Investigação e Pesquisa – INFIP, através da Comunicação Interna nº 23/16, 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.*

[...]

*As diversas pessoas intimadas que, não obstante haver adquirido quantidades expressivas de mercadorias, mas que comprovaram através de alvarás de construção ou de aplicação dos produtos em suas propriedades rurais, foram excluídas dos cálculos do ICMS-ST ora reclamado.*

*Estão contempladas na planilha de cálculo do ICMS-ST, que passa a integrar este Auto de Infração, as notas fiscais emitidas em favor de diversas pessoas físicas que adquiriram mercadorias com habitualidade e em volume que caracterize intuito comercial, as quais, uma vez intimadas, apresentaram ou deixaram de apresentar as seguintes informações em resposta ao Termo de Intimação:*

- a) Que adquiriram as mercadorias em nome de sua empresa, mas não sabem informar a razão pela qual a Autuada consignou como adquirente a sua pessoa física;
- b) Que adquiriram parcialmente as mercadorias. Neste caso, considerou-se apenas as operações não reconhecidas;
- c) Que adquiriram as mercadorias, no entanto não apresentaram a comprovação que foram utilizadas na construção, reforma de imóveis ou em propriedades rurais do próprio adquirente;
- d) Que não apresentaram nenhuma informação ao fisco;
- e) Que não foram localizados pelo fisco no endereço indicado nas notas fiscais (endereço fictício)."

Registre-se que diversas pessoas físicas indicadas nas notas fiscais fazem parte do quadro societário de empresas, a maioria delas no ramo de construção civil.

Haja vista que a Autuada se figura como sujeito passivo por substituição nas operações de saídas realizadas – nos termos do Regime Especial concedido à Autuada pelo parecer nº 30865/2013 -, que o obriga a proceder a retenção do ICMS-ST nas operações de saídas internas sobre as mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária ou nas vendas para contribuintes não inscritos (para a situação em tela), para o cálculo do ICMS antecipação levou-se em consideração a MVA prevista no Anexo I do RICMS/BA – produtos que integram o rol enquadradas na substituição tributária (ST).

Além da planilha de cálculo do ICMS-ST, apensou-se, também ao 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.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, em razão das seguintes considerações:

#### VOTO

[...]

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 defendant.

[...]

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 defendant.

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.

[...]

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 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, consequentemente, 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 comprehensível, 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 deficiente, 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 RPAFBA/99, para solicitação de parecer.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração

No Recurso Voluntário, às fls. 949/990 dos autos, o recorrente reitera que parte do crédito tributário estava fulminado pela decadência, a rigor do art. 150, §4º, do CTN, por se tratar de lançamento por homologação, pelo qual tem o Fisco o prazo de cinco anos para realizar o lançamento de ofício substitutivo, para constituir eventual crédito não pago, que entenda devido, uma vez que a apuração do ICMS devido é efetuada em bases mensais, englobando todas as operações tributáveis no período, decorrentes do cotejo de créditos (entradas) e débitos (saídas), na forma do artigo 84 do RICMS, estando extinto em 15/03/2019 o lançamento quanto aos meses de

janeiro e fevereiro de 2014.

Aduz, como preliminar de nulidade da Decisão recorrida, ofensa ao art. 127 do RPAF/BA pela ausência de intimação ao autuado para se manifestar acerca de fatos novos trazidos pelos autuantes, quando da informação fiscal, cuja gravidade impõem a necessidade de conceder o direito à manifestação para aperfeiçoamento do contraditório e garantia da ampla defesa, a exemplo de:

*“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 de 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.”*

Salienta que a acusação fiscal procurava demonstrar ter tal fato ocorrido inerente às notas fiscais emitidas para a construtora E2 Engenharia e que, acaso o órgão preparador houvesse cumprido o que determina o art. 127, §7º, do RPAF, teria dado vista ao recorrente para que demonstrasse que as notas fiscais foram emitidas para o endereço de uma obra executada pela referida construtora, mesmo endereço utilizado pelos autuantes para notificá-los em diligência e que, efetivamente, adquiriram as mercadorias.

Aduz que a não localização da referida sociedade no endereço que consta do cadastro fiscal não significa que a sociedade seja fictícia, eis que a intimação foi dirigida a um endereço onde funcionou uma filial, pois, se tratou, justamente, do endereço de uma obra já realizada, de modo que na data da intimação não mais havia representantes da construtora no local.

Neste caso, um equívoco cometido pelos autuantes, a quem caberiam intimar a construtora em sua matriz, o que os levou à justificativa, sem qualquer fundamentação fática, para manter o lançamento, conforme a suposta denúncia de utilização indevida do CNPJ de construtoras, igrejas e outros não contribuintes a fim de simular operações não tributadas pela ST.

Afirma não haver qualquer fundamento idôneo para tanto e, certamente, se houvesse sido concedido prazo ao contribuinte para manifestar-se acerca do que o suposto denunciante teria informado, uma mentira tão grave não teria influenciado o julgamento da JJJF, pois a verdade seria reestabelecida.

Em seguida, o recorrente alega ser do Fisco, nos termos do art. 130 do CTN, o ônus da prova quanto à ocorrência do fato gerador que, neste caso, implica necessariamente na prova de que os clientes compraram material para revender, já que o ordenamento jurídico não permite a exigência de prova negativa.

O recorrente diz que, a fim de fundamentar a sua pretensão, a fiscalização realizou procedimento de circularização externa, questionando os adquirentes sobre a destinação que deram aos materiais adquiridos e exigindo documentos relativos à regularidade da construção, a exemplo de alvarás emitidos pelas Prefeituras. Contudo, em diversas situações em que não obteve a prova do intuito comercial, o fisco presumiu a existência desse intuito (sem amparo legal) e efetuou a cobrança do crédito, a exemplo de:

- Sr. Paulo Sérgio Costa Gomes que, embora não tenha apresentado o alvará de construção, enviou, conforme solicitado pelo Fisco, cópias de diversas ART (Anotação de Responsabilidade Técnica de Obras e Serviços) e esclareceu que é engenheiro responsável pelas diversas obras referidas nos citados documentos. Os autuantes consideraram que o Sr. Paulo seria contribuinte porque as ART estariam em nome de diversas pessoas físicas (clientes do Sr. Paulo), mas as notas fiscais estavam em nome do Sr. Paulo.
- Caso semelhante ocorreu em relação ao Willes Saraiva Aguiar (CPF 4000745590), cuja ocupação é a de pedreiro, que respondeu à intimação (fls. 200), informando que as mercadorias adquiridas foram utilizadas em construções diversas, apresentando inclusive endereços das

construções e documentos variados, tais quais: autorização p/construir, ART, projeto arquitetônico e contratos compra e venda. Assim, defende que não há justificativa para a inclusão das vendas ao Sr. Willes na cobrança intentada pela fiscalização.

O apelante suscita que a lei não afirma que, na ausência de apresentação de alvará de construção, pode-se presumir que o adquirente de materiais de construção pretende revendê-los, como nos casos dos senhores Renerio Neves Costa (CPF 70913587591), Geraldo Medeiros Carlos (36234940544) e Ricardo Gomes Barros Filho, sendo indiscutível que o Fisco utilizou uma presunção não autorizada em lei para cobrar o ICMS-ST em todos esses casos, assim como ainda presume a má-fé dos clientes que declararam o uso em construção civil e não apresentaram alvará ou apresentaram outros tipos de documentos, contrariando a máxima de que boa-fé se presume e má-fé deve ser provada.

Exemplifica ainda o caso da Sr.<sup>a</sup> Verbena que respondeu a intimação afirmando que não adquiriu os materiais com intuito comercial e que os utilizou para a construção de uma propriedade de sua filha (cujo nome foi expressamente informado na resposta à intimação), apresentando escritura do imóvel, alvará, ITBI e plantas, tendo os autuantes afirmado que o fato de a Sr.<sup>a</sup> Verbena pertencer ao quadro societário da Brandão e Rocha Ltda. apenas robusteceu a acusação fiscal, sendo este o único fundamento utilizado pela fiscalização para concluir que a Sra. Verbena revendeu os materiais, o que comprova uma presunção não autorizada em lei.

Relaciona casos em que houve declaração de uso dos materiais na construção civil, ainda que sem documentos, cuja soma do ICMS-ST exigido em todos os períodos é igual a R\$374.534,26, como também diz que a não localização de um adquirente para que pudesse responder à circularização, em razão de mudança de endereço ou recusa em assinar a intimação, não autoriza presunção de que ele vendeu com intuito comercial os materiais e que o mesmo ocorre quando o Fisco não tenha encontrado o cliente, pois não há presunção legal ou sequer normativa nesse sentido.

Dentre outras situações que cita, aduz que existe aquela em que os clientes não foram encontrados sem qualquer diligência adicional ou nova tentativa de entrega da intimação ou, simplesmente, quando não atenderam a intimação, cuja cobrança em valor histórico alcançou R\$457.970,83, conforme relação às fls. 975 dos autos.

Afirma, ainda, existir casos em que os clientes do recorrente responderam a intimação remetida pela auditoria fiscal e atestaram, expressamente, que a aquisição se deu para fins não comerciais, acompanhados de documentos que evidenciam a realização de obras de construção civil. Contudo, o Fisco deixou de apresentar qualquer razão hábil a refutar as declarações prestadas pelos clientes do recorrente, resumindo-se, apenas, à simplória expressão “PARA COBRAR” (fls. 981).

Enfim, segundo o apelante, analisando-se a autuação, bem como a manifestação fiscal em questão, pode-se concluir que:

- (i) O lançamento foi levado a efeito por *presunção* no sentido de que nas operações de remessa de mercadorias praticadas entre o recorrente e seus clientes (pessoas físicas ou jurídicas) haveria nítido intuito de posterior revenda comercial e as mesmas supostamente representariam circulação jurídica de mercadorias – fato gerador do ICMS;
- (ii) A referida *presunção* foi motivada pelas seguintes premissas:
  - a) O Recorrente teria praticado operações *habituais* de remessa de mercadorias com clientes pessoas físicas e jurídicas, pois:
    - a.i) As aludidas operações acumularam, no período autuado, um valor superior a R\$100.000,00;
    - a.ii) Ao menos parte dos clientes pessoas físicas com os quais o autuado transacionou também são sócios de pessoas jurídicas, cujo objeto social contempla a comercialização

das mercadorias adquiridas;

a.iii) Não foram apresentadas declarações, pelos clientes do recorrente, atestando a destinação final das mercadorias adquiridas;

a.iv) Nas situações em que as exigidas declarações foram apresentadas, as mesmas não poderiam ser aceitas para o fim pretendido, uma vez que não foram acompanhadas, essencialmente, do respectivo Alvará, ou seja, não seria possível confirmar se os clientes do Recorrente, de fato, não comercializaram as mercadorias oportunamente;

a.v) Para substancial parcela dos casos, a presunção sequer foi amparada em alguma alegação, ou fato levantado.

Do que concluiu que o crédito tributário questionado e a Decisão que o convalidou estão ambos pautados em premissas superficiais, uma vez que nenhuma das premissas declinadas nos itens acima podem ser reputadas como válidas, seja porque foram constatadas ao arrepio das regras impostas pela legislação tributária ao ato de lançamento, sobretudo o art. 142 do CTN, seja porque se analisadas em conjunto com o vasto arcabouço probatório dos autos não podem prevalecer.

Salienta que, no caso em tela, a ação fiscal originou-se a partir de denúncia comunicada à Inspetoria Fazendária de Investigação e Pesquisa - INFIP, sendo que os dados levantados poderão servir de base para oportuno procedimento investigatório contra suposta prática de crimes tributários. Porém, *generalidades e presunções* não esclarecidas integralmente pela autoridade fiscal inviabilizam o lançamento tributário e agridem essencialmente os princípios constitucionais do direito à ampla defesa e contraditório, que estão delineados no artigo 5º, LIV, da CF/88.

Por fim, o recorrente, considerando que no caso em exame decorreu da metodologia e análise superficial realizada pela auditoria, não se atentando para as particularidades do caso sob análise, entende que se faz necessário realizar uma nova análise detalhada e precisa de todas as notas fiscais objeto da autuação, operação por operação, a fim de que seja analisada se alguma das situações destacadas acabou por comprometer as conclusões da auditoria, o que defende ter ocorrido, razão de requerer a produção de prova pericial, do que apresenta quesitos e assistente técnico, de modo que, ao final, seja reconhecida a improcedência do Auto de Infração.

Às fls. 994 a 996 dos autos, o recorrente atravessa expediente pelo qual diz conter informações que corroboram com as razões lançadas no Recurso Voluntário, a exemplo dos seguintes clientes e documentação por eles apresentadas:

- 1) Diocrásio Souza Silva. Declaração com firma reconhecida atestando que a compra dos materiais se deu para uso próprio;
- 2) Edgar Junior Rocha Paes. Declaração com firma reconhecida atestando que a compra se deu para uso em obra registrada em nome da filha e dependente do cliente, Alvará referente à obra;
- 3) Fernando Novais de Souza. Declaração com firma reconhecida atestando que a compra dos materiais se deu para uso próprio;
- 4) Francisco Auricélio Rodrigues de Freitas. Atestado de óbito;
- 5) Grafika Impressão de Outdoor Ltda. Declaração atestando que a compra se deu para uso em prestação de serviços realizados em favor de seus clientes.
- 6) Igreja Evangélica do Reino de Deus. Declaração atestando aquisição para utilização em obras de construção da sede da igreja e que a obra está pendente de regularização com a prefeitura de alvará; Anotações de Responsabilidade Técnica (ART), fotos e termo de notificação do Corpo de Bombeiros para regularização da obra;
- 7) Itamar Gonçalves de Aquino. Declaração que a compra se deu para uso próprio;
- 8) José Antônio de Souza Neto. Declaração que a utilização se deu em obras de membros de sua

família, fotos e autuação da prefeitura para regularização de construção.

9) MRG Empreendimentos Imobiliários Ltda. Declaração da utilização no empreendimento “Condomínio Residencial Parque dos Ipês” e alvarás.

O recorrente ressalta que, consoante já declinado e evidenciado, a autuação pretende exigir ICMS sobre situação fora do campo de incidência, a exemplo da venda de mercadorias para consumidor final, sendo evidente a necessidade de que seja dado provimento ao Recurso Voluntário.

Às fls. 998/999 dos autos, considerando o recorrente salienta que, no caso em tela, a ação fiscal originou-se a partir de denúncia comunicada à INFIP, sendo que os dados levantados poderão servir de base para oportuno procedimento investigatório contra suposta prática de crimes tributários, porém, *generalidades/presunções* não esclarecidas pela autoridade fiscal inviabilizam o lançamento tributário e agridem essencialmente os princípios constitucionais do direito à ampla defesa e contraditório, os membros da 1ª CJF resolveram converter o PAF em diligência à PGE/PROFIS para emitir parecer jurídico quanto à matéria e às razões recursais apresentadas, opinando sobre a validade das provas apresentadas pelo Fisco, quanto ao ônus acerca da ocorrência do fato gerador e consequente incidência do ICMS-ST.

Às fls. 1002/1004 dos autos, consta Parecer PROFIS-NCA, subscrito pelo Procurador Dr. José Augusto Martins Junior, pelo qual aduz que a consulta, em resumo, reside sobre a validade das provas utilizadas pelo Fisco para fundamentar o presente lançamento tributário, eis que:

1. o *autuado* alega que caberia ao Fisco o ônus da prova quanto à ocorrência do fato gerador da autuação, uma vez que as provas apresentadas se configuram meras generalidades e presunções, como também que não poderia o autuado fazer prova negativa dos fatos a ele imputados e, outrossim, que não poderia exigir-lo que soubesse a destinação dos produtos pelos adquirentes.
2. Já o autuante afirmou que a autuada cometera o não recolhimento do ICMS-ST, uma vez que comercializou produtos abarcados no regime ST para contribuintes do imposto, não inscritos no CADICMS, tendo em vista o volume e habitualidade de operações realizadas pela autuada com alguns adquirentes (art. 5º da Lei nº 7.014/96), cujas operações demonstraram a ocorrência de vendas para posterior revenda, cabendo ao autuado, desta forma, o recolhimento do ICMS-ST.

Em seguida, o parecer passa a tecer considerações sobre conceito de provas, as quais são os meios ou elementos que contribuem para a formação da convicção do juiz a respeito da existência de determinados fatos. Ou seja, a prova é um conjunto de atividades de verificação e demonstração que tem como escopo chegar à verdade relativa às alegações de fatos que sejam relevantes para o julgamento, do que cita o art. 369 do Novo Código de Processo Civil e doutrina.

Aduz que, dentro do “sentido objetivo” da prova, existem dois métodos probatórios: *a prova direta*, na qual se tem a própria demonstração da existência do fato narrado por uma das partes, e *a prova indireta*, que está ligada diretamente a um fato não inserido nos autos, pela qual se tem, partindo dum raciocínio lógico indiciário, a comprovação dos fatos narrados nos autos (prova por presunção).

Destaca que, no caso concreto, utiliza-se as provas indiretas para, a partir de fato secundário conhecido, por dedução lógica, chegar-se a fato não provado diretamente, eis que restou evidenciado, conforme documentos fiscais colacionados aos autos, em especial a planilha de cálculos do imposto (utilizou-se das compras acima de R\$100.000,00), as numerosas e habituais vendas de mercadorias para pessoas (físicas e jurídicas) indicam claramente uma venda para futura revenda, conforme conceitua o art. 5º do CTN.

A PGE/PROFIS ressalta que o lançamento em epígrafe foi desencadeado a partir de investigação da Inspetoria Fazendária de Investigação e Pesquisa – INFIP, que concluiu que inúmeras vendas foram realizadas em nome de pessoas físicas, em grande parte sócios de empresas de engenharia,

objetivando a não retenção do ICMS-ST, e, por conseguinte, barateamento do preço de venda.

Defende que, diferentemente do sustentado pelo autuado, a verificação do destino dado às mercadorias pelo adquirente, quando realizadas em grandes volumes e habitualidade, faz parte de dinâmica das relações comerciais, tanto do ponto de vista de segurança, como do ponto de vista de responsabilidade tributária solidária decorrente de não recolhimento de tributo.

Frisa que a responsabilidade tributária por infração, no molde ínsito no art. 136 do CTN, independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos feitos do ato, cabendo ao autuado, sem qualquer margem de dúvida, uma vigilância nas relações comerciais.

Por derradeiro, diz ser de bom tom registrar, conforme exposto na informação fiscal às fls. 914, que uma filial da impugnante foi autuada pelo cometimento da mesma infração, mediante lavratura do Auto de Infração nº 191828.0008/17-7, tendo sido pago integralmente o auto de infração, o que reforça mais ainda a necessidade de verificação da impugnante da efetiva utilização dos produtos, vendidos em grande quantidade e habitualidade, pelos seus destinatários.

Assim, neste cenário, segundo a PGE/PROFIS, por conduto de inúmeras provas indiciárias colacionadas aos autos, meios probatórios estes permitidos em direito, resta claro o cometimento da conduta infracional assacada nos autos, além da representação criminal para apuração de crime contra ordem tributária, conforme art. 83 da Lei nº 9.430/96.

Às fls. 1.005 dos autos consta Despacho PROFIS-NCA, subscrito pela Procuradora Assistente, Dr.<sup>a</sup> Paula Gonçalves Morris Matos, acolhendo o pronunciamento da lavra de Dr. José Augusto Martins Junior.

Na assentada de julgamento da sessão, ocorrida em 14/07/2020, os demais membros da 1<sup>a</sup> CJF concluíram que caberia a avaliação das provas trazidas pelo sujeito passivo, quando da sua última manifestação, determinando a conversão do PAF para os autuantes as analisarem e justificarem se elidem, mesmo que em parte, a exação fiscal.

Às fls. 1.010/1.011 dos autos consta informação de um dos autuantes onde aduz que o atendimento da diligência se encontra prejudicado, salvo melhor juízo, uma vez que as provas documentais informadas pelo recorrente não se encontram salvas na mídia (CD), não permitindo sua análise. Diz da necessidade de anexação dos originais das ditas declarações apresentadas pelos seus clientes, inclusive porque, na sua maioria, trata-se de documentos que exigiram reconhecimento de firma.

Registra que, conforme se observa na manifestação da autuada (fl. 995), dentre os clientes que porventura apresentaram declarações confirmado a compra das mercadorias, consta a do Sr. Itamar Gonçalves de Aquino, declarando que as comprou para uso próprio. Contudo, a autoridade fiscal aduz lhe causar estranheza a aludida afirmação eis que na informação fiscal, às fls. 914 dos autos, foi destacado que a citada pessoa havia declarado ao fisco que adquiriu as mercadorias para comercialização (vide fls. 178), no montante de R\$884.484,31 e ICMS-ST a recolher de R\$24.813,77.

Por fim, o autuante salienta que, à época da protocolização do Recurso Voluntário pelo contribuinte, não havia nenhuma restrição que o impedisse de exibir a referida documentação impressa, situação hoje vivenciada em razão da pandemia.

Submetido à pauta suplementar, ocorrida em 30/09/2020, a 1<sup>a</sup> CJF decidiu encaminhar o PAF em diligência para os autuantes avaliarem as provas documentais trazidas pelo recorrente, às fls. 994 a 996 dos autos, conforme abaixo reproduzido:

*Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o débito, no valor de R\$1.006.837,73, relativo ao período de janeiro de 2014 a dezembro de 2017, sob à acusação de que o contribuinte “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.”*

Considerando que os autuantes consignam ainda que, 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, a exemplo de “Alvará de Construção”.

Considerando que o sujeito passivo, após seu Recurso Voluntário, apresenta nova manifestação, às fls. 994 a 996 dos autos, na qual aduz que, com base no princípio da verdade material, vem apresentar documentos que corroboram com as razões lançadas em sua peça recursal, do que relaciona nove “Cliente” e “DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA”, consoante mídia eletrônica (CD).

Considerando que, na assentada da sessão de julgamento ocorrida em 14/07/2020, esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal converteu o PAF em diligência para os autuantes avaliarem as provas documentais das alegações trazidas pelo recorrente, às fls. 994 a 996 dos autos, analisando-as e justificando se elidem, mesmo em parte, a exação e ao final, caso necessário, apresentem novos demonstrativos dos valores remanescentes.

Considerando que um autuante, em resposta à diligência, informa que sua execução se encontra prejudicada já que as provas informadas pela recorrente não se encontram salvas na mídia anexa ao processo, não permitindo sua análise; como também que, conforme manifestação da autuada às fls. 995, dentre os clientes que declaram a compra para uso próprio se encontra o Sr. Itamar de Aquino, o qual havia declarado ao fisco que adquiriu as mercadorias para comercialização, conforme documento às fls. 178 dos autos.

Considerando ainda que ao cotejar as provas documentais que embasaram a acusação fiscal com as provas documentais relatadas na última manifestação do recorrente (fls. 995), restrita a nove destinatários, verifica-se algumas inconsistências de parte a parte, a saber:

**1. CLIENTE: DIOCRÁSIO SOUZA SILVA: AQUISIÇÃO NO TOTAL DE R\$304.577,19.**

Fisco se fundamentou na declaração do adquirente, à fl. 188 dos autos, de que “... foram adquiridas para comercialização”;

Já o recorrente aduz anexar prova em mídia (sem acesso) relativa à “Declaração com firma reconhecida atestando que a compra dos materiais se deu para uso próprio” (fls. 995).

**2. CLIENTE: EDGAR JUNIOR ROCHA PAES: AQUISIÇÃO NO TOTAL DE R\$141.966,97.**

Fisco se fundamentou na intimação ao adquirente, à fl. 665 dos autos, sem a devida resposta;

Já o recorrente aduz anexar prova em mídia (sem acesso) relativa à “Declaração com firma reconhecida atestando que a compra do bem para uso em obra registrada em nome da filha e dependente do cliente (...); Alvarás referente à obra ...” (fls. 995).

**3. CLIENTE: FERNANDO NOVAIS DE SOUZA: AQUISIÇÃO NO TOTAL DE R\$332.798,30.**

Fisco se fundamentou na declaração do adquirente, à fl. 76 dos autos, de que “... foram adquiridas para comercialização”;

Já o recorrente aduz anexar prova em mídia (sem acesso) relativa à “Declaração com firma reconhecida atestando que a compra dos materiais se deu para uso próprio” (fls. 995).

**4. CLIENTE: FRANCISCO AURICÉLIO RODRIGUES DE FREITAS: AQUISIÇÃO DE R\$619.448,38.**

Fisco se fundamentou na intimação ao adquirente, à fl. 345 dos autos, subscrito pela sua filha, com observação de “FILHA DO FALECIDO”;

Já o recorrente diz anexar prova em mídia (sem acesso) relativa ao “Atestado de óbito” (fls. 995).

**5. CLIENTE: GRÁFIKA IMPRESSÃO DE OUTDOOR LTDA: AQUISIÇÃO DE R\$980.315,69.**

Fisco se fundamentou na conclusão de “NÃO EXISTE GRAFIKA OU ESTE NÚMERO NO LOCAL”, conforme manuscrito à fl. 741 dos autos;

Já o recorrente aduz anexar prova em mídia (sem acesso) relativa à “Declaração do cliente (...) atestando que a compra dos bens se deu para uso em prestação de serviços realizados em favor de seus clientes ...” (fls. 995).

**6. CLIENTE: IGREJA EVANGÉLICA DO REINO DE DEUS: AQUISIÇÃO DE R\$279.555,69.**

Fisco se fundamentou na conclusão de “NÃO APRESENTOU ALVARÁ; NÃO INFORMOU SE COMPROU OU NÃO, APENAS ANEXOU CÓPIAS DOS DANFES”, conforme manuscrito à fl. 748 dos autos;

Já o recorrente aduz anexar prova em mídia (sem acesso) relativa à “Declaração (...) atestando que a aquisição dos bens se deu para utilização em obras de construção da sede da Igreja e que a referida obra está pendente de regularização com a prefeitura (...) Temo de notificação do Corpo de Bombeiros solicitando a regularização da obra” (fls. 995).

7. CLIENTE: ITAMAR GONÇALVES DE AQUINO: AQUISIÇÃO NO TOTAL DE R\$884.484,31.

Fisco se fundamentou na declaração ao adquirente, à fl. 178 dos autos, de que “... foram adquiridas para fins comerciais”;

Já o recorrente aduz anexar prova em mídia (sem acesso) relativa à “Declaração com firma reconhecida atestando que a compra dos materiais se deu para uso próprio” (fls. 995).

8. CLIENTE: JOSÉ ANTÔNIO DE SOUZA NETO: AQUISIÇÃO NO TOTAL DE R\$117.450,63.

Fisco se fundamentou na intimação ao adquirente, à fl. 108 dos autos, de que “... utilizei na obra presente Av. Braulino Santos nº 530, Bairro Candeias”;

Já o recorrente aduz anexar prova em mídia (sem acesso) relativa à “Declaração com firma reconhecida atestando que a compra dos materiais se deu para utilização em obras de membros de sua família e que (...) já chegou a ser notificado pela prefeitura para promover as devidas regularizações da construção, com emissão do competente Alvará (...) Autuação da prefeitura (...) Fotos da obra” (fls. 995).

9. CLIENTE: MRG EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA: AQUISIÇÃO DE R\$331.072,27.

Fisco se fundamentou na desqualificação da declaração da Construtora de que “O material adquirido foi incorporado ao empreendimento Condomínio Residencial Parque do Ipê II ...”, à fl. 801 dos autos;

Já o recorrente aduz anexar prova em mídia (sem acesso) relativa à declaração com assinatura digital atestando que a compra dos materiais se deu para utilização no referido condomínio.

ACORDAM os membros desta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, em pauta suplementar, converter o PAF em diligência para:

**1º) A REPARTIÇÃO FISCAL DE ORIGEM:**

Intimar o recorrente a apresentar nova mídia eletrônica com os respectivos arquivos das provas que diz conter na mídia anexada em sua manifestação, datada de 27/09/2019, sob SIPRO nº 472186/2019-6, ínsitas às fls. 994 a 996 dos autos, cujos arquivos não se conseguiu acessar;

**2º) AOS AUTUANTES:**

De posse dos arquivos contidos na mídia avaliarem as provas documentais trazidas pelo recorrente, consoante manifestação às fls. 994 a 996 dos autos, e se são capazes de elidir parcialmente a exação fiscal, por não configurar intuito comercial dos adquirentes, e, ao final, caso necessário, apresentem novos demonstrativos dos valores remanescentes.

**3º) A REPARTIÇÃO FISCAL DE ORIGEM:**

Posteriormente, a repartição fiscal deverá dar ciência ao sujeito passivo do resultado da diligência, fornecendo-lhe todos os demonstrativos porventura apensados na diligência, indicando o prazo de DEZ dias para, querendo, se pronunciar e, em seguida, caso haja fatos novos, retornar aos autuantes para sua manifestação a respeito.

Por fim, retorno-se os autos para instrução e posterior julgamento pelo CONSEF.

Às fls. 1.019 dos autos, consta intimação ao sujeito passivo para apresentar, no prazo de 72 horas, a documentação citada no processo e referente à sua manifestação, cujo CD se encontra vazio. E, às fls. 1.020 a 1.535 dos autos, inúmeros documentos, em atendimento ao quanto solicitado.

Por fim, às fls. 1.537 e 1.538 dos autos, informação fiscal subscrita por um dos autuantes mantendo o lançamento fiscal na forma como constituído, sob o seguinte entendimento:

A declaração por si dos adquirentes das mercadorias de que as adquiriu para uso/consumo não é suficiente para elidir a ação fiscal. Podem, de acordo com o seu interesse, ora informar que comprou as mercadorias para revenda, ora para consumo próprio, como fizera, por exemplo, o cliente “Itamar Gonçalves de Aquino. Observa-se na declaração de fls. 178, que informara ao fisco que adquiriu as mercadorias para comercialização e nesta oportunidade declara que foi para uso próprio. Tratam-se de compras no montante de 884.484,31!

Quanto aos demais clientes relacionados no Recurso de fls. 994 – 996, as novas declarações e documentos acostados ao processo em nada altera o nosso entendimento quanto ao cometimento da infração.

Considerando o montante das operações realizadas por cada um dos clientes relacionados, além da declaração de que adquiriu os produtos para uso próprio, se fazia necessária a exibição de outros documentos que pudesse comprovar qual foi o seu efetivo destino. Os alvarás de construção por eles apresentados estão em nome de terceiros (filha, esposa etc), não guardando, portanto, nenhum nexo causal com o fato gerador em si,

*haja vista que as operações de vendas que constam dos documentos fiscais estão registradas em nome de outras pessoas.*

*Haja vista que não houve alteração no demonstrativo de débito, não se faz necessária a ciência à Autuada do resultado da diligência.*

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo recorrente no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância que julgou Procedente o Auto de Infração, pelo qual se exige o valor de R\$1.006.837,73, sob a acusação de o contribuinte não 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.

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade arguida pelo recorrente sob a alegação de ofensa ao art. 127 do RPAF/BA, pela ausência de intimação ao autuado para se manifestar acerca de fatos novos trazidos pelos autuantes, quando da informação fiscal, inerente às notas fiscais emitidas para a construtora E2 Engenharia, de modo que se demonstrasse que as notas fiscais foram emitidas para o endereço de uma obra executada pela referida construtora, mesmo endereço utilizado pelos autuantes para notificá-los em diligência e que, efetivamente, adquiriram as mercadorias.

Aduz que a não localização da referida sociedade no endereço que consta do cadastro fiscal não significa que a sociedade seja fictícia, eis que a intimação foi dirigida a um endereço onde funcionou uma filial, pois, se tratou, justamente, do endereço de uma obra já realizada, de modo que na data da intimação não mais havia representantes da construtora no local.

Aduz, ainda que, neste caso, caberiam aos autuantes intimar a construtora em sua matriz, o que os levou à justificativa, sem qualquer fundamentação fática, para manter o lançamento, conforme a suposta denúncia de utilização indevida do CNPJ de construtoras, igrejas e outros não contribuintes a fim de simular operações não tributadas pela ST.

E rejeito a preliminar de nulidade visto que não se tratam de fatos novos trazidos pelos autuantes na informação fiscal, como alega o apelante, mas, sim, de fatos documentados e constantes dos autos, às fls. 63 a 826 dos autos, em especial das fls. 801 a 826, os quais se reportam à referida construtora, documentos estes que já embasavam a acusação fiscal, cujas alegações de defesa ou recursal demonstram o pleno direito de ampla defesa exercido pelo sujeito passivo.

Também indefiro o pedido de perícia tendo em vista a gama de prova documental que fundamenta a acusação fiscal, como também, nos termos do caput do art. 5º combinado com o art. 8º, inciso I, da Lei nº 7.014/96, que preveem a responsabilidade pelo contribuinte, na condição de sujeito passivo por substituição, da retenção do ICMS-ST, devido nas operações subsequentes pelo adquirente, que realize com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, quando efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito ou desabilitado no Cadastro, desde que as tenha recebido sem a cobrança antecipada do imposto, cujo ônus do fato modificativo é do recorrente.

Quanto à alegação recursal, inerente à decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores do período de janeiro e fevereiro/2014, já que tomou ciência do Auto de Infração em 15/03/2019, há de ressaltar que a ciência ao sujeito passivo ocorreu em 20/02/2019, consoante documento às fls. 828 dos autos.

Há de esclarecer que a PGE/PROFIS já uniformizou o entendimento, através do Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, que o prazo decadencial deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, com supedâneo no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas efetuar o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Por sua vez, o caput do aludido art. 150 do CTN, estabelece que o lançamento por homologação “... opera-se pelo ato em que a referida autoridade, **tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa**” (grifo nosso).

Portanto, em que pese o § 4º do art. 150 do CTN dispor: “Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador...”, tal contagem só se inicia a partir do momento que a autoridade administrativa **toma conhecimento do fato gerador**, o que só ocorre com a escrituração dos documentos fiscais nos livros fiscais próprios (lançamento fiscal para homologação).

No caso sob análise, por ser o ICMS um imposto de competência mensal, os fatos geradores do período de 01 a 28/02/14 só foram escriturados nos livros fiscais próprios do recorrente a partir do mês de março de 2014, após conclusas todas as operações relativas ao mês de fevereiro de 2014.

Sendo assim, impossível se atribuir qualquer possibilidade de conhecimento à autoridade administrativa, relativa aos fatos geradores de fevereiro de 2014 no próprio mês de fevereiro, como pretende o apelante, de modo que a contagem do prazo decadencial de cinco anos se extinga em 20/02/2019 para a competência de fevereiro de 2014.

Entretanto, quando da ciência do Auto de Infração, ocorrida em 20/02/2019, já havia a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no mês de janeiro/2014, devendo ser excluído o valor de R\$33.022,89 do total do débito de R\$1.006.837,73, o que perfaz o valor de R\$ 973.814,84.

No mérito, o recorrente alega ser do Fisco, nos termos do art. 130 do CTN, o ônus da prova quanto à ocorrência do fato gerador que, neste caso, implica necessariamente na prova de que os clientes compraram material para revender, já que o ordenamento jurídico não permite a exigência de prova negativa. Diz ainda que para fundamentar a sua pretensão a fiscalização realizou procedimento de circularização externa, questionando os adquirentes sobre a destinação que deram aos materiais adquiridos e exigindo documentos relativos à regularidade da construção, a exemplo de alvarás emitidos pelas Prefeituras.

Porém, segundo o apelante, em diversas situações em que não obteve a prova do intuito comercial, o fisco presumiu a existência do fato gerador de ICMS de posterior revenda comercial (sem amparo legal), sob a *presunção* de que o recorrente teria praticado operações *habituais* de vendas de mercadorias com clientes pessoas físicas e jurídicas, motivada pelas seguintes premissas:

- As aludidas operações acumularam, no período autuado, um valor superior a R\$100.000,00;
- Parte dos clientes pessoas físicas com os quais o autuado transacionou também são sócios de pessoas jurídicas, cujo objeto social contempla a comercialização das mercadorias adquiridas;
- Não foram apresentadas declarações, pelos clientes do recorrente, atestando a destinação final das mercadorias adquiridas;
- Nas situações em que as exigidas declarações foram apresentadas, as mesmas não poderiam ser aceitas para o fim pretendido, já que não foram acompanhadas do respectivo Alvará, de modo a confirmar que os clientes não comercializaram as mercadorias oportunamente;
- Para substancial parcela dos casos, a presunção sequer foi amparada em alguma alegação, ou fato levantado.

Em contraponto, o recorrente passa a justificar a habitualidade e volume dos materiais adquiridos pelos seus clientes, a exemplos:

- A não apresentação de alvará de construção não comprova a revenda dos materiais adquiridos, cuja soma do ICMS-ST exigido é de R\$374.534,26 (fl. 962);
- A recusa ou não localização do adquirente para responder à intimação da circularização não autoriza presunção de que adquiriu com intuito comercial os materiais;

- Dentre os clientes que foram localizados e responderam a intimação, muitos se apresentaram como engenheiros, pedreiros, serralheiros, mestres de obras, dentre outras categorias;
- O fato de uma pessoa, física ou jurídica, ao longo de quatro anos, adquirir materiais de construção em valor igual ou superior a R\$100.000,00, não confirma que tenha revendido tais bens;
- Registra que a pessoa jurídica E2 ENG EMPREENDIMENTOS relaciona-se à prestação de serviços em engenharia, uma das maiores empresas do ramo, cujo endereço tido como fictício decorre da intimação, não em sua sede, mas numa obra concluída;
- Aduz que a GRÁFIKA IMPRESSÃO OUTDOOR LTDA também foi intimada em endereço antigo, mesmo estando seu CNPJ já atualizado após mudança de endereço;
- O fato de a denúncia ter afirmado que o recorrente utilizou indevidamente o CNPJ de igrejas, construtoras e condomínios em notas fiscais de vendas não torna essa afirmação em uma realidade, de modo a presumir que intimações não entregues aos destinatários, são verdadeiros os fatos denunciados, do que diz que nessas situações de clientes não encontrados sem qualquer diligência adicional ou que não atenderam a intimação a exigência do ICMS-ST é de R\$457.970,83;
- Casos em que os autuantes deixaram de justificar qualquer razão hábil para refutar as declarações prestadas pelos clientes, com firma reconhecida em cartório e acompanhadas de outros elementos que evidenciam a realização de obras de construção civil, tipo: projetos arquitetônicos e ART (Anotação de Responsabilidade Técnica);
- Casos em que o lançamento por presunção se baseou, exclusivamente, no fato de as pessoas físicas, clientes do recorrente, integrarem o quadro societário de pessoas jurídicas;

Da análise das razões de mérito, inicialmente, registre-se que o Fisco demonstrou, às fls. 9 a 62 dos autos, que o recorrente comercializou materiais de construção, produtos sujeitos ao regime ST, para contribuintes do imposto, não inscritos no CADICMS, fato este constatado através da habitualidade e volume de operações realizadas com alguns adquirentes, conforme estabelece o art. 5º da Lei nº 7.014/96, devendo, nos termos do art. 8º, inciso I, da referida Lei, fazer a retenção do imposto devido nas operações a serem realizadas pelos adquirentes, o que, segundo a PGE/PROFIS, por conduto de inúmeras provas indiciárias colacionadas aos autos, meios probatórios estes permitidos em direito, resta claro o cometimento da conduta infracional assacada nos autos, do que ressalta que, no caso concreto, utiliza-se as provas indiretas para, a partir de fato secundário conhecido, por dedução lógica, chegar-se a fato não provado diretamente, já que restou evidenciado as numerosas e habituais vendas de mercadorias para pessoas físicas e jurídicas, não inscritas no CADICMS, que indicam claramente venda para futura revenda.

Há de registrar que para a devida obtenção das provas foi efetivada - junto às pessoas físicas e jurídicas, não inscritas no CADICMS, identificadas nas diversas notas fiscais como adquirentes das mercadorias, levando-se em consideração a habitualidade das operações realizadas e as quantidades adquiridas - intimação para apresentarem ao fisco as necessárias comprovações das compras, a exemplo de Alvará de Construção para o caso em que as aquisições tenham sido para utilizações na construção ou reforma de imóveis do próprio adquirente, sendo, à época da ação fiscal, excluídas do cálculo do ICMS-ST as diversas pessoas intimadas que comprovaram a aplicação em construções em suas propriedades, conforme se pode verificar às fls. 63 a 826 dos autos.

Há de registrar que dos noventa e cinco destinatários que compõem a base da acusação fiscal, 90 tratam de pessoas físicas identificadas nas notas fiscais como adquirentes das mercadorias, com conotação de mercadoria decorrente da habitualidade e quantidades adquiridas. Três tratam de pessoas jurídicas relativas ao segmento de construção civil (CONSTRUTORA BAHIA PROJET LTDA ME; E2 ENG EMPREENDIMENTOS LTDA e M R G EMPREEND IMOBILIARIOS LTDA); uma de

GRAFIKA IMPRESSAO OUTDOOR LTDA e outra de IGREJA EVANG ASSEMBLEIA DE DEUS.

A título de exemplo, do grupo das pessoas físicas consta EDVALDO DIAS BORGES, CPF nº 035.840.685-41, com endereço na Cidade de Tanque Novo (BA), o qual foi intimado pelo Fisco para confirmar e indicar o motivo das 57 compras realizadas no período de janeiro de 2014 a junho de 2016, no montante de R\$461.880,31, mediante elementos comprobatórios tipo: Alvará de Construção para o caso em que as aquisições tenham sido utilizadas na construção ou reforma de imóveis de sua propriedade, conforme documentos às fls. 185 e 186 dos autos.

Por sua vez, às fls. 849 dos autos, o defendant alega que a intimação ao sr. Edvaldo Dias Borges sequer foi remetida, presumindo-se indevidamente que haveria uma operação de remessa para posterior revenda.

Já o autuante, às fls. 911 dos autos, rechaça tal alegação e informa que o Termo de Intimação se encontra apensado aos autos e que a pessoa não foi localizada no endereço indicado nos documentos fiscais.

Ainda a título de exemplo destaca-se a pessoa física de ITAMAR GONÇALVES DE AQUINO, CPF nº 032.583.265-09, situado na Cidade de Seabra (BA), ao ser intimado para confirmar a aquisição no montante de R\$884.484,31 afirmou que “foram adquiridas para fins comerciais”, conforme documentos às fls. 178/183 dos autos.

Também se observa que a pessoa física de ACÍSIO DE SOUSA RIBEIRO NETO, CPF nº 408.352.785-49, com endereço no município de Paramirim (BA), foi intimado para comprovar as aquisições de R\$ 369.041,43, tendo respondido que não adquiriu os materiais, inclusive registrado Boletim de Ocorrência na Delegacia do Município, conforme documentos às fls. 499/501 dos autos, o que só vem a confirmar o destino incerto das mercadorias e o intuito comercial, objeto da acusação fiscal.

Chama atenção também o valor de aquisição de R\$1.063.270,45 de materiais de construção pela pessoa física ELENILSON SILVA ALMEIDA, CPF nº 908.839.345-15, o qual se encontra elencado pelo recorrente como clientes que não foram encontrados (fl. 974/975), o que só corrobora a favor da acusação fiscal de vendas com destinatário incerto e, em consequência, o intuito de eximir da exigência do ICMS-ST, em razão do volume monetário das operações e destino incerto.

Ademais, em consulta ao Cadastro da SEFAZ consta tratar-se de empresa individual, com atividade de comércio varejista de materiais de construção, sob CNPJ nº 09.147.089/0001-98 e inscrição estadual nº 75.496.100 ME, localizada na cidade de Poções, com início de atividade em 10/10/2007 que, apesar de constar como baixado em 25/09/2008, já demonstra a vinculação pregressa com a atividade comercial com tais materiais ou quiçá o uso indevido de seus dados cadastrais. O fato é que não restou comprovado o uso em construção própria, através de alvará de construção, eis que sequer fora localizado.

O Sr. RENERIO NEVES COSTA, CPF nº 709.135.875-91, residente em Guanambi (BA), em resposta a intimação do Fisco afirmou, às fls. 661/662 dos autos, que as mercadorias foram utilizadas com exclusividade para a realização de construções diversas de obras particulares, o que já caracteriza a intermediação de terceiros e consequente mercancia, visto que as notas fiscais foram emitidas em seu nome e não em nome dos destinatários finais.

Já a Sr.<sup>a</sup> VERBENA CAMPOS F SILVA ROCHA, CPF nº 472.467.905-00, residente em Macaúbas (BA), apesar de afirmar que os materiais adquiridos no montante de R\$238.785,82 foram utilizados na construção de uma propriedade de sua filha, apresentando Alvará de Construção e escritura do imóvel, a manutenção da exigência se deu pelo fato da Sr.<sup>a</sup> Verbena constar como destinatária das notas fiscais; do Alvará de Construção ter sido emitido em nome do Sr. Hermerson Luiz Figueiredo Brandão e o ITBI em nome de Débora Cristina Campos, como também de todos integrarem o quadro societário da empresa Brandão e Rocha Ltda, inscrição estadual nº 89.851.469, ativa à época no CAD-ICMS com atividade de estrutura pré-moldadas, conforme documentos às fls. 505/516 dos autos, o que vem a corroborar a denúncia feita ao Fisco, objeto de recomendação

através de Comunicação Interna nº 23/16 pela Inspetoria Fazendária de Investigação (INFIP), de que o sujeito passivo pratica vendas para empresas do ramo de construção civil com notas fiscais destinadas em nome dos sócios, com o objetivo de se eximir do pagamento do ICMS-ST.

Por outro lado, foi excluído do cálculo do ICMS-ST as operações inerentes ao exercício de 2017 destinadas ao Sr. AUGUSTO CORREIA BRITO, CPF nº 383.187.765-34, por ter apresentado Alvará de Construção expedido em 2017, mantendo-se a cobrança apenas quanto ao período de 2014 a 2016, no montante de R\$ 641.765,81, conforme documentos às fls. 473 a 477 dos autos.

O fato é que, neste grupo de pessoas físicas, em razão da impossibilidade de se efetuar uma circularização junto a todos os clientes, foi realizada por amostragem a partir dos supostos adquirentes que realizaram compras acima de R\$100.000,00, exigindo-lhes Alvará de Construção e ou projeto arquitetônico **como comprovação para aplicação na construção ou reforma de imóveis**, eis que a simples declaração da aquisição das mercadorias para aplicar em construção própria, como pretende o recorrente, não caracteriza a efetiva operação, salvo se acompanhada dos respectivos pagamentos das mercadorias junto ao autuado ou de documentos comprobatórios da construção.

Sendo assim, diante de tais considerações, **no grupo das pessoas físicas tidas como adquirentes**, vislumbro incapazes para destituir a acusação fiscal as alegações recursais de que: *i) a não apresentação de alvará de construção não comprova a revenda dos materiais adquiridos; ii) a recusa ou não localização do adquirente para responder à intimação da circularização não autoriza presunção de que adquiriu com intuito comercial os materiais e iii) dentre os clientes que foram localizados e responderam a intimação, muitos se apresentam como engenheiros, pedreiros, serralheiros, mestres de obras, dentre outras categorias*, eis que tais afirmações só confirmam a responsabilidade do recorrente, na condição de sujeito passivo por substituição, da retenção do ICMS-ST, devido nas operações subsequentes pelos adquirentes, que realizem com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, quando efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito ou desabilitado no Cadastro, nos termos previstos no caput do art. 5º c/c o art. 8º, inciso I, da Lei nº 7.014/96, por caracterizar mercancia/revenda dos materiais.

**Quanto às pessoas jurídicas**, em relação à empresa E2 ENGENHARIA EMPREENDIMENTOS LTDA, com aquisição de mercadorias no total de R\$608.479,28, verifica-se que o recorrente se insurge sob a alegação de que as aquisições se relacionam à prestação de serviços em engenharia, de uma das maiores empresas do ramo, cujo endereço tido como fictício decorre da intimação, não em sua sede, mas numa obra concluída.

Já os autuantes, às fls. 910 dos autos, dizem que foi relatado pelo denunciante ao Fisco que se tratando de construtora, condomínios, igrejas, etc., o autuado se aproveitava dos dados cadastrais e os indicava nas notas fiscais efetivamente emitidas nas operações com empresas do ramo de material de construção, com o intuito de evitar a retenção do ICMS-ST. Por fim, aduz que o recorrente poderia ter provada as operações através de declaração do seu cliente de que efetivamente adquiriu as mercadorias constantes das notas fiscais emitidas em seu nome ou até mesmo provar que fora ele que procedeu à quitação das duplicatas.

Quanto a tal destinatário, não me parece convincente os argumentos que se fundamentam a acusação fiscal para exigência do imposto, caracterizando-se apenas em conjecturas com lastro probatório apenas em denúncia, devendo serem excluídos os valores relativos, ora exigidos.

O mesmo ocorre quanto à empresa MRG EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA, com aquisição de mercadorias no total de R\$331.072,27, eis comprovado que as aquisições foram incorporadas ao empreendimento Condomínio Residencial Parque do Ipê II, conforme documentos às fls. 801 a 825 dos autos, devendo serem excluídos os valores relativos, ora exigidos.

Inerente à GRÁFIKA IMPRESSÃO OUTDOOR LTDA, cujo montante de aquisição de materiais de

construção resulta em R\$980.315,69, o recorrente alega que também foi intimada em endereço antigo, mesmo estando seu CNPJ já atualizado após mudança de endereço e que a mesma declarou que a compra se deu para uso em prestação de serviços realizados em favor de seus clientes.

Os autuantes, como lastro probatório, anexa intimação ao adquirente, não recebida, endereçada à Rua Augusto Seixas, nº 516, enquanto no cadastro da SEFAZ consta a Av. Juracy Magalhães, nº 1.700, Vila da Conquista, cuja situação cadastral data de 04/12/2014, anterior à intimação de 2018, o que denota falha na prova processual, devendo serem excluídos os valores relativos e exigidos.

Já a IGREJA EVANGÉLICA ASSEMBLEIA DE DEUS, cuja aquisição de materiais de construção resulta no montante de R\$279.555,69, o recorrente alega que a instituição apresentou declaração atestando aquisição para utilização em obras de construção da sede da igreja e que a obra está pendente de regularização com a prefeitura de alvará; Anotações de Responsabilidade Técnica (ART), fotos e termo de notificação do Corpo de Bombeiros para regularização da obra.

Já os autuantes, para lastrear a acusação fiscal, conforme manuscrito à fl. 748 dos autos, concluíram que: “NÃO APRESENTOU ALVARÁ; NÃO INFORMOU SE COMPROU OU NÃO, APENAS ANEXOU CÓPIAS DOS DANFES”.

Contudo, da análise das fls. 1.195 a 1.213 dos autos, verifica-se que existem os documentos citados pelo recorrente, a saber: Anotações de Responsabilidade Técnica (ART), fotos e termo de notificação do Corpo de Bombeiros para regularização da obra, o que depõe a favor do contribuinte, cuja análise não foi feita pelos autuantes quando da última diligência solicitada, razão para concluir que devem tais valores serem excluídos da infração, por não configurar a acusação fiscal.

Em conclusão, salvo as exceções relativas àquelas quatro instituições citadas, **as quais atenderam à intimação**, concordo com o quanto informado pelo preposto fiscal na diligência de que:

*A declaração por si dos adquirentes das mercadorias de que as adquiriu para uso/consumo não é suficiente para elidir a ação fiscal. Podem, de acordo com o seu interesse, ora informar que comprou as mercadorias para revenda, ora para consumo próprio, como fizera, por exemplo, o cliente “Itamar Gonçalves de Aquino. Observa-se na declaração de fls. 178, que informara ao fisco que adquiriu as mercadorias para comercialização e nesta oportunidade declara que foi para uso próprio. Tratam-se de compras no montante de 884.484,31!*

[...]

*Os alvarás de construção por eles apresentados estão em nome de terceiros (filha, esposa etc), não guardando, portanto, nenhum nexo causal com o fato gerador em si, haja vista que as operações de vendas que constam dos documentos fiscais estão registradas em nome de outras pessoas.*

Vejo que a **omissão de resposta ou simples declaração não elidem a condição de contribuinte** dos adquirentes, decorrente das operações de circulação de mercadoria realizadas com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, nos termos previstos no art. 5º da Lei nº 7.014/96, muito pelo contrário, só reforça tal condição, sendo o *autuado*, no caso concreto de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, *responsável* pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, ao efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito ou desabilitado no Cadastro, conforme ocorrerá, previsto no art. 8º, I, da Lei nº 7.014/96, eis que, nos termos do art. 23 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS), “*O contribuinte é responsável pela verificação, via Internet, da regularidade cadastral do contribuinte que com ele promover transação comercial*”.

Sendo assim, com ressalvas do mês de janeiro de 2014 que havia operado a decadência e das exceções relatadas, restou caracterizada a prática para elidir o pagamento do ICMS-ST, ora exigido.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, alterando a Decisão recorrida apenas para exclusão dos valores exigidos: no mês janeiro de 2014 - por ter decaído o direito de a Fazenda Estadual de constituir o referido crédito tributário, quando da ciência do Auto de Infração ocorrida em 20/02/2019 -, assim como para excluir os valores relativos às seguintes pessoas jurídicas: E2 ENGENHARIA EMPREENDIMENTOS LTDA; MRG EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS LTDA; GRÁFIKA IMPRESSÃO OUTDOOR LTDA e IGREJA EVANGÉLICA ASSEMBLEIA DE DEUS, remanescendo o valor de R\$913.927,53, conforme Demonstrativo de Débito a seguir:

PERÍODO MENSAL	ICMS EXIGIDO	ICMS DEDUZIDO	ICMS DEVIDO	PERÍODO MENSAL	ICMS EXIGIDO	ICMS DEDUZIDO	ICMS DEVIDO
31/01/14	33.022,89	33.022,89	-	31/01/15	26.321,46	-	26.321,46
28/02/14	28.330,70	2.340,57	25.990,13	28/02/15	21.569,31	-	21.569,31
31/03/14	32.919,87	4.725,06	28.194,81	31/03/15	27.873,29	336,01	27.537,28
30/04/14	25.327,24	1.249,31	24.077,93	30/04/15	25.119,99	-	25.119,99
31/05/14	29.814,49	506,63	29.307,86	31/05/15	23.122,42	715,07	22.407,35
30/06/14	28.283,65	1.978,84	26.304,81	30/06/15	24.361,16	94,53	24.266,63
31/07/14	29.478,73	-	29.478,73	31/07/15	25.900,56	482,74	25.417,82
31/08/14	38.315,22	3.733,11	34.582,11	31/08/15	20.749,88	201,99	20.547,89
30/09/12	24.894,15	302,26	24.591,89	30/09/15	29.151,77	-	29.151,77
31/10/14	32.950,62	74,24	32.876,38	31/10/15	13.145,18	582,01	12.563,17
30/11/14	28.942,92	2.405,24	26.537,68	30/11/15	26.227,86	372,94	25.854,92
31/12/14	30.334,23	73,02	30.261,21	31/12/15	15.016,12	62,24	14.953,88
<b>TOTAIS:</b>	<b>362.614,71</b>	<b>50.411,17</b>	<b>312.203,54</b>	<b>TOTAIS:</b>	<b>278.559,00</b>	<b>2.847,53</b>	<b>275.711,47</b>
31/01/16	16.240,02	75,48	16.164,54	31/01/17	12.717,66	2.040,11	10.677,55
28/02/16	23.648,66	2.027,43	21.621,23	28/02/17	12.645,20	1.269,45	11.375,75
31/03/16	23.790,77	1.966,16	21.824,61	31/03/17	16.313,69	1.479,29	14.834,40
30/04/16	22.592,05	434,47	22.157,58	30/04/17	16.182,70	2.747,13	13.435,57
31/05/16	19.050,14	2.197,77	16.852,37	31/05/17	12.240,11	2.884,70	9.355,41
30/06/16	15.344,39	2.402,02	12.942,37	30/06/17	8.606,19	650,21	7.955,98
31/07/16	24.148,37	2.162,67	21.985,70	31/07/17	10.837,41	126,56	10.710,85
31/08/16	21.516,25	2.091,17	19.425,08	31/08/17	9.830,86	1.013,73	8.817,13
30/09/16	18.383,13	3.063,54	15.319,59	30/09/17	8.264,24	671,37	7.592,87
31/10/16	18.980,73	3.682,21	15.298,52	31/10/17	5.796,72	182,43	5.614,29
30/11/16	14.121,15	2.771,76	11.349,39	30/11/17	9.278,27	964,80	8.313,47
31/12/16	16.018,19	2.523,21	13.494,98	31/12/17	9.117,12	223,83	8.893,29
<b>TOTAIS:</b>	<b>233.833,85</b>	<b>25.397,89</b>	<b>208.435,96</b>	<b>TOTAIS:</b>	<b>131.830,17</b>	<b>14.253,61</b>	<b>117.576,56</b>

#### VOTO DISCORDANTE

Com o devido respeito, divirjo do nobre relator quanto ao mérito do recurso.

Cuida-se de lançamento tributário fundamentado na presunção de que o contribuinte deixou de realizar a retenção e recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

As premissas legais da autuação são os seguintes artigos da Lei nº 7.014/96:

*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.*

...

*Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

*I - o contribuinte que efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito ou desabilitado no Cadastro, desde que as tenha recebido sem a cobrança antecipada do imposto;*

Partindo-se destes dispositivos legais, portanto, afirma-se que a recorrente teria vendido mercadorias a contribuinte do ICMS, não inscrito ou desabilitado no cadastro, sem a necessária

retenção do tributo correspondente, na condição de substituto. Como pressupostos lógicos, essa afirmação considera:

- (a) Que os adquirentes das mercadorias tinham como objetivo a sua revenda;
- (b) Que os adquirentes realizam atividade comercial sem inscrição ou se encontram desabilitados no cadastro;
- (c) Que a recorrente tinha conhecimento disso e, voluntariamente, descumpriu a legislação estadual;

Entretanto, entendo que no presente caso não restou suficientemente comprovada a conduta irregular do contribuinte, apesar do louvável trabalho realizado pela autuação fiscal, seja porque algumas diligências empreendidas foram inconclusivas, seja porque o recorrente também conseguiu apresentar, ainda que de forma parcialmente satisfatória, elementos de prova em seu favor.

Com efeito, é preciso inicialmente reconhecer que a legislação baiana não dispõe de um critério objetivo para que se possa avaliar, sem margem para dúvidas, se o recorrente teria condições de identificar como contribuinte algum dos seus consumidores.

O art. 5º da Lei nº 7.014/96, acima transcrito, indica que os elementos para se caracterizar como contribuinte são a habitualidade ou volume capaz de caracterizar intuito comercial nas operações de circulação de mercadorias realizadas. Todavia, não há especificação acerca de qual é a periodicidade apta a configurar habitualidade ou a medida a que corresponde o volume capaz de caracterizar intuito comercial.

Ademais, a previsão contida no art. 23 do RICMS/BA somente me parece adequada nas hipóteses em que há inequívoca relação comercial com outro contribuinte, ou seja, quando a vendedora já possui conhecimento de que a compradora também é contribuinte do ICMS, ou quando esta assim se apresentar, situação diversa da discutida nestes autos.

Conforme constou do acórdão recorrido, o autuante esclareceu que foram selecionadas compras totais acima de R\$100.000,00 como parâmetro para investigar as operações em desacordo com a legislação, ou seja, foi adotado como parâmetro o volume das operações. A partir daí, expediu-se intimações para os adquirentes a fim de esclarecer se as aquisições foram reais ou fictícias e ainda solicitar documentos para comprovação do objetivo para a compra.

Exigiu-se inclusive a apresentação de alvará de construção e/ou projeto arquitetônico porque a denúncia que teria originado a fiscalização relatou que expressivo número de adquirentes pessoas físicas integravam o quadro societário de empresas do ramo da construção civil, porém, solicitavam a emissão da nota em nome de sua pessoa física e não da pessoa jurídica.

Entretanto, considerando o teor do voto do Ilmo. Conselheiro Relator, a autuação está persistindo somente em relação às operações realizadas com adquirentes que, em sua grande maioria, presume-se que adquiriram para a revenda apenas porque não responderam à notificação da fiscalização ou não apresentaram os documentos solicitados, **na forma que a fiscalização considerasse satisfatórios**.

Cito, por exemplo, a operação com ELENILSON SILVA ALMEIDA, CPF nº 908.839.345-15 que o relator considerou capaz de confirmar a legitimidade da autuação porque, embora este não tenha sido encontrado, consta um CNPJ com atividade de comércio varejista de materiais de construção, com cadastro estadual.

Entretanto, os fatos geradores objeto da autuação ocorreram entre 2014 e 2017, enquanto o próprio relator reconhece em seu voto que a empresa foi baixada em 25/09/2008. Logo, não há coerência, nem relação cronológica para admitir como presumida a atividade comercial por uma pessoa jurídica que, para todos os efeitos, foi encerrada 6 anos antes dos fatos geradores.

Na mesma linha, a operação com RENERIO NEVES COSTA, CPF nº 709.135.875-91 é considerada prova por ter este afirmado que adquiriu para realizar construções diversas de obras particulares. Todavia, essa informação, por si só, não me parece suficiente para comprovar a irregularidade apontada no auto de infração, uma vez que a substituição tributária aqui em discussão está vinculada à operação para revenda e não a aquisição para aplicação em prestação de serviços, ainda que para terceiros.

Ora, o contrato de empreitada ou subempreitada com fornecimento de materiais não converte o empreiteiro em contribuinte do ICMS, na forma do art. 5º da Lei nº 7.014/96, por exemplo.

Quanto à operação de VERBENA CAMPOS F SILVA ROCHA, CPF nº 472.467.905-00, entendo que é incoerente rejeitar a justificativa da mesma, no sentido de que o material serviu para a construção de uma propriedade para sua filha apenas porque o alvará de construção teria sido emitido em nome de outra pessoa (Sr. Hermerson Luiz Figueiredo Brandão) e o ITBI em nome de outra (Débora Cristina Campos) e estes integrarem quadro social de pessoa jurídica com atividade de estrutura pré-moldadas.

Afinal, o fato de ser sócio de uma pessoa jurídica com atividade próxima obriga a pessoa a adquirir por ela material para construção de seu imóvel pessoal? Ainda, se o alvará de construção foi um dos documentos eleitos como meio de prova pelo próprio autuante este perde a validade se, embora contemporâneo ao negócio jurídico analisado (construção particular), o adquirente intimado também atuar em área comercial? Onde se encontra a exigência de que o alvará de construção seja emitido em nome do adquirente do material?

Portanto, entendo que os elementos constantes nos autos são insuficientes para fundamentar a autuação na forma pretendida, pois, a grande maioria dos clientes tomados por amostragem para averiguar a pretensa irregularidade conseguiu demonstrar a regularidade da operação ou ainda ofereceu uma resposta razoavelmente plausível.

Nem mesmo a manifestação dos autuantes, após diligência solicitada pela 1ª CJF, é suficiente para afastar as incertezas, pois, suas conclusões, a meu ver, foram exclusivamente embasadas pelo montante das operações realizadas, conforme trecho que reproduzo a seguir:

*“Quanto aos demais clientes relacionados no Recurso de fls. 994 – 996, as novas declarações e documentos acostados ao processo em nada altera o nosso entendimento quanto ao cometimento da infração.*

*Considerando o montante das operações realizadas por cada um dos clientes relacionados, além da declaração de que adquiriu os produtos para uso próprio, se fazia necessária a exibição de outros documentos que pudessem comprovar qual foi o seu efetivo destino. Os alvarás de construção por eles apresentados estão em nome de terceiros (filha, esposa etc), não guardando, portanto, nenhum nexo causal com o fato gerador em si, haja vista que as operações de vendas que constam dos documentos fiscais estão registradas em nome de outras pessoas.*

*Haja vista que não houve alteração no demonstrativo de débito, não se faz necessária a ciência à Autuada do resultado da diligência.*

Penso que, neste caso especificamente, a dúvida razoável deve favorecer o contribuinte, pois, além de se tratar de clientes espalhados por diversas cidades do interior do estado, onde se sabe que a regularidade documental não é a tônica do mercado imobiliário, não há outro elemento substancial, além do valor das aquisições, que justifique a autuação.

O único critério estipulado foi o referente aos valores das operações o que, com todo o respeito a opinião do relator, não me parece suficiente para rejeitar as alegações da recorrente, notadamente no que diz respeito ao silêncio dos clientes que não foram localizados ou que não se manifestaram.

Como se sabe, as presunções são aceitas no Direito Tributário, sobretudo quando não há como provar documentalmente ou de outro modo direto, fatos que podem ser identificados a partir do exame de indícios. Entretanto, uma simples construção narrativa compatível com os indícios não é suficiente, como ensina Maria Rita Ferragut, pois, estes, quando admitem mais de uma conclusão, diferentes entre si, são imprecisos e somente podem justificar a instauração de uma

investigação e não o lançamento tributário propriamente dito (*Presunções no direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 141).

Ademais, a presunção de legitimidade dos atos administrativos não afasta o dever jurídico de investigação da verdade material, de forma a demonstrar da maneira mais robusta possível a ocorrência do fato ao qual a lei determina a incidência do tributo, como ensina Sérgio André Rocha (*Processo administrativo fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018, pp. 224-227).

Afinal, o art. 142 do CTN, que regula o lançamento tributário, demanda expressamente a verificação da ocorrência do fato gerador pela autoridade administrativa. Logo, indícios, por si só, não bastam para cumprir o dispositivo. É preciso, a partir deles, reunir elementos que tornem evidente a ocorrência da hipótese de incidência, o que me parece que não está claro no presente caso.

Sendo assim, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 278868.0002/19-6, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$913.927,53, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Laís de Carvalho Silva, José Roservaldo Evangelista Rios e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 8 de fevereiro de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. PGE/PROFIS