

**A.I. Nº** - 233014.0006/20-8  
**AUTUADO** - COSTA RICA MALHAS E CONFECÇÕES LTDA.  
**AUTUANTE** - WILSON APARECIDO OLIVEIRA BASTOS  
**ORIGEM** - INFAZ CENTRO NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 12/07/2021

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0120-02/21-VD

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDA PARA CONTRIBUINTES NÃO INSCRITOS NO CADASTRO ESTADUAL. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Restou comprovado, diante dos dados apresentados pelo autuante extraídos da Escrituração Fiscal Digital – EFD, das Notas Fiscais Eletrônicas, Notas Fiscais de Venda a Consumidor e Cupons Fiscais, que a empresa efetuou vendas de mercadorias sobre as quais deveria ter procedido a retenção e recolhimento do ICMS-ST na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes, conforme exige o art. 8º, inc. I, § 3º e art. 23 da Lei nº 7.014/96. Os argumentos defensivos foram contraditados pelas evidências fáticas, sendo caracterizado que apesar das vendas terem sido realizadas para não inscritos, ficou caracterizada a habitualidade e em volume que caracteriza intuito comercial. Indeferido o pedido de redução da base de cálculo do ICMS prevista no Decreto nº 7.799/2000. Afastada a preliminar de nulidade. Autuada não elidiu a infração. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Lavrado em 17/06/2020, o Auto de Infração exige o ICMS no valor histórico de R\$191.757,81, acrescido da multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita.

**INFRAÇÃO 01 – 07.04.03** – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado nos períodos de julho de 2017 a dezembro de 2019.

O autuante informa que o contribuinte *“Deixou de fazer a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas neste Estado a contribuintes não inscritos, que realizaram operações de circulação de mercadorias em volume que caracteriza intuito comercial. Verificou-se que tais operações, em grande parte, estavam acobertadas por notas fiscais de venda ao consumidor, com volume típico de operações destinadas a revenda”*.

Enquadramento legal: art. 8º, inc. I, §3º e art. 23 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 289 do RICMS/2012.

A autuada impugna o lançamento, fls. 16 a 32, onde após uma breve síntese da autuação, argui nulidade, por entender que o lançamento encontra-se eivado de vícios.

Destaca que para comprovar a natureza de contribuinte dos destinatários das mercadorias, pessoas físicas, a autoridade administrativa fez constar no Auto de Infração, planilhas relacionando a quantidade, em quilos, de tecido vendido, como ilustra com imagem da planilha plotada. Contudo, salienta que o autuante não fez constar quais as razões ou critérios utilizados para atribuir a determinado volume de tecidos, o intuito comercial provocando claro cerceamento de defesa.

Frisa que da pequena amostra a título de exemplo, percebe-se que a maioria das vendas não suplanta 20 quilos de tecido, sendo algumas de volume reduzido, menores que 1 quilo.

Ressalta que não foi demonstrado, ao menos, quantas vezes um mesmo destinatário adquiriu os tecidos e que obviamente, ocorrendo apenas uma aquisição em todo o período autuado, diz não sustentar sua natureza de contribuinte, independentemente do volume.

Aponta que o autuante não identifica os destinatários como pessoas jurídicas, com inscrição irregular, mas sim, pessoas físicas que não possuem inscrição estadual, o que de *per si*, denota sua natureza de consumidores finais.

Salienta que não sem razão, o CTN no seu art. 142, estabelece que no lançamento tributário deve constar todos os elementos para identificação e quantificação da obrigação tributária, sob pena de sua nulidade, como reforça o art. 129, §2º do COTEB, que transcreve, exigindo que conste no Auto de Infração todo e qualquer demonstrativo ou levantamento, que seja indispensável para esclarecimento dos fatos narrados, flagrantemente ausente no presente caso.

Aduz que sem a descrição pormenorizada dos motivos que levaram a autoridade administrativa a considerar a aquisição de determinado volume de tecido como marco para considerar o intuito comercial, não tem meios para contrapor os argumentos, traduzindo-se em cerceamento de defesa, em ofensa frontal aos princípios da ampla defesa e do contraditório, corolários do princípio do devido processo legal, contido no inciso LIV do art. 5º da Constituição Federal, determinando que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem a devido processo legal, completado pela regra do inciso LV, mediante a qual *“aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”*.

Ensina que a ampla defesa consiste em oferecer aos litigantes todos os instrumentos hábeis necessários à sua defesa de forma soberana, esclarecendo a verdade que se busca em qualquer processo contencioso, seja ele administrativo ou judicial, e nunca se deve restringir tais instrumentos, tampouco criar dificuldades para o exercício da ampla defesa, constitucionalmente assegurada e consagrada.

Acrescenta que juntamente com o princípio da ampla defesa encontra-se o do devido processo legal, muito bem analisado por Dr. Nelson Nery Júnior, cuja doutrina reproduz, assim como o contraditório está claramente definido nas palavras de Celso Ribeiro Bastos, cuja lição também cópia e conclui que diante das definições, pode afirmar que tal princípio foi maculado, uma vez que não lhe foi permitindo conhecer, em sua amplitude, a pecha que lhe foi imposta.

Reproduz lição de Celso Ribeiro Bastos, acerca da matéria, e complementa que o processo administrativo deve ser considerado como instrumento de garantias a efetivação de direitos fundamentais num Estado democrático e de direito, assim como instrumento de garantia do cidadão, relacionadas à administração pública, para solucionar os conflitos de interesses entre ambos.

Assevera não haver nos autos quaisquer elementos de prova demonstrando que a aquisição de determinada quantidade de tecido, denote o intuito de revenda, tratando-se, portanto, de mera presunção subjetiva da autoridade administrativa, já afastada em caso idêntico pelo CONSEF, conforme ementa do Acórdão JF nº 0072-11/02, transcrita.

Conclui que estando o Auto de Infração contaminado de vício insanável, forçosa é a declaração de sua completa nulidade.

Sob o título DA AQUISIÇÃO DE TECIDOS POR PEQUENAS COSTUREIRAS PESSOAS FÍSICAS – DA INCIDÊNCIA EXCLUSIVA DO ISSQN NOS TERMOS DO ITEM 14.05 DA LISTA ANEXA A LEI COMPLEMENTAR Nº 116/03, DA DISPENSA DE INSCRIÇÃO ESTADUAL (ART. 5º, § 2º, X DA LEI Nº 7.014/96) E DA EXPRESSA NÃO APLICAÇÃO DO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ART. 8º, I, § 8º, IV DA LEI Nº 7.014/96), aduz que mesmo considerando as aquisições em volume que denote intuito comercial, o que se admite apenas para argumentar, observa que o autuante também não demonstra que as operações subseqüentes seriam tributadas pelo ICMS.

Esclarece, afirmando como é natural no comércio de tecidos, sua clientela é composta também de pequenas costureiras, pessoas físicas, que adquirem tecidos para confeccionar peças de roupas para a família, vizinhos e eventualmente pequenas encomendas de seus clientes, sendo que a natureza das atividades que desempenham, não as obriga possuir inscrição estadual uma vez que sua atividade é exclusivamente tributada pelo ISSQN, especialmente considerando a alteração da Lei Complementar nº 116/2003, pela Lei Complementar nº 157/2006, que introduziu o item 14.05 na lista de serviços, destacando-se “*costura e acabamento*”, cujo trecho transcreve.

Frisa que nas atividades mistas, em que há aplicação de materiais na prestação de serviços, o campo de incidência do ICMS é supletivo, sendo que a Lei Complementar alcança apenas as operações que não são objeto de incidência do ISSQN, como emerge do art. 155, inc. II, §2º, inc. IX, alínea “b” da Constituição Federal e do art. 29, inc. IV da Lei Complementar nº 87/96, copiados, que encontram reflexo na legislação estadual, especialmente no art. 3º, inc. XIV da Lei nº 7.014/96, ao estabelecer que o ICMS não incide sobre o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços, compreendida no âmbito da competência tributária dos municípios.

Reproduz o art. 5º, § 2º, inc. X da Lei nº 7.014/96, e aponta que apesar de desnecessário, está expresso que o prestador de serviços, tributados pelo ISSQN, não é contribuinte do ICMS o que dispensa sua inscrição junto a SEFAZ/BA.

Pontua que, não sem razão, de modo a manter a coerência sistêmica da legislação aplicável a espécie, o próprio art. 8º, inc. I da Lei nº 7.014/96, indicada pelo autuante, excetua a aplicação do regime da substituição tributária nas operações com prestadores de serviço.

Conclui que sendo as adquirentes pessoas físicas de tecidos como pequenas costureiras que confeccionam roupas para seus familiares, amigos, vizinhos e eventuais clientes, sujeitas integralmente a incidência do ISSQN, nos termos do item 14.05 da lista anexa a Lei Complementar nº 116/2003, não são contribuintes do ICMS, assim sendo, estão desobrigadas a possuir inscrição estadual, consoante o previsto no art. 5º, § 2º, inc. X, da Lei nº 7.014/96, e assim, ao vendedor é dispensado a aplicação do regime da substituição tributária, conforme art. 8º, inc. I, § 8º, inc. IV da citada lei, derruindo por completo a exigência fiscal.

Pondera mesmo que assim não se entenda, o que se admite apenas para argumentar, não é constitucional a aplicação do regime da substituição tributária nas operações de venda de mercadorias a não contribuintes do imposto por completa ausência de apoio no texto constitucional.

Sob o título DA AUSÊNCIA DE PREVISÃO NA CF/88 E NA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 A PERMITIR A CRIAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA OU SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PELOS ENTES ESTADUAIS NAS OPERAÇÕES DE VENDA DE MERCADORIAS A NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO – DA OFENSA AO ART. 146, III DA CF/88, após copiar o art. 155, § 2º, inc. XII, alínea “b” da Constituição Federal, harmonizando-se com art. 146, inc. III, destaca que foi reservado à Lei Complementar dispor sobre a substituição tributária e os contribuintes do imposto.

Ressalta que cabe exclusivamente a Lei Complementar, além da Constituição, dispor sobre responsabilidades e substituição tributária, passíveis de implantação pelos entes federados. Em outras palavras, as responsabilidades tributárias e os regimes de substituição tributária somente podem ser implementados pelos entes federados, caso estejam albergados pelo quadro traçado pelas leis complementares, notadamente a 87/96, e o Código Tributário Nacional. Assim, finaliza que qualquer disposição diferente, não se harmoniza com o sistema posto.

Conclui que a responsabilidade tributária ou criação de sujeito passivo, implementado pelo art. 8º, inc. I, da Lei nº 7.014/96 consiste numa criação do Estado da Bahia e que não encontra paralelo em nenhum outro regime do ICMS, portanto, não encontra apoio no texto constitucional ou em lei complementar, devendo ser arrostado de plano.

Relata que o tema já foi apreciado pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do Convênio ICMS 52/17, com início de vigência em 01/01/2018, onde se pretendeu introduzir equivalente responsabilização no ordenamento brasileiro.

Destaca a decisão preferida em 27/12/2017, onde a Ministra Carmem Lúcia concedeu liminar para suspender os efeitos do referido convênio pelos mesmos vícios apontados, especialmente de sua cláusula nona, como se percebe pelo excerto transcrito, sendo posteriormente suspenso por despacho do Secretário Executivo do CONFAZ em 08/01/2018, cujo trecho reproduz.

Aponta que o Convênio ICMS 52/17 fora revogado e substituído pelo Convênio ICMS 142/18 tendo sido excluídas todas as disposições viciadas, como também consta no entendimento do Superior Tribunal de Justiça, cuja ementa reproduz.

Ressalta que apesar de não ser competência deste órgão administrativo, decidir matéria constitucional, nos termos do art. 167, inc. I do Decreto nº 7.629/99, a citada ADI 4628 foi proferida em controle concentrado de constitucionalidade, o que vincula os juízes e tribunais pátrios a decidirem no mesmo sentido, conforme art. 927, incisos III e IV do CPC 2015, que se aplica subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, nos termos do art. 15 do NCPC c/c art. 180 do Decreto nº 7629/99, dispositivos copiados.

Explica que tal orientação é aderente com a função do contencioso administrativo de impedir que sejam judicializadas demandas em contrariedade com o entendimento pacífico dos tribunais judiciários, concordando-se ou não com a tese firmada, evitando-se assim sucumbências desnecessárias ao Estado e prolongamentos desnecessários à resolução de questões.

A determinação do art. 927 do NCPC é prestigiada por todos os tribunais administrativos, como ilustra pelas ementas reproduzidas, proferidas pelo TIT/SP e pelo CARF.

Diz que como se percebe, a eleição de responsável tributário ou contribuinte está reservado a lei complementar, nos termos do art. 155, § 2º, inc. XII, alínea “b”, c/c com e art. 146 da Constituição, não tendo a art. 8º, inc. I, da Lei nº 7.014/96, encontrado ponto de validade na Lei Complementar nº 87/96 ou na Constituição, devendo assim, ser afastada de plano.

Defende, caso se entenda pela manutenção da exigência fiscal, o que não se espera, a aplicação da redução da base de cálculo do ICMS em 41,176% nas saídas destinadas a contribuintes do imposto, nos termos do Decreto nº 7.799/00.

Requer que sejam acatadas as considerações aduzidas, elidindo-se qualquer infração decorrente das condutas descritas, e, caso não se acate as preliminares apresentadas, o que não espera, diante da complexidade em se identificar que volume de tecido pode ser considerado adquirido com intuito comercial e/ou a natureza de prestadoras de serviços exclusivamente tributadas pelo ISSQN, como fundamentado, das adquirentes pessoas físicas, pequenas costureiras, desde já pugna pela decretação de diligência e pericia fiscal, nos termos do art. 123, § 3º, c/c o art. 145, ambos da Decreto nº 7.629/99, dispensando perito assistente e apresentando os seguintes quesitos:

*“a) Qual o volume e frequência de aquisição de tecido para que a mesma seja considerada com intuito comercial?”*

*b) Qual a atividade desempenhada pelas adquirentes pessoas físicas (amplamente identificados nas notas fiscais de venda de mercadorias)?*

*c) São pequenas costureiras sujeitas exclusivamente ao ISSQN, nos termos do item 14.05 anexo a lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003?”*

O autuante presta a informação fiscal às fls. 35 e 36, onde, depois de transcrever resumidamente os argumentos da defesa, informa que a razão para atribuir a determinado volume de tecidos o

intuito comercial é a existência da realização de operações de vendas em volume que caracteriza intuito comercial como descrito no Auto de Infração.

Explica que foi tomado como base, as vendas de tecidos em quantidade a partir de 100 quilos, comprovadas através das emissões de documentos fiscais (NF-e, NFC-e, Cupons Fiscais) em sua totalidade nota fiscal de consumidor eletrônica – NFC-e, relacionadas nos demonstrativos dos exercícios de 2017, 2018 e 2019 anexadas ao processo e entregue a autuada, destinadas a contribuintes sem inscrição no cadastro do ICMS.

Conta que no decorrer da fiscalização consultou a empresa para saber quantos metros de tecido equivale a 1 (um) quilo, que informou corresponder a aproximadamente 2,5 metros, portanto, 100 (cem) quilos de tecidos equivale a 250 metros de tecidos.

Exemplifica a ocorrência de operações, como a venda referente a nota fiscal nº 014.634 de 14/09/2017, onde a quantidade de tecidos foi de 302,96 quilos, equivalente a 757,40 metros. Cita também a operação com a nota fiscal nº 015.076 de 16/01/2018, onde foi vendido 338,96 quilos de tecido, equivalente a 847,40 metros. Portanto, não se imagina que estas quantidades seriam para consumo.

Quanto a arguição de ausência de demonstrativos e levantamentos para comprovar a natureza de contribuinte dos destinatários das mercadorias, assevera que foram entregues a autuada todos os demonstrativos com os levantamentos dos documentos fiscais: NF-e, NFC-e, Cupons Fiscais, bastando-a consultar estes documentos e verá que todas as emissões foram destinadas a contribuintes sem inscrição no cadastro do ICMS, em quantidades que caracteriza o intuito comercial.

Afirma que contrariamente a alegação da autuada de que a maioria das vendas não suplanta 20 quilos de tecidos, sendo algumas de volume reduzido, menores que 1 quilo, as vendas relacionadas nos demonstrativos, exercícios 2017, 2018 e 2019, ultrapassam os 100 quilos de tecidos, em sua maioria, bastando fazer a consulta para verificar o total do peso de tecidos em cada nota.

Apona que a autuada não atentou que nos demonstrativos entregues, as notas fiscais estão relacionadas com descrição de cada tipo de tecido, portanto, infere que tal afirmação da autuada, deve-se ao fato de ter escolhido como referência, o peso de algum tipo de tecido de determinada nota, que não corresponde o seu total.

Destaca que como a própria autuada afirma, a sua clientela é composta também de pequenas costureiras, pessoas físicas que adquirem tecidos para confeccionar peças de roupas de encomendas de clientes. Então, torna-se evidente que ao realizarem as compras destes tecidos e os transformarem em peças de roupas para revenda, está caracterizado o intuito comercial, independentemente de possuir ou não a inscrição estadual.

Quanto ao pedido para aplicação da redução da base de cálculo em 41,176% nas saídas destinadas a contribuintes do imposto, nos termos do Decreto nº 7.799/00, explica que no artigo 1º deste decreto, é bem claro ao prevê que a redução da base de cálculo só pode ser aplicada quando destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS. Como às operações de vendas que constam nos demonstrativos foram destinadas a contribuintes sem inscrição no cadastro do ICMS, não cabe a redução.

Por fim, mantém o Auto de Infração, esperando que seja julgado procedente.

É o relatório.

## **VOTO**

O contribuinte atuante no comércio atacadista de tecidos, na atividade econômica principal, além do comércio atacadista e varejista de artigos do vestuário, acessórios e de tecidos, é inscrito no Cadastro Estadual na condição NORMAL, teve contra si lavrado o Auto de Infração, ora discutido,

exigindo-se o ICMS mais multa, decorrente da constatação do cometimento de uma infração à legislação do ICMS, tempestivamente impugnada.

O contribuinte tomou conhecimento do início da ação fiscal, quando do recebimento de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, ocorrido em 30/04/2020, fl. 06, pessoalmente pelo seu contabilista.

Os demonstrativos, foram gravados em mídia – CD, fl. 09, tendo o contribuinte sido notificado da lavratura do Auto de Infração por meio do Edital de Intimação nº 9/2020, publicado no Diário Oficial do Estado da Bahia, fls. 13 e 14, de 1º de setembro de 2020.

Preliminarmente a defesa argui nulidade do lançamento por entender que o autuante exige o imposto fundamentado em mera presunção subjetiva, uma vez que nos autos não foram expostas as razões ou critérios utilizados para atribuir a determinado volume de tecido o intuito comercial, configurando claro cerceamento de defesa, na medida que a ausência pormenorizada dos motivos que levaram o autuante a tal demarcação, lhe impediu de identificar os meios para contrapor aos da acusação, fato que entende ofender os princípios da ampla defesa e do contraditório, ferindo o devido processo legal, portanto, contrariando o disposto no art. 5º, inc. LIV da Constituição Federal.

Compulsando os autos, verifico que o lançamento se amolda ao que determina o art. 142 do Código Tributário Nacional, pois o crédito tributário foi constituído por autoridade administrativa competente para tal, que tendo aplicado o roteiro de auditoria apropriado, resultou na constatação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, foi determinada a matéria tributável, calculado o montante do tributo devido, identificado o sujeito passivo e foi proposta a aplicação da penalidade cabível, e o lançamento reportou-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e observado as determinações da legislação então vigente.

Constato que os demonstrativos gravados no CD que sustentam a acusação, contêm todos os elementos necessários para o entendimento da infração, expostos de forma clara e suscita.

Não se sustenta o argumento de que a acusação se fundamenta em presunção subjetiva, pois os fatos exibidos nos demonstrativos resultaram os exames da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte, cujas informações e registros foram por ele próprio transmitidos ao Fisco, sendo o único meio, aceito e permitido, cuja validade jurídica lhe serve de prova a favor e contra.

A acusação se fundamenta em fatos concretos constatados mediante regular aplicação do roteiro de auditoria, tendo por base as informações constantes dos arquivos eletrônicos por ele informados e transmitidos, contendo os registros de sua escrita fiscal, bem como nas suas notas fiscais eletrônicas, notas fiscais de venda a consumidor eletrônica e cupons fiscais, referentes as saídas de mercadorias cujos destinatários foram pessoas físicas devidamente identificadas, conforme dados arquivados na base de dados da SEFAZ.

Ademais a auditoria foi efetuada através de ferramenta fiscal que não modifica os dados da movimentação empresarial registrada pelo contribuinte na EFD, parte do SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL, SPED-Fiscal, sendo a infração fundamentada nos dados obtidos da escrita fiscal do contribuinte, fato que sepulta a tese defensiva de que se trata de “*mera presunção subjetiva*”.

Oportuno transcrever trecho da tese para obtenção do grau de doutorado, sob a orientação do Professor Paulo de Barros Carvalho, do Curso de Pós-graduação em Direito da Universidade de São Paulo, de autoria de Florence Cronemberger Haret, disponível no sítio <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis>:

*“No campo pragmático e da retórica do direito, presunção é aquilo que se presta a introduzir ou induzir convicção de fato ou da ocorrência do fato ali onde não houver. Pelo meio presuntivo acolhe-se a veracidade ou verossimilhança do chamado ‘fato suposto’ (ou presuntivo) pelo direito, para, ao final fazer incidir a norma jurídica. É, pois, norma que institui, no ordenamento, (validade) de um fato desconhecido, mediante outro fato conhecido, com o*

*objetivo, de com isso, regular condutas. Nessa dinâmica das presunções no direito, veremos que só é possível pensá-las quando entendidas na dialética meio e fim: é um específico modus ponens do direito, que em lugar de difícil ou impossível prova pela forma tradicionalmente prevista em lei, admite-se técnica presuntiva que faz as vezes da prova, constituindo o fato em linguagem competente, dando concrecência à proposição jurídica”.*

Da intelecção do pequeno trecho do texto, conclui-se que definitivamente, não obstante, as presunções legais estarem admitidas no campo do direito tributário, desde que legalmente previstas, não se trata a infração por presunção, pois foram expostas as razões e critérios utilizados para atribuir ao volume de tecido vendido, o intuito comercial, ou seja, as apurações da ocorrência do fato gerador se deram diante de fatos diretos observados.

Ademais, como já foi dito, todas as informações foram dadas o conhecimento ao contribuinte, apesar de serem estas de já seu inteiro domínio, fatos que desconfiguram o alegado cerceamento de defesa, vez que foram expostos os motivos da autuação lhe permitindo identificar os meios e elementos para se contrapor a acusação. Portanto, foram preservados os princípios da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal.

Destarte, rejeito a preliminar de nulidade.

Considero que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação da convicção dos julgadores para decidir a lide, razão pela qual indefiro o pedido de diligência, com base no art. 147, inc. I, alínea “a” do RPAF/99. Ademais, se deferida fosse, se prestaria a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do contribuinte e cuja prova ou sua cópia, simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos, o que não ocorreu.

Também nego o pedido para realizar a perícia, com base no citado artigo do RPAF, uma vez que tal providência se mostra desnecessária em vista de outras provas produzidas.

No mérito, a infração exige o ICMS-ST que deveria ter sido retido e recolhido pelo contribuinte na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, quando promoveu vendas de mercadorias a pessoas físicas, não inscritas no Cadastro de Contribuintes do Estado, sem ter observado que tais vendas caracterizam o intuito comercial pelo volume adquirido em cada compra.

O contribuinte, quando promove vendas são responsáveis pelo lançamento e recolhimento do imposto, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer sua retenção, por força do que determina o art. 8º, inc. I da Lei nº 7.014/96.

*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;*

Transcrevo a seguir para lembrar o conceito de contribuinte do ICMS conforme previsto na Lei Complementar nº 87/96 no seu art. 4º, *in verbis*.

*Art. 4º Contribuinte 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.*

Emerge desta definição legal de contribuinte, dois aspectos a serem analisados e observados no contexto da exação.

O primeiro é a habitualidade na realização de operações de circulação de mercadorias e o segundo, é o intuito comercial caracterizado pelo volume das aquisições.

A análise de habitualidade e volume que caracterize intuito comercial para a definição de contribuinte é casuística, tratando-se de um conceito aberto, portanto, não pode ser feito previamente, sem se considerar a experiência e prática de cada situação. Tal análise requer uma

apreciação mais profunda da matéria de fato, considerando dados como os registros fiscais e a verificação de suas operações de venda.

Assim, impõe-se ao caso, a análise minuciosa dos dados coletados pela auditoria na busca da verdade material.

Nessa esteira, procedemos a apreciação dos dados constantes nos demonstrativos, na observância do dever do julgador em examinar os fatos, sempre na busca da verdade material no processo administrativo fiscal, onde prevalece tal princípio, tendo o julgador administrativo o poder-dever de tomar as decisões baseadas nas informações e documentos que há sobre a matéria abordada, não se satisfazendo somente com o que as partes trazem aos autos.

Com base nos elementos constantes nos demonstrativos, extraímos dados da escrituração fiscal do contribuinte e através de consultas ao PORTAL ESTADUAL DA NFE, após minucioso exame restou demonstrado que a maioria dos adquirentes das mercadorias, identificados como se não contribuintes fossem, realizaram no decorrer dos exercícios fiscalizados diversas operações que caracterizam a habitualidade e aquisições em volume significativo que justifica o intuito comercial, conforme tabela a seguir, onde constam expostos os dados a título exemplificativo, de três adquirentes.

Notas Fiscais - NF-e - 2017 - CPF: 608.664.705-49

Chave de Acesso	Nº NF-e	Série NFe	IE Dest.	UF Dest.	Data Emissão	Valor	ICMS	BC ICMS	ICMS-ST	Situação
'29170702944599002352550050000142661000000007'	014.266	5	Não Inscrito	BA	10/07/2017	1.871,47	336,86	1.871,47	0,00	Autorizada
'29170702944599002352550050000142711000000007'	<b>014.271</b>	5	Não Inscrito	BA	10/07/2017	2.890,36	520,26	2.890,36	0,00	Autorizada
'29170702944599002352550050000143041000000000'	014.304	5	Não Inscrito	BA	14/07/2017	1.117,44	201,14	1.117,44	0,00	Autorizada
'29170702944599002352550050000143071000000001'	014.307	5	Não Inscrito	BA	14/07/2017	1.097,45	197,54	1.097,45	0,00	Autorizada
'29170702944599002352550050000143101000000007'	014.310	5	Não Inscrito	BA	15/07/2017	939,51	169,11	939,51	0,00	Autorizada
'29170702944599002352550050000143131000000009'	<b>014.313</b>	5	Não Inscrito	BA	17/07/2017	2.160,00	388,80	2.160,00	0,00	Autorizada
'29170702944599002352550050000143151000000003'	014.315	5	Não Inscrito	BA	17/07/2017	1.434,28	258,17	1.434,28	0,00	Autorizada
'29170702944599002352550050000143191000000002'	014.319	5	Não Inscrito	BA	18/07/2017	1.078,46	194,12	1.078,46	0,00	Autorizada
'29170702944599002352550050000143531000000004'	014.353	5	Não Inscrito	BA	21/07/2017	1.814,89	326,68	1.814,89	0,00	Autorizada
'29170702944599002352550050000143591000000008'	014.359	5	Não Inscrito	BA	24/07/2017	1.144,82	206,07	1.144,82	0,00	Autorizada
'29170702944599002352550050000144101000000002'	014.410	5	Não Inscrito	BA	31/07/2017	1.493,65	268,86	1.493,65	0,00	Autorizada
'29170802944599002352550050000144721000000009'	014.472	5	Não Inscrito	BA	09/08/2017	1.983,56	357,04	1.983,56	0,00	Autorizada

Notas Fiscais - NF-e - 2017 - CPF: 046.157.002-53

Chave de Acesso	Nº NF-e	Série NFe	IE Dest.	UF Dest.	Data Emissão	Valor	ICMS	BC ICMS	ICMS-ST	Situação
'29170702944599002352550050000142601000000003'	<b>014.260</b>	5	Não Inscrito	BA	05/07/2017	2.908,89	523,61	2.908,89	0,00	Autorizada
'29170702944599002352550050000143331000000001'	014.333	5	Não Inscrito	BA	19/07/2017	2.119,64	381,54	2.119,64	0,00	Autorizada
'29170702944599002352550050000143851000000008'	<b>014.385</b>	5	Não Inscrito	BA	27/07/2017	3.112,06	560,16	3.112,06	0,00	Autorizada
'29170802944599002352550050000144391000000004'	014.439	5	Não Inscrito	BA	03/08/2017	2.707,75	487,40	2.707,75	0,00	Autorizada
'29171002944599002352550050000147341000000008'	<b>014.734</b>	5	Não Inscrito	BA	07/10/2017	4.979,99	896,40	4.979,99	0,00	Autorizada
'29171002944599002352550050000147711000000001'	<b>014.771</b>	5	Não Inscrito	BA	16/10/2017	3.036,37	546,54	3.036,37	0,00	Autorizada
'29171002944599002352550050000148151041300006'	<b>014.815</b>	5	Não Inscrito	BA	31/10/2017	3.432,84	617,91	3.432,84	0,00	Autorizada
'29171102944599002352550050000148521121582285'	<b>014.852</b>	5	Não Inscrito	BA	08/11/2017	2.169,46	390,50	2.169,46	0,00	Autorizada
'29171102944599002352550050000149371203331501'	<b>014.937</b>	5	Não Inscrito	BA	24/11/2017	4.054,72	729,82	4.054,72	0,00	Autorizada

Ou seja, em 2017, com o CPF 608.664.705-49, houve doze operações de venda, das quais o autuante incluiu no levantamento duas notas fiscais nº 014.271 e 014.313, em observância ao critério por ele utilizado em considerar compras com intuito comercial as de volume maior que 100 quilos de tecido.

Para o CPF 046.157.002-53, ocorreram nove operações dentre as quais apenas duas foram em volume inferior ao critério adotado pelo autuante.

Registro ainda o caso do CPF: 020.212.625-02, que apesar não ter sido arrolado no levantamento, em razão das aquisições serem inferiores a 100 quilos de tecidos, mas relacionado no sistema de Nota Fiscal Eletrônica, apresenta um fato que merece destaque.

Observa-se que para o mesmo cliente, que adquiriu as mesmas mercadorias, (tecidos em malha), em alguns casos a autuada procedeu a retenção do ICMS-ST e em outros não, sem nenhuma justificativa plausível para adoção de dois critérios distintos, conforme relação a seguir.

Notas Fiscais - NF-e - 2017 - CPF: 020.212.625-02

Chave de Acesso	Nº NF-e	Série NFe	IE Dest.	UF Dest.	Data Emissão	Valor	ICMS	BC ICMS	ICMS-ST	Situação
'29170202944599002352550050000136001000000004'	013.600	5	Não Inscrito	BA	16/02/2017	610,02	106,00	588,84	21,18	Autorizada
'29170302944599002352550050000136361000000000'	013.636	5	Não Inscrito	BA	01/03/2017	699,94	121,62	675,63	24,31	Autorizada
'29170302944599002352550050000136371000000008'	013.637	5	Não Inscrito	BA	01/03/2017	200,08	34,76	193,13	6,95	Autorizada
'29170402944599002352550050000138951000000006'	013.895	5	Não Inscrito	BA	19/04/2017	1.199,92	208,48	1.158,23	41,69	Autorizada
'29170502944599002352550050000139971000000000'	013.997	5	Não Inscrito	BA	10/05/2017	1.011,29	175,70	976,15	35,14	Autorizada
'29170502944599002352550050000141011000000000'	014.101	5	Não Inscrito	BA	29/05/2017	1.059,67	184,11	1.022,85	36,82	Autorizada
'29170602944599002352550050000141911000000000'	014.191	5	Não Inscrito	BA	20/06/2017	524,98	91,21	506,74	18,24	Autorizada
'29170802944599002352550050000145241000000007'	014.524	5	Não Inscrito	BA	17/08/2017	900,00	162,00	900,00	0,00	Autorizada
'29170802944599002352550050000145251000000004'	014.525	5	Não Inscrito	BA	17/08/2017	249,99	45,00	249,99	0,00	Autorizada
'29170802944599002352550050000145451000000007'	014.545	5	Não Inscrito	BA	21/08/2017	639,06	115,04	639,06	0,00	Autorizada
'29170902944599002352550050000146601000000002'	014.660	5	Não Inscrito	BA	20/09/2017	667,18	120,09	667,18	0,00	Autorizada
'29170902944599002352550050000146911000000009'	014.691	5	Não Inscrito	BA	27/09/2017	1.411,98	254,16	1.411,98	0,00	Autorizada
'29171002944599002352550050000147291000000008'	014.729	5	Não Inscrito	BA	06/10/2017	618,67	111,36	618,67	0,00	Autorizada

Outro fato que corrobora e reforça a acusação, refere-se a nota fiscal nº 014.278, emitida em 11/07/2017 para a pessoa física com CPF nº 248.988.805-68, sem ter a autuada procedido a retenção do ICMS-ST, identificado o adquirente como *CONTRIBUINTE ISENTO DE INSCRIÇÃO NO CADASTRO DE CONTRIBUINTE DO ICMS*, sendo que consta no CAD-ICMS o registro de duas inscrições estaduais ligadas diretamente ao CPF do adquirente FRANCISCO FERREIRA DE MORAIS FILHO FSA, conforme registro no arquivos do Sistema INC.

**Governo do Estado da Bahia**  
**Secretaria da Fazenda**  
**DARC - GEIEF**  
**Informações Protegidas por Sigilo Fiscal**

**PAG - 1**  
**Emissão: 07/04/2021 08:57**  
**Login do Usuário Solicitante:**  
**INC - Informações do Contribuinte**

**Estabelecimentos**

I.E.	Razão Social	Unid. Fiscalização	Condição	Situação
70.268.957	NOVA ALIANCA INDUSTRIA E COMERCIO DE TELA	SGF/DIRAT/GERAF	EMPRESA PEQUENC	INAPTO
90.050.478	FRANCISCO FERREIRA DE MORAES FILHO	SGF/DIRAT/GERAF	MICROEMPRESA	ATIVO
98.837.947	FRANCISCO FERREIRA DE MORAES FILHO	SGF/DIRAT/GERAF	MICROEMPRESA	ATIVO

Ou seja, trata-se de pessoa física, comprovadamente, ligada a empresas comerciais a exemplo da inscrita sob o nº 090.050.478, desde 01/01/2009, na condição de MICROEMPRESA, optante do SIMPLES NACIONAL, cujo endereço, Avenida Visconde de Cayru, Mercado Modelo Quadra H Box 4 Térreo, Comércio – Salvador – BA é o mesmo endereço apostado na nota fiscal emitida pela autuada, sem a retenção do ICMS-ST.

Os mesmos fatos relatados ocorridos em 2017, também se observa nos exercícios de 2018 e 2019, dos quais destacamos as vendas destinadas ao adquirente com CPF: 046.157.002-53, quando foram realizadas em 2018, quinze vendas de tecidos e em 2019 mais treze operações, em nenhuma delas a autuada procedeu a retenção do ICMS, conforme exige a legislação.

Notas Fiscais - NF-e - 2018 - CPF: 046.157.002-53

Chave de Acesso	Nº NF-e	Série NFe	IE Dest.	UF Dest.	Data Emissão	Valor	ICMS	BC ICMS	ICMS-ST	Situação
'29180102944599002352550050000150431102975286'	015.043	5	Não Inscrito	BA	05/01/2018	3.540,82	637,35	3.540,82	0,00	Autorizada
'29180102944599002352550050000150571182890350'	015.057	5	Não Inscrito	BA	10/01/2018	4.980,86	896,56	4.980,86	0,00	Autorizada
'29180202944599002352550050000151561910472532'	015.156	5	Não Inscrito	BA	17/02/2018	4.137,62	744,76	4.137,62	0,00	Autorizada
'29180202944599002352550050000151741062587642'	015.174	5	Não Inscrito	BA	23/02/2018	2.837,10	510,68	2.837,10	0,00	Autorizada
'29180402944599002352550050000153271757391809'	015.327	5	Não Inscrito	BA	16/04/2018	2.844,12	511,94	2.844,12	0,00	Autorizada
'29180402944599002352550050000153641098322578'	015.364	5	Não Inscrito	BA	30/04/2018	3.162,48	569,25	3.162,48	0,00	Autorizada
'29180602944599002352550050000154691988668752'	015.469	5	Não Inscrito	BA	19/06/2018	4.308,33	775,50	4.308,33	0,00	Autorizada
'29180702944599002352550050000154961958818803'	015.496	5	Não Inscrito	BA	12/07/2018	4.904,35	882,79	4.904,35	0,00	Autorizada
'29180802944599002352550050000155471301258888'	015.547	5	Não Inscrito	BA	09/08/2018	5.024,85	904,47	5.024,85	0,00	Autorizada
'29180802944599002352550050000155741774194604'	015.574	5	Não Inscrito	BA	22/08/2018	2.466,95	444,05	2.466,95	0,00	Autorizada
'29181002944599002352550050000156891788747785'	015.689	5	Não Inscrito	BA	10/10/2018	3.508,64	631,55	3.508,64	0,00	Autorizada
'29181102944599002352550050000157171517451537'	015.717	5	Não Inscrito	BA	01/11/2018	3.758,57	676,55	3.758,57	0,00	Autorizada
'29181102944599002352550050000157551650630006'	015.755	5	Não Inscrito	BA	19/11/2018	2.067,08	372,08	2.067,08	0,00	Autorizada
'29181202944599002352550050000158041279193987'	015.804	5	Não Inscrito	BA	03/12/2018	4.998,59	899,73	4.998,59	0,00	Autorizada
'29181202944599002352550050000158321855784549'	015.832	5	Não Inscrito	BA	12/12/2018	1.269,18	228,45	1.269,18	0,00	Autorizada

Notas Fiscais - NF-e - 2019 - CPF: 248.988.805-68

Chave de Acesso	Nº NF-e	Série NF-e	IE Dest.	UF Dest.	Data Emissão	Valor	ICMS	BC ICMS	ICMS-ST	Situação
'29190102944599002352550050000158701611790090'	015.870	5	Não Inscrito	BA	12/01/2019	1.292,52	232,65	1.292,52	0,00	Autorizada
'29190102944599002352550050000158971386697479'	015.897	5	Não Inscrito	BA	23/01/2019	5.531,02	995,59	5.531,02	0,00	Autorizada
'29190202944599002352550050000159591777924889'	015.959	5	Não Inscrito	BA	14/02/2019	5.199,18	935,85	5.199,18	0,00	Autorizada
'29190202944599002352550050000160031773933875'	016.003	5	Não Inscrito	BA	27/02/2019	1.290,34	232,27	1.290,34	0,00	Autorizada
'29190502944599002352550050000162631597976490'	016.263	5	Não Inscrito	BA	21/05/2019	2.366,35	425,93	2.366,35	0,00	Autorizada
'29190602944599002352550050000164191960468842'	016.419	5	Não Inscrito	BA	29/06/2019	3.844,76	692,07	3.844,76	0,00	Autorizada
'29190702944599002352550050000164761333804577'	016.476	5	Não Inscrito	BA	20/07/2019	2.268,39	408,31	2.268,39	0,00	Autorizada
'29190702944599002352550050000165191710529150'	016.519	5	Não Inscrito	BA	30/07/2019	2.522,21	454,00	2.522,21	0,00	Autorizada
'29190802944599002352550050000165641269493985'	016.564	5	Não Inscrito	BA	14/08/2019	1.773,22	319,18	1.773,22	0,00	Autorizada
'29190902944599002352550050000167021393705516'	016.702	5	Não Inscrito	BA	20/09/2019	2.699,10	485,85	2.699,10	0,00	Autorizada
'29190902944599002352550050000167181989588277'	016.718	5	Não Inscrito	BA	24/09/2019	366,32	65,94	366,32	0,00	Autorizada
'29191002944599002352550050000168581235253500'	016.858	5	Não Inscrito	BA	22/10/2019	824,99	148,49	824,99	0,00	Autorizada
'29191202944599002352550050000170971008910247'	017.097	5	Não Inscrito	BA	26/12/2019	2.733,82	492,08	2.733,82	0,00	Autorizada

Por fim, resalto que o Acórdão JJF nº 0072-11/02 não serve de suporte as razões da defesa, haja vista tratar-se de matéria semelhante, porém com situação fática distinta, conforme trecho do voto vencedor:

*“Qualquer análise sensata deduz não ser possível considerar como verdadeira a alegação de que pessoas físicas tenham adquirido tão expressiva quantidade de mercadorias para seu próprio consumo ou de suas famílias. Já no caso que ora apreciamos, não é de todo, inverossímil que as quantidades comercializadas pelo autuado se refiram a vendas para consumo final dos adquirentes, pois quem vende no atacado não está impedido de vender também a varejo. Além disso, as notas fiscais acostadas ao processo não revelam operações com valores ou quantidades expressivas. Todavia, é também possível que as citadas operações destinassem as mercadorias a pequenos comerciantes não inscritos. Há um certo grau de incerteza quanto à qualificação do fato – se infracional ou lícito. Não se pode atribuir essa incerteza à falta de qualificação dos adquirentes nas notas fiscais emitidas pelo autuado”* (Grifos do relator).

Não é o caso ora apreciado, pois todas as operações foram perfeitamente identificadas, inclusive com o CPF de cada adquirente e não se verifica nenhum grau de incerteza quanto à qualificação do fato – se infracional ou lícito.

De tudo exposto, restou claro que o trabalho do Auditor Fiscal não admite reparos, haja vista que pelos fatos aqui levantados, está clara a obrigação do contribuinte ter efetuado a retenção e recolhimento do ICMS na qualidade de responsável pelo lançamento e recolhimento do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer sua retenção, por força do que determina o art. 8º, inc. I da Lei nº 7.014/96, ficando comprovado o intuito comercial nas aquisições por contribuintes do imposto, mesmo não inscritos, pois, se amoldam perfeitamente ao conceito de contribuinte descrito na Lei Complementar nº 87/96 no seu art. 4º e no art. 5º da Lei nº 7.014/96, portanto, procedente a infração.

Por fim resalto que não restou provado nos autos a afirmação defensiva que *“...a clientela é composta também de pequenas costureiras pessoas físicas que adquirem tecidos para confeccionar, peças de roupas para sua família, vizinhos e eventualmente pequenas encomendas”*, não sendo cabível a tributação exclusiva pelo ISS.

Em relação às questões de caráter constitucional resalto, que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, inc. I, do RPAF-BA/99.

Quanto aos Acórdãos trazidos pela defesa de decisões judiciais, estas não fazem coisa julgada no Estado da Bahia, sequer vinculam o julgador, motivo pelo qual não podem ser acolhidos em socorro da autuada.

De resto, ao apreciar o pedido de aplicação da redução da base de cálculo do ICMS nas saídas, previstas no Decreto nº 7.799/2000, como bem pontuou o autuante, não pode ser atendido em função do que estabelece o art. 1º do citado decreto, verbis.

*Art. 1º Nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá*

*ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos seguintes percentuais de faturamento:*

*I - 65% (sessenta e cinco por cento), tratando-se de estabelecimento cuja receita bruta do exercício anterior seja igual ou inferior a R\$ 45.000.000,00 (quarenta e cinco milhões de reais); (...)*

*IV - 50% (cinquenta por cento), tratando-se de contribuinte cuja receita do exercício anterior seja superior a R\$ 45.000.000,00 (quarenta e cinco milhões de reais). (Grifos do relator)*

No caso em apreço, a atuada não demonstra nos autos elementos quantitativos de vendas que possam subsidiar seu pedido. Ademais, as vendas aqui arroladas foram realizadas para contribuintes não inscritos no CAD-ICMS, como prevê o dispositivo acima transcrito.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **233014.0006/20-8**, lavrado contra **COSTA RICA MALHAS E CONFECÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$191.757,81**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de junho de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR