

N.F. N° - 232195.0337/19-9  
NOTIFICADO - MAN LATIN AMERICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.  
NOTIFICANTE - WELLINGTON SANTOS LIMA  
ORIGEM - IFMT METRO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 10/07/2020

#### 6<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0133-06/20NF-VD

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSEVÂNCIA DO PROCEDIMENTO LEGAL. ATO PRATICADO POR AUTORIDADE INCOMPETENTE. EXISTÊNCIA DE VÍCIO INSANÁVEL. Procedimento em desacordo com rotinas estabelecidas para a fiscalização no trânsito de mercadoria. Comprovado tratar-se de ação fiscal ocorrida em estabelecimento de contribuinte cadastrado na condição de Empresa do Regime NORMAL, não optante do SIMPLES NACIONAL. Verificado que os atos fiscalizatórios que culminaram na lavratura da Notificação Fiscal foram efetuados exclusivamente por servidor sem competência legal, em afronta às normas contidas na Lei nº 11.470/09, no Código Tributário do Estado da Bahia e no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal. Representação à autoridade competente para refazimento da ação fiscal, a salvo das falhas apontadas, conforme dispõe o art. 18, I do RPAF/99. Instância Única. Notificação Fiscal **NULA** Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

A Notificação Fiscal em epígrafe, lavrada em 01.08.2019, exige do Notificado ICMS no valor histórico de R\$ 15.642,08, mais multa de 60%, no valor de R\$ 9.385,25, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

Infração 01 - 55.28.01: Proceder a retenção a menor do ICMS e o consequente recolhimento, no sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas para contribuinte localizado no Estado da Bahia (Protocolo 49/2008)

Enquadramento Legal: Art. 10 da Lei de nº 7.014/96 c/c cláusulas segunda e terceira do Protocolo ICMS 41/08. Multa prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96.

O Notificante acrescentou na descrição dos fatos que se trata de:

*“Substituição Tributária. Mercadoria: autopeças. Falta de observância no artigo 289, §21, do Decreto Estadual de nº. 13.780/12, no que concerne a Autorização a ser dada pelo titular da Inspeção Fazendária do domicílio fiscal do contribuinte para a adoção da MVA-ST original na definição da base de cálculo da substituição tributária. Destinatários das mercadorias: Bravo Caminhões e Empreendimentos Ltda., inscrição estadual no. 40.395.360. Levantamento realizado com base nos DANFES indicados para fiscalização pelo COE, que integram este processo e estão relacionados em formulário anexo, através do Regime Sumário de Apuração”*

O Notificado se insurge contra o lançamento, através de seu representante, e apresenta defesa apensada aos autos (fls.42 a 51), e documentação comprobatória às folhas 52 a 146.

Esclarece que se dedica à atividade de industrialização, comercialização, importação e exportação de veículos automotores, sendo, portanto, contribuinte do imposto sobre Operações

relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

Discorre que o Notificante entendeu que a Impugnante praticou infração consubstanciada na retenção a menor do ICMS devido no regime de substituição tributária (ICMS-ST) ao Estado da Bahia, em operação de remessa interestadual de mercadorias, razão pela qual reclamou o pagamento da quantia de R\$ 25.027,32 dos quais R\$ 15.642,08 correspondem ao valor principal e R\$ 9.385,24 equivalente à multa punitiva.

Reclama não sendo possível relatar os fatos, pois a Impugnante não recebeu, até o presente momento, cópia da Notificação de Lançamento.

Preconiza, tendo em vista as últimas autuações recebidas, acredita-se que a autuação refira-se ao suposto recolhimento a menor do ICMS devido por Substituição Tributária em razão do suposto erro na aplicação da M.V.A sobre o valor de venda da mercadoria – auto peças – a empresa localizada no Estado da Bahia, conforme DANFES nºs. 521136, 521137, 521138, 521139, 521140, 521766 e 521767, contribuinte esse que, à luz da Fiscalização não possui “Contrato de Fidelidade” junto a Inspetoria Fazendária de sua circunscrição fiscal.

Menciona que nas últimas fiscalizações a impugnante teria efetuado a retenção a menor do ICMS e o consequente recolhimento, no sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, citando o protocolo 49/2008, sendo que nestas a base legal da infração foi tipificada no Art. 10 da Lei de nº 7.014/96 c/c cláusulas segunda e terceira do Protocolo ICMS 41/08. Multa prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96.

Alega que a presente Notificação Fiscal, com base na documentação encaminhada pela “Patrus Transportes Urgentes Ltda” (transportadora responsável pelo transporte das mercadorias) fundamentou-se em 07 documentos fiscais, ou seja, suposto recolhimento a menor do ICMS, por erro na aplicação da MVA dos DANFES mencionados.

Assinala em “Preliminar de Nulidade” que a peça acusatória não pode prevalecer, por falta de requisitos essenciais, ferindo o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa, para a sua constituição tais como:

- Ausência de Intimação: A impugnante somente tomou conhecimento da presente autuação após o recebimento de um e-mail enviado pela “Patrus Transportes Urgentes Ltda” contendo o número do PAF e relação de Notas Fiscais autuadas;
- Ausência de memória de cálculo do ICMS exigido.

Consigna, no mérito, que suas operações estão, rigorosamente, de acordo com o quanto previsto na legislação estadual, apresentando (fl.47) a forma como se procedeu ao recolhimento do ICMS/ST, para tanto apresentando com o exemplo o cálculo efetuado do recolhimento do DANFE de nº. 521137, utilizando-se para o feito a fórmula para a MVA ajustada conforme disposto na cláusula segunda do Protocolo do ICMS de nº. 41/08.

Aponta que muito embora a peça acusatória não permita concluir qual é, efetivamente, a base de cálculo utilizada para a exigência fiscal ora combatida – tal como exposto na preliminar, afirma que para todas as operações, objeto da autuação, o imposto recolhido pela IMPUGNANTE foi de R\$ 12.189,50 apresentando os valores por DANFE na planilha exposta na folha 48.

Salienta que o destinatário da mercadoria Bravo Caminhões e Empreendimentos Ltda. é uma concessionária devidamente autorizada pela IMPUGNANTE para atuar perante o Estado da Bahia, conforme estipulado no CONTRATO DE CONCESSÃO (fl. 119 a 130) possuindo o direito de revender caminhões e peças da marca Volkswagen, bem como prestar Assistência Técnica com todas as obrigações decorrentes, aos caminhões de sua fabricação, sendo portanto, descabido a autuação por possuírem entre a IMPUGNANTE e a destinatária o Contrato de Concessão demonstrando a fidelidade da Concessionária na aquisição de veículos e peças, constante no art. 8º da Lei Ferrari

(Lei 6.729/79), in verbis: *art. 8º - Integra a concessão o índice de fidelidade de componentes dos veículos automotores que dela faz parte, podendo a convenção de marca estabelecer percentuais de aquisição obrigatória pelos concessionários (...)*

Finaliza requerendo que o seja declarado nulo o lançamento ou que no mérito, seja reconhecida a total improcedência da exigência fiscal e das multas.

#### VOTO

A Notificação Fiscal nº. 232195.0337/19-9, lavrada em 01.08.2019, refere-se à exigência de R\$ 15.642,08, mais multa de 60%, no valor de R\$ 9.385,25, decorrente do cometimento da Infração (55.28.01), por proceder a retenção a menor do ICMS e o consequente recolhimento, no sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas para contribuinte localizado no Estado da Bahia (Protocolo 49/2008)

O enquadramento legal utilizado baseou-se no art. 10 da Lei de nº 7.014/96, c/c cláusulas segunda e terceira do Protocolo ICMS 41/08. Multa prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, *mais a multa tipificada no art. 42, inciso II, “a” da Lei nº 7.014/96.*

A Notificação Fiscal resultou de uma ação de fiscalização, realizada por Agente Fiscal lotado na IFMT METRO, o qual descreve nos fatos que realizou a notificação *tendo-se como base o levantamento dos DANFES indicados para fiscalização pelo COE*, que integram este processo e estão relacionados em formulário anexo, através do “Regime Sumário de Apuração”.

Em preliminar, entendo pertinente registrar que conforme preconiza o art. 2º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, (Decreto Estadual nº. 7.629/99), a instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo são regidos por, dentre outros princípios, o da legalidade, da verdade material e da garantia de ampla defesa e do devido processo legal:

*Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.*

Por sua vez, o art. 142 e seu parágrafo único do CTN (Lei nº. 5.172/1966), vincula a atividade fiscal às normas estabelecidas pela legislação tributária vigente, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação ao efetuar o lançamento do crédito tributário:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (grifo nosso)*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

Ademais, destaco ainda que o art. 20 do RPAF/BA, expressamente determina que a nulidade seja decretada de ofício ou a requerimento do interessado, pela autoridade competente para apreciar o ato:

*Art. 20. A nulidade será decretada, de ofício ou a requerimento do interessado, pela autoridade competente para apreciar o ato.*

Do exame das peças processuais, observo a existência de vício jurídico intransponível relativo à legalidade do lançamento, que é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação, observando o devido processo legal:

Introdutoriamente, há de se evidenciar a inexistência nos autos da “Memória de Cálculo” efetuada pelo Notificante, tendo sido acostado apenas à folha 03 o “ Demonstrativo de Débito”.

A ausência deste requisito fundamental se impõe diante de vícios substanciais do lançamento, maculando a formalização do vínculo obrigacional que se estabelece entre o sujeito ativo e o sujeito passivo. Neste sentido, encontra-se apenas acostado aos autos os relatórios extraídos do Sistema da SEFAZ, na data de 01.08.2019: “ 05 – Resumo para Constituição de Crédito Tributário” (fls. 05 a 15); “ 13 – Lista de DANFE Indicados para Constituição do Crédito Fiscal” (fls. 24 a 38), ambos contendo diversos DANFES relacionados com suas respectivas chaves de acesso. Observa-se que estes DANFES foram *preteritamente emitidos entre os dias 25 e 29/07/2019*, e a Notificação Fiscal foi lavrada em 01.08.2019.

Ademais, há de se ressaltar que a fiscalização do ICMS compreende duas linhas claramente definidas, com base na sincronicidade da temporaneidade da ocorrência dos fatos a serem apurados, onde, de ofício, cabe ao Conselho de Fazenda efetuar preliminarmente a verificação dos trabalhos desenvolvidos na ação fiscal, por parte dos agentes fiscais, da possível ocorrência ou não de ilícitos fiscais tributários.

Uma dessas vertentes, contempla *a verificação e exame de fatos que ocorrem instantaneamente*, exercendo suas atividades no Trânsito de Mercadorias, ou seja, no exato momento da ocorrência do fato gerador do imposto. Inclusive, a constatação imediata de uma irregularidade, pode ensejar a lavratura de um Auto de Infração, “*Modelo 4*”; ou de uma “*Notificação Fiscal – Trânsito de Mercadorias*”, que a administração tributária instituiu para diferenciá-lo daquele lavrado nos estabelecimentos dos contribuintes, com toda a sua documentação exigível, às quais, ressalto, conforme interpretação dos arts. 28, incisos IV e IV-A, e 29, a lavratura de Termo de Apreensão ou Termo de Ocorrência Fiscal do RPAF/BA.

A outra vertente é quando a equipe se dedica à *análise e exame de fatos pretéritos*, portanto, não mais no trânsito de mercadorias e sim no estabelecimento do contribuinte, ou mesmo, monitorando via sistemas informatizados, com a análise e batimentos de dados existentes, as operações mercantis já realizadas. Neste contexto, constatando irregularidade, pode ensejar a lavratura, também, tanto de um Auto de Infração, quanto de uma Notificação Fiscal, sendo que o que vai diferenciá-lo é o valor da exigência fiscal, na forma do art. 48 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, de 09/07/1999, também, com as devidas documentações, amparadas pela legislação, dando início ao procedimento de fiscalização e o chamamento do contribuinte para apresentação de livros e documentos.

À vista disso, em exame das peças inseridas neste processo, há dubiedade em se afirmar com extrema exatidão em quais das vertentes ocorreu a fiscalização que consumou a lavratura da Notificação Fiscal. Apesar do modelo utilizado para a lavratura da Notificação ter sido o de “*Notificação Fiscal – Trânsito de Mercadorias*”, não há nos autos documentação comprobatória da instantaneidade da atividade de trânsito de mercadorias, quais sejam ao menos cópias dos DANFES impressos pelo emitente da NF-e, antes da circulação da mercadoria, *trazidos ou não* pelo transportador, e do seu respectivo Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais – MDF-e, bem como cópia da identificação do transportador, sendo estes solidários em casos específicos da legislação.

Neste caso, existe acostado aos autos (fl. 22), *figurando uma apreensão de mercadorias*, o “Termo de Fiel Depositário – TFD” de nº 1905988823, lavrado em nome da transportadora “PATRUS TRANSPORTES URGENTES LTDA”, indicando a data de 01.08.2019, hora 12h00min, e o “Termo de Fiel Depositário, sem a devida assinatura do fiel depositário, apenas com a assinatura do preposto fiscal em cujo corpo indica:

“Com a lavratura do presente Termo, a transportadora acima qualificada se compromete a só entregar aos respectivos destinatários as mercadorias, objeto de ação fiscal, constantes dos documentos acima discriminados quando for constatado o pagamento do imposto devido, mediante acesso ao endereço eletrônico da SEFAZ ou pela apresentação dos respectivos documentos de arrecadação estadual quitados, código de receita 1755 – ICMS AUTO DE INFRAÇÃO/DEN. ESPONTÂNEA/NOT.FISCAL/D.DEC, sob pena de responder solidariamente pelo seu recolhimento. A signatária aceita e se compromete a ficar como

*fiel depositária das mercadorias e a mantê-los fielmente e com zelo, adotando todas e quaisquer medidas necessárias a sua boa conservação e manutenção, ficando o Estado da Bahia livre de quaisquer ônus.*  
"(grifei)

Concomitante a estes dois Termos, em andamento à figuração de apreensão de mercadorias em trânsito, foi enviado diversos e-mails à Empresa Patrus, na data de 01.08.2019, através da SEFAZ, "mensagem de retenção de mercadoria CANAL VERDE" (fls. 16 e 17), cujo teor, lastreado na Portaria de no. 290, de 05.10.2015, em seu art. 5º e § 2º estabelece: "*Na hipótese da COE comunicar a transportadora a ocorrência de irregularidades, a entrega das mercadorias ficará condicionada ao recebimento do termo de liberação*".

Neste e-mail é informado à empresa Patrus da existência da presente Notificação Fiscal, bem como da existência do Termo de Fiel Depositário, indicando os DANFES contendo as mercadorias, as quais deveriam ficar retidas na própria Transportadora até o momento em que a situação tributária fiscal estivesse regularizada, ou seja, claramente não havendo a efetiva fiscalização do trânsito das mercadorias, apenas informando à transportadora que as mercadorias sinalizadas em DANFES específicos, que ela transportava, deveriam ficar retidas com ela, caso ainda não tenham seguido o seu destino. -Há de ressaltar que os DANFES existentes nos autos dando suporte à presente notificação foram emitidos pela SEFAZ, todos na data de 01.08.2019.

Ademais, pelo outro viés da vertente de fiscalização, no estabelecimento do contribuinte, também há a carência de documentação que comprove a realização deste tipo de inspeção com a participação efetiva do Notificado, *inexistindo o básico* deste tipo de instrumentalização de fiscalização, qual seja *a intimação por escrito* do sujeito passivo para a apresentação de documentação para a verificação do cumprimento da obrigação tributária, dando início, assim, ao procedimento fiscal, *ou de outro modo, à lavratura do Termo de Início de Fiscalização*, conforme preceitua o art. 26 do RPAF/BA. A inexistência do marco divisório do início do procedimento fiscal, suscita de insegurança a possibilidade da confissão da infração e o pagamento do tributo devido na denúncia espontânea, nos casos em que o contribuinte tenha agido sem dolo, ou seja, tenha agido de boa-fé, conforme disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN).

Neste diapasão, nos autos, a comprovação da ciência da intimação do Notificado, existindo apenas a Intimação (fl.40), datada de 20.08.2019.

O instituto denominado denúncia espontânea, consiste na possibilidade de o devedor do crédito tributário confessar a prática de determinada infração tributária e pagar o respectivo débito, antes que o fisco instaure contra ele qualquer procedimento administrativo de cobrança. Como a referida norma decorre do princípio da boa-fé, que guia a relação entre o fisco e o contribuinte, a "recompensa" para o devedor que confessa o débito é a dispensa do pagamento da multa sobre ele incidente, ou seja, *o crédito tributário somente restará acrescido dos juros de mora*.

Conforme dito anteriormente, constatei que a Notificação Fiscal em lide foi lavrada por Agente de Tributos Estaduais lotado na IFMT-SUL. Que o instrumento utilizado pelo agente fiscal foi uma Notificação Fiscal – Trânsito de Mercadorias. No entanto, na realidade, o procedimento usado no qual originou a ação fiscal, constituiu-se em monitoramento, isto é, em *uma espécie de auditoria sumária do ICMS a ser recolhido pelo contribuinte, relativamente a entradas de mercadorias acobertadas por DANFES* emitidos nas datas de 25 e 29 de julho de 2019 , sendo que o presente lançamento somente ocorreu em 01.08.2018. Sendo assim, o roteiro de fiscalização, assim como o instrumento utilizado, *não são apropriados para constituir o crédito tributário decorrente da apuração de fatos ocorridos preteritamente fora da instantaneidade do trânsito de mercadoria*.

Por outro lado, a empresa autuada é constituída na condição de Empresa não optante do SIMPLES NACIONAL e recolhe o imposto pelo sistema de apuração SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA/DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS, na condição de SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO/RESPONSÁVEL ICMS DESTINO, inscrito no Estado da Bahia, conforme consta na Informações do Contribuinte (fls. 18 e 23). Dessa forma, no caso em concreto, o Notificante na condição funcional de Agente de Tributos, do quadro de funcionários da SEFAZ, não tem competência para a lavratura da Notificação Fiscal, com características de fiscalização de estabelecimento, conforme dispõe o inciso II, do art. 42 do RPAF-BA/99, *in verbis*:

*"Art. 42. A função fiscalizadora será exercida pelos auditores fiscais e pelos agentes de tributos estaduais, sendo que:*

*I - compete aos auditores fiscais a constituição de créditos tributários, salvo na fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e de empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional;*

*II - compete aos agentes de tributos estaduais a constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional."*

Portanto, da leitura do dispositivo legal, verifica-se que a competência para fiscalização em empresas não optante do Regime Simples Nacional de apuração do imposto, em fiscalização de comércio, é *atribuída exclusivamente aos auditores fiscais*, inclusive os atos preparatórios vinculados à lavratura da Notificação Fiscal. Assim sendo, não poderia a presente Notificação Fiscal ter sido lavrada por preposto integrante do cargo de Agente de Tributos Estaduais, uma vez que, neste caso, *ele não teria a capacidade tributária para integrar a bilateralidade desta relação jurídica tributária*.

Voto, portanto, por todos os argumentos acima consignados, pela NULIDADE da Notificação Fiscal, conforme disposto no inciso I e II e §1º, do art. 18 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), não sendo possível adentrar no mérito da lide.

*In fine*, nos termos do art. 21 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), recomendo à autoridade fazendária da circunscrição fiscal do notificado, que analise a possibilidade de determinar a renovação do procedimento fiscal, a salvo de falhas, especialmente no que concerne à adoção de procedimento fiscal adequado à fiscalização de estabelecimento, devendo ser satisfeitas todas as formalidades legais a ela inerentes, dentre estas, a utilização do instrumento apropriado para constituir o crédito tributário decorrente da apuração de fatos pretéritos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, em instância ÚNICA, julgar NULA, a Notificação Fiscal 232195.0337/19-9, lavrada contra MAN LATIN AMERICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 10 de junho de 2020

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS - JULGADOR