

N. F. Nº - 281317.0269/22-5  
NOTIFICADO - MAGAZINE LUIZA S. A.  
NOTIFICANTE - JONEY CÉSAR LORDELLO DA SILVA  
ORIGEM - DAT/ IFMT METRO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/10/2022

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0168-02/22NF-VD**

**EMENTA:** 1. NULIDADE. ILEGITIMIDADE PASSIVA. Na forma do Ajuste SINIEF 21/2010, a emissão do Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e) cabe ao contribuinte emitente de CT-e (empresa transportadora) ou ao contribuinte emitente de NF-e, caso o transporte seja feito por veículo próprio ou arrendado, ou por transportador autônomo por ele contratado, o que não vem a ser a hipótese dos autos, caracterizando a situação de nulidade prevista no artigo 18, inciso IV, alínea “b” do RPAF-99. Notificação Fiscal NULA. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A Notificação Fiscal ora apreciada foi lavrada no Trânsito de Mercadorias em 22 de abril de 2022 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 12.960,00, além da multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **054.005.008.** Falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação tributária parcial, antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outras unidades da Federação, por contribuinte que não preencha os requisitos previstos na legislação estadual.

Consta na descrição dos fatos, a seguinte informação do autuante: “*não emitiu tempestivamente os MDF-e referentes às operações das NFe nº 29828, chave de acesso nº 1322031128335600,287550170000298281282558196 e nº 28459, chave de acesso nº 13220311283356000287550170000284591731598471, nas quais se destina, em operação interestadual, mercadorias para comercialização a contribuinte do ICMS estabelecido na Bahia.*

*Em face dessa situação, relativo às operações acobertadas pelos documentos retro-mencionados conforme prevê o § 2º-A do artigo 332 do RICMS-BA em vigor, o contribuinte não recolheu tempestivamente a antecipação tributária do ICMS, pois perdeu o direito de recolher esse imposto em momento posterior, devendo efetuar esse recolhimento quando da entrada no território do estado da Bahia.*

*Tudo como consta no Termo de Ocorrência Fiscal nº 0998831132/22-0 e demais documentos, todos em anexo”.*

Tempestivamente, a Notificada, por seus advogados, constituídos na forma do instrumento de fls. 42 e 43 apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 20 a 29, onde, inicialmente, após descrever a infração, indica carecer o lançamento de razão, motivo pelo qual apresenta impugnação ao mesmo.

Frisa que com base em uma única premissa (descumprimento do dever de MDF-e), que o Fisco estadual lhe está imputando o cometimento da infração de não recolhimento antecipado do ICMS incidente sobre as operações autuadas.

Aduz que ao assim proceder, a fiscalização não observou os exatos termos da legislação de regência, motivo pelo qual carece, em absoluto, de razão a presente Notificação Fiscal.

Ressalta ser cediço serem as normas relativas ao Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e) encontradas e disciplinadas no artigo 170-A, § 1º, inciso I, alínea “b” do RICMS/BA (reproduzido), quanto a obrigatoriedade de emissão do citado documento, pode ser do

contribuinte emitente do CT-e (empresa transportadora) ou do contribuinte responsável pela emissão da Nota Fiscal que acoberta a operação (a empresa que contrata o serviço de transporte), a depender do caso.

Percebe que o MDF-e há de ser emitido pelo “contribuinte do CT-e” quando se estiver diante da “prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual”, quer se trate de carga fracionada (alínea “a”), quer se trate de lotação (alínea “b”).

Chama atenção para o inciso II do mesmo preceptivo, esse dever só é atribuível ao contribuinte “emitente de Nota Fiscal” quando for a hipótese de “transporte interestadual” que seja feito por meio de “veículos próprios ou arrendados” ou “transportador autônomo de cargas”.

Vê não ser qualquer transporte interestadual que origina ao contribuinte emitente de Nota Fiscal o dever de emitir, também, o MDF-e. Exclusivamente quando esse serviço for “veículos próprios ou arrendados” ou por “transportador autônomo de cargas” é que esse dever surge em face de tal sujeito passivo.

Observa, entretanto, não ser isso o que se dá no caso em apreço, uma vez que diversamente do que supôs o autuante, a operação cuja fiscalização ensejou a lavratura da Notificação Fiscal impugnada, não se submete ao artigo 170-A, § 1º, inciso I, alínea “b” do RICMS/BA, na medida em que o transporte foi realizado por empresa transportadora.

Plotando recorte dos DANFE que serviram de base para a autuação, assegura ter sido o serviço prestado por Transportes Cruzado Ltda., pessoa jurídica de CNPJ 79.663.241/0001-70, e cuja atividade principal é a prestação de serviços de transporte de carga, conforme informado pela Receita Federal do Brasil (Doc. 03).

De tais documentos, observa se tratar de operação, cujo frete se deu “por conta do emitente”, sendo que a responsabilidade pela carga e emissão de toda documentação referente ao seu transporte não recai, em absoluto, sobre a Notificada, situação inerente ao frete tipo CIF, hipótese do caso em apreço, como especificado no documento fiscal.

No caso dos autos, assevera que o transporte não se deu por “veículos próprios ou arrendados” ou mesmo por “transportador autônomo de cargas”, tal com se exige na legislação, para que o dever de emissão do MDF-e seja atribuído ao contribuinte emitente da nota fiscal, vez que ele foi efetuado, insiste, por sociedade empresária, com os veículos dela, repetindo mais uma vez, os fatos.

Reforça que na situação em destaque a responsabilidade atribuída à Notificada quanto a emissão do MDF-e é do contribuinte obrigado à emissão do CT-e, isto é, da empresa transportadora, uma vez que se trata de transporte interestadual de carga lotação, a atrair a incidência do artigo 170-A, § 1º, inciso I, alínea “b” do RICMS/BA e, por conseguinte, a responsabilidade de Transportes Cruzado Ltda. pela emissão do MDF-e, e não, insiste, Magazine Luíza S/A.

Observa que a autuação em comento visou lhe penalizar, com base, exclusivamente, no descumprimento de obrigação acessória de terceiro.

Rememora que a partir de tal premissa, desprovida, como se viu, de respaldo jurídico, que a fiscalização está a lhe imputar o não recolhimento antecipado do imposto incidente sobre as operações autuadas.

Transcreve, mais uma vez, os eixos centrais do lançamento, tal como indicados pela fiscalização, apontando que a despeito de ter cumprido regularmente com todas as suas obrigações tributárias perante o Fisco Estadual, em decorrência do descumprimento de dever acessório de sujeito passivo diverso referente à emissão do MDF-e, foi sancionado com a perda de seu direito ao recolhimento do ICMS em momento posterior à entrada de mercadorias advindas de outras unidades da Federação no estado da Bahia, razão pela qual lhe é imputada a infração sobre tais operações.

Constata que toda a autuação fustigada está lastreada, unicamente, na indevida tentativa de sua responsabilização por obrigação tributária cujo dever de cumprimento é imputado a outrem pela legislação de regência, o que considera como absurdo.

Fala que a responsabilidade do administrado por obrigação tributária seja principal ou acessória, pressupõe a sua estipulação prévia, por meio da legislação tributária, à luz do princípio da legalidade, orientador de toda a atividade fiscal, nos termos do artigo 2º do Decreto 7.629/99.

Garante ser absolutamente carente de legitimidade a atribuição, desprovida de anterior previsão normativa nesse sentido, de responsabilidade de ofício do administrado pelo cumprimento ou descumprimento de obrigação acessória cuja observância é expressa e legalmente atribuída a outrem.

Não obstante, é o que se intenta fazer na hipótese dos autos, à míngua do dever de emissão do documento fiscal em comento ter sido atribuído pelo artigo 170-A, § 1º, inciso I, alínea “b” do RICMS/BA, exclusivamente à empresa transportadora (Transportes Cruzado Ltda.), arremata.

Friza, por derradeiro, que está a defender interpretação sistemática da legislação estadual, sendo necessário apenas que as previsões legais apontadas, sejam na presente (artigo 170-A, do RICMS/BA), seja na peça acusatória (artigo 332, § 2º-A, do RICMS/BA), sejam aplicados de forma coesa, o que não é apenas permitido, mas se configura como dever de qualquer intérprete.

Considera óbvio que o preceituado no artigo 332, § 2º-A, do RICMS/BA, base legal da presente vindicação fiscal, deve ser lido em consonância com o restante do ordenamento jurídico estadual, o que não pode ser diferente do que tange às normas destinadas a estipular o aspecto subjetivo das obrigações tributárias, tal como o citado artigo 170-A, do RICMS/BA.

Conclui que a punição prevista pelo artigo 332, § 2º-A, do RICMS/BA, referente a perda do direito ao recolhimento do ICMS em momento posterior ao da entrada da mercadoria no território baiano em decorrência de eventual descumprimento do dever de emissão do MDF-e, apenas há de ser imposta em face de o contribuinte que detenha a responsabilidade legal de emitir-lo, isto é, aqueles contribuintes que se subsomem à hipótese do artigo 170-A, § 1º, inciso II do RICMS/BA, situação distinta da dos autos.

No caso, argui que por expressa previsão na legislação tributária, a sujeito passivo diverso da impugnante, o cumprimento da obrigação acessória de emissão do MDF-e, este não pode ser punido por sua inobservância, ao contrário da premissa sob a qual se lastreia a Notificação Fiscal.

Mostra ser entendimento diverso do ora defendido finda por afrontar a expressa dicção do artigo 170-A, § 1º, inciso II do RICMS/BA, bem como da Cláusula Terceira do Ajuste SINIEF 21/2010, que instituiu o Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e).

Diz evidenciado por essas razões, que não tinha a responsabilidade de emitir o MDF-e relativo à operação sobre a qual recaiu a fiscalização, restando claro, que ela não poderia ser alvo do lançamento em riste, o que impõe a declaração de improcedência da peça acusatória.

Conclui no sentido de que a Notificação Fiscal seja julgada totalmente improcedente.

Não houve a prestação de Informação Fiscal pelo Notificante.

Foram os autos encaminhados pelo órgão preparador em 04/08/2020 (fl. 48), recebidos no CONSEF em 10/08/2022 e encaminhados a este relator em 11/08/2022 (fl. 48-v).

## VOTO

O lançamento constitui-se em única infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa notificada.

O procedimento fiscal foi iniciado em 17/04/2022, com a emissão de Termo de Ocorrência Fiscal número 0998831132/22-0, assinado pelo condutor das mercadorias (fls. 04 e 05).

A memória de cálculo da autuação se encontra à fl. 06.

O contribuinte se encontra inscrito no cadastro de contribuintes da SEFAZ, exercendo a atividade principal de “*Lojas de departamentos ou magazines, exceto lojas francas*”, CNAE 47.13-0-04, localizada no município de Candeias.

Antes de qualquer outra análise, entendo pertinente invocar questão de ordem pública, ainda que não aventada pela defesa do contribuinte.

E assim o faço, tendo em vista que determinadas constatações e circunstâncias têm o poder e força de interromper a marcha e andamento do procedimento, ensejando o encerramento precoce do feito, sem que haja um posicionamento quanto ao mérito, acerca de qual das partes faz jus à tutela jurisdicional, o contribuinte ou o Fisco.

Dentre as principais causas de extinção precoce dos processos são as chamadas questões de ordem pública, que abrangem uma série de matérias que superam e extrapolam os interesses e direitos das partes, em razão da sua estrita vinculação com o interesse público, e que tem o condão de impedir a decisão de mérito no feito, estando previstas nos artigos 337 e 485, incisos IV, V, VI e IX, do CPC/2015, abrangendo, em regra, condições da ação e pressupostos processuais, que têm como principal característica a possibilidade de serem conhecidas de ofício pelo julgador (artigo 337, §6º), a qualquer tempo ou grau de jurisdição (artigo 485, §3º), não estando sujeitas às regras de preclusão usualmente estabelecidas em qualquer procedimento contencioso.

No âmbito administrativo, posso invocar decisão do CARF contida no Acórdão 2401-003.558, relatado pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro, cujo julgamento ocorreu em 17/07/2014, que entendeu passar a formação do crédito tributário por diversas fases, inclusive a perfeita e correta identificação do sujeito passivo do crédito tributário, matéria sujeita à legalidade, razão pela qual se posiciona que existindo equívoco nesse ponto há de se transcender ao interesse particular do impugnante, alcançando a validade do próprio lançamento, sendo, portanto, competência do órgão julgador proceder tal controle, a qualquer tempo e grau de jurisdição, exatamente por se tratar de matéria de ordem pública.

Vejamos: A acusação é de que a Notificada, destinatária das mercadorias constantes nas notas fiscais representadas pelos DANFE 29.828 e 28.459 emitidos por Philco Eletrônicos S. A. (emitente), e transportadas por Cruzado Transportes Eireli, conforme Conhecimentos de Transporte 1.037.055 e 1.037.056, os quais indicam como tomador dos serviços a empresa emitente das notas fiscais (Philco Eletrônicos S. A.), teria deixado de recolher a antecipação parcial do ICMS devida ao estado da Bahia, pelo fato de não ter emitido tempestivamente os Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais (MDF-e).

Tal documento foi instituído através do Ajuste SINIEF 21/2010, que prevê em sua Cláusula Terceira:

“*Cláusula terceira O MDF-e deverá ser emitido:*

*I - pelo contribuinte emitente de CT-e, modelo 57, de que trata o Ajuste SINIEF 09/07, de 25 de outubro de 2007;*

*II - pelo contribuinte emitente de NF-e de que trata o Ajuste SINIEF 07/05, de 30 de setembro de 2005, no transporte de bens ou mercadorias realizado em veículos próprios ou arrendados, ou mediante contratação de transportador autônomo de cargas.*

*§ 1º O MDF-e deverá ser emitido nas situações descritas no caput e sempre que haja transbordo, redespacho, subcontratação ou substituição do veículo, de contêiner ou inclusão de novas mercadorias ou documentos fiscais, bem como na hipótese de retenção imprevista de parte da carga transportada.*

*§ 2º Deverão ser emitidos tantos MDF-e distintos quantas forem as unidades federadas de descarregamento, agregando, por MDF-e, os documentos referentes às cargas a serem descarregadas em cada uma delas.*

(...)

§ 7º Na hipótese estabelecida no inciso II desta Cláusula, a obrigatoriedade de emissão do MDF-e é do destinatário quando ele é o responsável pelo transporte e está credenciado a emitir NF-e". (Grifos do relator).

Se observa, pois, que, como regra, a emissão do MDF-e cabe ao emitente de CT-e, no caso em comento a empresa transportadora, e ao emitente do documento fiscal, que são, respectivamente, Cruzado Transportes Eireli e Philco Eletrônicos S/A, na hipótese de o transporte ser realizado em veículo próprio ou arrendado, ou contratado transportador autônomo, sendo ambas pessoas jurídicas diversas da Notificada (Magazine Luíza S/A).

Verifico, de igual modo, que por tal Ajuste apenas caberia ao destinatário da mercadoria a obrigação de emitir o MDF-e apenas na situação na qual é o responsável pelo transporte, o que não vem a ser o caso em análise.

Por tal normativo, inserido na legislação do estado da Bahia, a se ver pelo artigo 170-A, do RICMS/21:

"Art. 170-A. *Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais - MDF-e, modelo 58, é o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, cuja validade jurídica é garantida pela assinatura digital do emitente e autorização de uso pela Secretaria da Fazenda, devendo, ainda, ser observadas as regras estabelecidas no Ajuste SINIEF 21/10.*

§ 1º O MDF-e deverá ser emitido:

I - pelo contribuinte emitente do CT-e de que trata o Ajuste SINIEF 09/07, na prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual:

- a) de carga fracionada, assim entendida a que corresponda a mais de um conhecimento de transporte;
- b) de carga lotação, assim entendida a que corresponda a único conhecimento de transporte.

II - pelo contribuinte emitente de NF-e de que trata o Ajuste SINIEF 07/05, no transporte intermunicipal e interestadual de bens ou mercadorias, realizado em veículos próprios ou arrendados ou mediante contratação de transportador autônomo de cargas.

§ 2º Deverão ser emitidos tantos MDF-e distintos quantas forem as unidades federadas de descarregamento, agregando, por MDF-e, os documentos destinados a cada uma delas.

§ 3º O MDF-e também deverá ser emitido sempre que ocorrer qualquer alteração durante o percurso relativamente às mercadorias ou ao transporte, tais como transbordo, redespacho, subcontratação, substituição do veículo ou de contêiner, inclusão de novas mercadorias ou documentos fiscais e retenção imprevista de parte da carga transportada, sem prejuízo do disposto nos incisos I e II do § 1º.

§ 4º Nos casos de subcontratação, o MDF-e deverá ser emitido exclusivamente pelo transportador responsável pelo gerenciamento deste serviço, assim entendido aquele que detenha as informações do veículo, da carga e sua documentação, do motorista e da logística do transporte.

§ 5º Na hipótese do inciso II do § 1º a obrigatoriedade de emissão do MDF-e é do destinatário quando ele é o responsável pelo transporte e está credenciado a emitir NF-e.

§ 6º O transportador autônomo de cargas, regularmente habilitado pela Agência Nacional de Transportes Terrestres - ANTT, poderá emitir o MDF-e, modelo 58, nas prestações de serviço rodoviário de cargas iniciadas neste Estado, na forma do regime especial da Nota Fiscal Fácil instituído pelo Ajuste, SINIEF 37/19.

§ 7º O transporte de cargas realizado por transportador autônomo de cargas (TAC) pode estar acobertado simultaneamente pelo MDF-e emitido pelo TAC, nos termos do Ajuste SINIEF 37/19, de 13 de dezembro de 2019, e pelo MDF-e emitido pelo seu contratante. (Ajuste SINIEF 21/10)".

O lançamento tributário se deu contra o destinatário, que conforme visto acima, não tinha qualquer obrigação de emissão do MDF-e, vez caber ao transportador, no caso, tal obrigação.

Assim, entendo plenamente caracterizada a hipótese prevista no artigo 18, inciso IV, alínea "b" do RPAF/99:

"Art. 18. São nulos:

(...)

*IV - o lançamento de ofício:*

(...)

*b) em que se configure ilegitimidade passiva”.*

A defesa apresentada, não arguiu tal fato como questão preliminar a ser apreciada antecedentemente ao mérito da acusação, razão pela qual, de ofício, entendo dever ser declarada, o que faço nesta oportunidade. Notificação Fiscal nula.

Como se trata de lançamento oriundo do trânsito de mercadorias, não é possível o refazimento da ação fiscal, todavia a fiscalização de estabelecimentos pode verificar junto ao destinatário das mercadorias, não somente o seu ingresso, como, de igual modo, o recolhimento da antecipação parcial.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, e em instância única, julgar NULA a Notificação Fiscal nº 281317.0269/22-5, lavrada contra **MAGAZINE LUIZA S. A.**

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 01 de setembro de 2022.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR