

**A. I. N°** - 298629.0002/22-8  
**AUTUADO** - RAYTEC VEÍCULOS ESPECIAIS INDÚSTRIA COMÉRCIO E SERVIÇOS EIRELI  
**AUTUANTE** - IARA ANTÔNIA DE OLIVEIRA ROSA  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ ATACADO

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0191-04/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Não restou comprovada a alegação defensiva de que as operações autuadas foram resultantes do serviço de industrialização por encomenda e estariam abarcadas pelo regime do diferimento estabelecido no art. 286, inc. XX do RICMS/BA. Afastadas as arguições de nulidades. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/03/2022 para exigir ICMS no valor de R\$ 1.515.285,72, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01 – 002.001.003 – *“Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.* Aplicada multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

O autuado por intermédio de seu representante legal, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 30 a 40 e, inicialmente requer que todas as intimações alusivas ao presente feito sejam dirigidas a sua advogada, identificada no documento de procuração anexo, sob pena de nulidade no caso de sua inobservância.

Após transcrever o teor da acusação e falar sobre a tempestividade da apresentação da defesa, informa que passará a apresentar e expor as razões de fato e de direito que torna nula a exação fiscal, bem como o consequente auto de infração que fora lavrado como resultado do seu procedimento de fiscalização.

No tópico denominado “DA FALTA DO CUMPRIMENTO DAS PRESCRIÇÕES LEGAIS” assevera que o auto de infração é um ato jurídico que produz efeitos jurídicos e, como tal, exige todos os requisitos necessários para sua validade jurídica para tanto, ou seja, que o agente seja capaz, que o objeto seja lícito, possível, determinado ou determinável e que obedeça à forma prescrita ou não defesa em lei (artigo 104 do CC).

E mais, é um ato administrativo, ou seja, é um ato jurídico praticado por autoridade pública competente (art. 42, I do Decreto 7.629/99), que tem por finalidade apurar infrações, mas sempre de maneira vinculada, ou seja, seguindo as exatas prescrições da lei. E que, sua inobservância, acarreta na sua anulabilidade, como no caso em tela!

Transcreve o disposto no art. 18 do Decreto 7.629/99 (RPAF/BA) e diz que houve descumprimento no presente Auto de Infração pois houve flagrante Cerceamento ao Direito de Defesa e falta de elementos para se determinar, com segurança, a infração, como restará comprovado de forma mais robusta com as informações de mérito que adiante serão demonstradas.

Na modalidade de ato vinculado o auto de infração deve conter os exatos e precisos ditames determinados na lei específica, o que, como veremos, não ocorre, já que vícios existem. Dentre eles o lançamento de períodos não contemplados no termo de intimação para entrega de documentos, bem como infração genérica e sem descrição fundamentada do fato (apenas um texto padrão), anexos em PDF apenas com uma lista de Notas sem apresentar os respectivos DANFES com suas operações. Situações essenciais para o seguimento do feito, acarretando, por

certo, a nulidade do ato.

Pela conceituação, depreende-se que inexistente documento se não estiverem presentes todos os elementos indispensáveis, assim não teremos um auto de infração, administrativamente considerado. Este dano é de tal monta que fere de morte a validade do ato administrativo. Impossível a ratificação posterior do erro fatal, eis que as condições materiais já não mais permanecem.

Transcreve trechos sobre a teoria das Nulidades defendida pelo Professor Hely Lopes Meirelles e afirma que no presente Processo Administrativo Fiscal a autuante no afã de desenvolver seu mister, suprimiu direitos fundamentais do contribuinte para o completo exercício do seu direito de defesa consagrado na Carta Magna (art. 5º LIV da C.F.)

A empresa, por meio de ciência tácita (Doc. anexo), foi intimada nos seguintes termos:

1. INTIMADA a apresentar, no prazo de 05(cinco) dias, contado a partir do primeiro dia seguinte ao recebimento desta Intimação as informações e documentos abaixo especificados, referentes ao exercício de **2019**: 1) Demonstrativo de cálculo dos ajustes de débitos do ICMS lançados no Livro de Registro de Apuração, nos meses de agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro, nas quais constem as Notas Fiscais correspondentes.
2. INTIMADA a apresentar, no prazo de 05(cinco) dias, contado a partir do primeiro dia seguinte ao recebimento desta Intimação as informações e documentos abaixo especificados, referentes ao exercício de **2020**: 1 - Demonstrativo de cálculo dos ajustes de créditos do ICMS lançados no Livro de Registro de Apuração, no mês de março de 2020, nas quais constem as Notas Fiscais correspondentes. 2 - Os arquivos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) dos meses de junho, julho, agosto, novembro e dezembro de 2020, com todas as informações previstas no Ajuste SINIEF nº 02/2009, tendo em vista que os anteriormente enviados estão sem informações.

No entanto, a autuante lançou períodos não constantes na intimação, conforme inserido no Auto de Infração, que reproduziu e diz ser notório que os períodos 01, 02, 03, 04, 05, 09 e 10/2020 não foram objeto de intimação por parte da autuante para entrega de EFD. Invalidando então, por completo, o presente lançamento.

Ademais a única descrição da infração é feita de maneira genérica e sem constar a fundamentação. Assim, considerando que o presente AI não está com toda composição legal exigida, descrição pormenorizada dos fatos, fundamentação que justifique que a operação é tributada, base legal fundamentada, respeitando a livre defesa e o respeito ao devido processo legal, todo o processo insta maculado, dificultando, por conseguinte, a defesa técnica do contribuinte. Neste sentido deve ser NULO o presente procedimento fiscal.

O enquadramento legal utilizado também é disposto de forma genérica e simplesmente não define com clareza que as operações efetuadas pelo contribuinte são tributadas.

Destaca as lições de Alberto Xavier (*in* “Do Lançamento, Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário”, Ed. Forense, 2 ed., pág. 124) e requer a Nulidade do Auto de Infração uma vez que a falta de elementos essenciais, como exigidos na legislação, inviabilizando seu prosseguimento por ferir preceitos constitucionais basilares.

Acrescenta que restará provado na fundamentação do mérito que as operações em questão estão sobre a égide do diferimento, não cabendo tributação nesta etapa do processo.

Abre tópico denominado “ DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – FORMATO INADEQUADO DOS DEMONSTRATIVOS “, dizendo que mais um agravante que corrobora com a NULIDADE do procedimento fiscal é o fato de que os demonstrativos em meio magnético apresentados em CD estão apenas em formato PDF (Adobe Acrobat Reader), o que impossibilita que a empresa possa importar os dados em bancos de dados, com o intuito de que se permita, de forma automatizada, fazer suas conferências e cruzamentos de informações, para poder se defender da forma adequada, dentro do prazo. Ocorre que o formato PDF apresentado não é editável.

Ao realizar a extração de dados do formato PDF para o EXCEL, inclusive levando-se em conta a quantidade de páginas e a ordem alternada das palavras, acaba desfigurando o seu formato real transformando o trabalho de conferências em algo ainda mais penoso e demorado, podendo induzir assim a defesa da autuada a erro.

Ademais a auditora apresenta apenas uma relação com notas fiscais, sem a chave da nota e sem as cópias dos DANFES a que ela corresponde. O cerceamento de defesa ocorre de forma espantosa.

Diz que nos dias atuais, com a informatização da apresentação dos documentos e livros fiscais por parte das empresas, exigida pelo Fisco em meio eletrônico, quer sejam as notas fiscais eletrônicas ou a escrituração fiscal e contábil digital o são, desta forma, de maneira a facilitar e agilizar o trabalho do Fisco e também do Contribuinte, mas as rotinas de auditoria também precisam evoluir no mesmo sentido, com relatórios e demonstrativos que proporcionem ao sujeito passivo a possibilidade de alimentar seus bancos de dados internos e poder fazer os cruzamentos apropriados, de forma a se defender de forma adequada, e até entender da forma apropriada o que lhe está sendo imputado.

Passa a relatar as razões de direito nos seguintes tópicos:

DO ERRO MATERIAL: Os valores lançados pela Fiscalização estão maculados pela ocorrência de muitas incorreções, detalhadas a seguir:

- 1- A infração, como visto anteriormente, traz de forma genérica a descrição de operação tributada como não tributada, para tanto apresenta relatórios, em PDF apenas, com a relação das Notas Fiscais que foram objeto de lançamento da pleiteada infração, relação essa só com o número da nota fiscal, sem especificar a chave da nota e sem os DANFES respectivos, dificultando ainda mais o processo de defesa técnica do contribuinte (mais uma situação de cerceamento de defesa).
- 2- A descrição da infração não apresenta argumentos que corroborem a intenção do FISCO em descaracterizar a operação.
- 3- A fundamentação legal utilizada é genérica e não define com precisão e clareza que a operação é realmente tributada.
- 4- A operação está sobre o regime do diferimento, conforme preconiza o art. 286, XX, do RICMS 13.780/12.

Neste caso explica que todas as notas relacionadas pela auditora foram operações de “Industrialização por encomenda”, CFOP 5124 - Industrialização efetuada para outra empresa: “Classificam-se neste código as saídas de mercadorias industrializadas para terceiros, compreendendo os valores referentes aos serviços prestados e os das mercadorias de propriedade do industrializador empregadas no processo industrial.

A industrialização por encomenda caracteriza-se como uma operação em que, determinado estabelecimento remete insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) a um estabelecimento industrial, para que este submeta estes insumos a um processo industrial e retorne esses produtos industrializados ao estabelecimento encomendante. Esses produtos foram recebidos para adaptação, pois foram usados na composição de ambulâncias, viaturas e congêneres, objetos de licitação de órgãos públicos.

Indica abaixo, a descrição do produto/serviço, a título de exemplo e informa que no ANEXO 2 - seguem, também a título de exemplo, DANFES relacionados no AI (2029 E 2020) para comprovação da operação):

DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS														
CÓDIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SH	O/CST	CFOP	UN	QUANT	VALOR UNIT	VALOR TOTAL	VALOR DESC	B.CÁLC ICMS	VALOR ICMS	VALOR IPI	ALIQ ICMS	ALIQ IPI
000067	KIT DE ADAPTAÇÃO PARA AMBULANCIA WOLKSWAGEN SAVEIRO, CHASSI 9BWKB45U7MP012736 CONTENDO:CAPOTA, MACA RETRÁTIL, REGUA TRIPLA, SUPORTE DE SORO, SUPORTE DE CILINDRO, JANELAS LATERAIS, SINALIZADOR EM LED S, ARMARIO INTERNO, LUMINARIA INTERNA, CILINDRO DE OXIGENIO, KIT DE MONTAGEM pRedBC=0,00%	87042190	051	5124	UND	1,0000	18.000,0000	18.000,00	0,00	0,00	0,00		0,00	



Conforme muito bem definido no art. 286, XX, do RICMS 13.780/12, essas operações estão abarcadas pelo Diferimento. Portanto, não tributáveis nesta etapa.

Esclarece que nas informações complementares da NFE, os detalhes da operação de forma mais amíuê, como visto abaixo:

**DADOS ADICIONAIS****INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES**

Inf. Contribuinte: KIT DE ADAPTACAO P/ AMBULANCIA CHEVROLET SAVEIRO

VEICULO FOI RECEBIDO PARA INDUSTRIALIZACAO

ICMS Diferido conforme art. 286, XX, do RICMS 13.780/12

Remetente e destinatario situado na Bahia.

L. DE ENTREGA: MABELE COM DE VEIC - AV LUIS V. FILHO, 6462 PARALELA CEP:48.601-060 SSA BA

DADOS PARA PAGAMENTO BANCO BRADESCO 237 AGENCIA: 1173 CONTA CORRENTE 0012591-1

CNPJ: 20.762.481/0001-80 RAYTEC VEICULOS ESPECIAIS INDUSTRIA COMERCIO E SERVICOS EIRELI

Frisa que a empresa tem como uma de suas principais atividades o serviço de industrialização por encomenda: recebe o produto, beneficia esse produto, depois retorna para a empresa encomendante.

Finaliza reiterando os pedidos formulados em sede de Impugnação e requer seja reconhecida a **NULIDADE** do lançamento, ou que no mínimo, o presente Auto seja considerado **IMPROCEDENTE**.

Em homenagem ao Princípio da Verdade Material, protesta pela posterior produção de todos os meios de prova admitidos em Direito, especialmente documental.

A autuante presta a Informação Fiscal, fls. 53 a 59 e em relação ao pedido de nulidade transcreve a redação do art. 26, inciso II e art. 28, inciso II do RPAF e afirma não haver obrigação do autuante informar o período a ser fiscalizado, muito menos solicitar documentos referentes a todos os meses fiscalizados. Entretanto, o período fiscalizado foi informado na intimação e no Termo de Prorrogação de Fiscalização, fls. 06 e 07.

Informa também que atualmente não é mais necessário intimar o contribuinte para apresentação de Escrita Fiscal, pois ela é realizada através da Escrituração Fiscal Digital – EFD e já se encontra no banco de dados da SEFAZ.

A intimação para envio dos arquivos da EFD dos meses de junho, julho, agosto, novembro e dezembro de 2020, só se fez necessária porque os arquivos foram enviados anteriormente sem informações.

Quanto ao fato de os demonstrativos em meio magnético estarem em formato PDF, informa o seguinte:

*“O PDF é um tipo de arquivo desenvolvido pela Adobe Systems para representar na tela do computador páginas de documentos de maneira independente do aplicativo, hardware e sistema operacional usados para cria-los. Um arquivo PDF pode conter documentos que contenham textos, planilhas, gráficos e imagens.*

*Os demonstrativos em arquivo PDF, anexados ao PAF e entregues a autuada, contém todas as planilhas de cálculos da infração.*

*Os arquivos PDF podem ser convertidos para vários formatos, a exemplo do Word e Excel.”*

Ressalta que os demonstrativos do auto de infração, fl. 11 a 21, contém 4 páginas no exercício de 2019 e 6 páginas no exercício de 2020, totalizando 10 páginas.

O § 3º do art. 8º do RPAF, citado pela autuada, refere-se as petições do processo administrativo fiscal.

Diante das informações acima, o alegado pela autuada referente a nulidade e cerceamento de defesa não tem respaldo legal.

Sobre a alegação de que a operação está sobre o regime do deferimento, conforme preconiza o art. 286, inciso XX do RICMS/12, informa que: “As notas fiscais com CFOP 5124 – Industrialização por encomenda nos demonstrativos do auto de infração, fl. 11 a 21, totalizam o valor de R\$ 1.491.750,00, que representa a 98,44% do valor da Infração, sendo que o valor de R\$ 1.349.100,00

tem como destinatário a empresa CKS Comercio de Veículos Ltda., CNPJ 30.330.883/0001-69, e o valor de R\$ 131.400,00 tem como destinatário a empresa Mabele Comércio de Veículos Eireli, CNPJ 35.457.127/0001-19. As duas empresas representam 99% da industrialização por encomenda contida na infração.”

Salienta que as duas empresas **não são concessionárias** de veículos. Elas compram os veículos das montadoras na modalidade de venda direta como consumidor final e depois revende os veículos com menos de um ano da data da aquisição e não efetuam o pagamento do ICMS conforme determina o Convênio 64/06.

Para melhores esclarecimentos o sobre o assunto, apresenta as seguintes informações:

*“A Lei Ferrari estabelece em seu art. 1º que a distribuição de veículos automotores de via terrestre no território nacional se dará mediante concessão comercial entre produtores e distribuidoras.*

*Assim, desde que observadas as regras previstas na Lei Ferrari nas convenções de categorias econômicas e nas convenções de marcas previstas nessa lei, as montadoras poderão vender seus produtos diretamente a certas pessoas físicas e jurídicas. A essa modalidade de venda, a Lei Ferrari denomina de “venda - direta”.*

*Na venda direta, a **Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) de venda do veículo automotor é sempre emitida pela montadora em nome do consumidor final**, pessoa física ou jurídica. Ao concessionário caberá apenas realizar a revisão do veículo e entregá-lo ao consumidor final.*

*Destaca-se aqui que as montadoras só podem vender diretamente para pessoas jurídicas **não concessionárias na modalidade de venda direta que se destina a consumidor final.***

*A Lei 7.014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, estabelece, conforme artigos 8º ao 11 c/c seu Anexo Único, que as operações com veículos automotores novos estarão sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação.*

*A partir de 01/01/2018, o Convênio ICMS 199/17 passou a estabelecer e a disciplinar a substituição tributária nas operações interestaduais com veículos automotores.*

*Assim, tanto as operações internas quanto as operações interestaduais com veículos automotores novos estão sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação.*

*Com a substituição tributária por antecipação, encerra-se a fase de tributação do ICMS sobre os veículos automotores novos, ou seja, não haverá mais tributação de ICMS quando o **concessionário o revender ao consumidor final.***

*Entretanto, o regime de substituição tributária por antecipação do ICMS não se aplica à venda direta de veículos automotores novos: nessa modalidade de venda, o veículo automotor novo destina-se ao consumidor final, que, a princípio, não o adquire como mercadoria para revender, mas como bem a ser integrado ao seu ativo imobilizado, no caso de pessoa jurídica, ou para seu uso pessoal, no caso de pessoa física.*

*Como, a princípio, não haverá revenda, não há que se falar em pagamento de ICMS por substituição tributária por antecipação na venda direta de veículos automotores novos.*

*E essa é, essencialmente, a razão pela qual a venda direta é tão vantajosa: em não havendo ICMS devido por substituição tributária por antecipação a ser retido e cobrado pela montadora, o preço final do veículo automotor novo a ser pago pelo consumidor final é menor do que aquele que ele pagaria se o comprasse em um concessionário da mesma montadora. Junte-se a isso o fato de não haver intermediário entre quem produz e quem irá utilizar o veículo automotor, bem como os descontos concedidos pelas montadoras aos grandes frotistas em razão do grande número de veículos automotores por esses adquiridos.*

*Diante do aumento significativo das vendas diretas de veículos automotores e em razão da significativa perda de arrecadação de ICMS sofrida pelas Unidades Federadas das Regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste provocada pela regra constitucional, vigente à época, que deixava a totalidade do ICMS com o estado onde estava localizada a montadora nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte desse imposto, foi firmado, em 15/09/2000, o Convênio ICMS 51/00, estabelecendo o seguinte:*

*a) as regras a serem aplicadas nas operações com veículos automotores novos efetuadas por meio de venda direta para o consumidor final;*

*b) a forma pela qual o ICMS incidente nas operações interestaduais com esses produtos passaria a ser rateado entre as unidades federadas envolvidas nessas operações interestaduais.*

*Entretanto, no início dos anos 2000, observou-se que muitas pessoas jurídicas de determinados segmentos comerciais vinham se utilizando indevidamente das vendas diretas, adquirindo veículos automotores diretamente das montadoras como se destinados fossem ao seu ativo imobilizado, quando, de fato, destinam-*

se à revenda.

*Além de provocar uma concorrência desleal com os concessionários, esse desvirtuamento das vendas diretas provocava sonegação de ICMS.*

*Para combater essa prática, os Estados celebraram, em 07/07/2006, o Convênio ICMS 64/06, com as alterações promovidas pelo Convênio ICMS 67/18, que estabelece o seguinte regramento:*

- a) A pessoa física que explore a atividade de produtor agropecuário ou qualquer outra pessoa jurídica que revenda veículo automotor antes de 12 meses de sua aquisição junto à montadora (venda direta) será tributada pelo ICMS, que será recolhido a favor da Unidade Federada do adquirente;*
- b) A base de cálculo do ICMS será o preço de venda ao público sugerido pela montadora;*
- c) A alíquota aplicada será a prevista na Legislação do ICMS da Unidade Federada do adquirente;*
- d) Do resultado obtido será deduzido o crédito fiscal constante da nota fiscal de aquisição emitida pela montadora;*
- e) A montadora, ao realizar venda de veículo automotor para a pessoa física que explore a atividade de produtor agropecuário ou para **qualquer outra pessoa jurídica**, deverá informar, no campo “Informações Complementares” da nota fiscal que documentar a venda, a data a partir da qual o veículo poderá ser revendido sem tributação do ICMS, bem como informar o preço de venda sugerido ao público, que deverá ser utilizado como base de cálculo do ICMS, caso o veículo seja revendido antes de 12 (doze) meses da sua aquisição;*
- f) A pessoa física que explore a atividade de produtor agropecuário ou **qualquer pessoa jurídica, adquirentes de veículos nos termos do Convênio 64/06, quando procederem a venda** antes de 12 (doze) meses da data da sua aquisição junto à montadora, possuindo Nota Fiscal modelo 1 ou 1-A, deverão emití-la em nome do adquirente, constando no campo “Informações Complementares” a apuração do ICMS devido na forma estabelecida na cláusula segunda do Convênio 64/06, anexando a esse novo documento fiscal uma cópia da nota fiscal emitida pela montadora quando da aquisição do veículo.*

*As empresas CKS Comercio de Veículos Ltda., CNPJ 30.330.883/0001-69, e a Mabelê Comércio de Veículos Eireli, CNPJ 35.457.127/0001-19, representam 99% das industrializações constantes das notas fiscais dos demonstrativos de cálculo da infração.*

*Essas empresas não são concessionárias de veículos. Elas se utilizam indevidamente das vendas diretas, adquirindo veículos automotores diretamente das montadoras como se destinados fossem ao seu ativo imobilizado, quando, de fato, destinam-se à revenda.*

*As empresas CKS Comercio de Veículos Ltda., e a Mabelê Comércio de Veículos Eireli já foram fiscalizadas e autuadas conforme lista abaixo:*

*CKS Comércio de veículos Ltda., Autos de Infração nº 2986290008/22-3 e nº 2986290009/22-2 Mabelê Comércio de Veículos Eireli – Auto de Infração nº 2986290013/21-1 e Notificação Fiscal nº 2986290009/21-4;*

*É bom frisar que o regime de substituição tributária por antecipação do ICMS não se aplica à venda direta de veículos automotores novos: nessa modalidade de venda, o veículo automotor novo destina-se ao consumidor final, que, a princípio, não o adquire como mercadoria para revender, mas como bem a ser integrado ao seu ativo imobilizado.*

*Como já foi relatado anteriormente, a venda de veículos, antes dos doze meses da data de aquisição, adquiridos diretamente das montadoras pela modalidade venda direta para consumidor final está disciplinada pelo Convênio 64/06.*

*A base de cálculo para essa operação é o preço de venda ao público sugerido pela montadora, conforme cláusula segunda do Convênio 64/06.*

*O inciso XX do art. 286 do RICMS determina o seguinte:*

*Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS:*

*...*

*XX - nas saídas, em retorno real ou simbólico ao estabelecimento de origem, de mercadorias remetidas para industrialização, beneficiamento, conserto ou processos similares em estabelecimento de terceiro por conta do remetente, relativamente ao valor acrescido, desde que o autor da encomenda e o estabelecimento executor da industrialização ou serviço sejam situados neste Estado e que as mercadorias se destinem a comercialização ou industrialização;*

*Tendo em vista que a modalidade de venda direta é destinada para o consumidor final e não para revenda, as operações de industrialização por encomenda realizadas pela autuada não atendem ao que determina o*



*inciso XX do art. 286 do RICMS/BA, acima transcrito, pois o inciso deixa claro que as mercadorias remetidas para industrialização se destinem a comercialização e as empresas adquiriram os veículos automotores como consumidor final.*

*Por isso mesmo que Convênio 64/06 não prevê adaptações de veículos e a agregação desses valores na base de cálculo do ICMS nas vendas desses veículos antes de doze meses da data de aquisição.”*

Conclui que as operações de industrialização por encomenda realizadas pela autuada não estão amparadas pelo diferimento preconizado pelo inciso XX do art. 286 do RICMS/BA.

Acrescenta que a Raytec Veículos Especiais Industria Comercio e Serviços Eirele, foi autuada pela mesma prática de compra de veículos automotores adquiridos de montadoras na modalidade venda direta e revendidos antes dos doze meses da data de aquisição, conforme auto de infração nº 298629.0002/22-3 na infração nº 05.

Informa ainda que a fruição do benefício nas operações com mercadorias enquadradas no regime de diferimento é condicionada a que o adquirente ou destinatário requeira e obtenha, previamente, sua habilitação para operar nesse regime, perante a repartição fiscal do seu domicílio tributário, conforme art. 287 do RICMS/BA.

As empresas CKS Comercio de Veículos Ltda., Mabelê Comércio de Veículos Eireli e a Raytec Veículos Especiais Industria Comercio e Serviços Eirele, não possuem habilitação para o regime de diferimento.

Por fim assevera que o valor do débito foi calculado de acordo com os dispositivos legais aplicáveis, razão pela qual mantém os termos do presente auto de infração.

Na sessão suplementa realizada em 31 de julho de 2023, esta Junta de Julgamento Fiscal deliberou pela conversão do processo em diligência à Inspeção de origem para que o autuante tomasse as seguintes providências:

- a) Intimasse ao autuado fazendo a entrega dos demonstrativos em meio magnético, em arquivos editáveis;
- b) De posse do demonstrativo acima indicado deveria ser solicitado que o autuado correlacionasse as notas fiscais emitidas pelos encomendantes, referente aos produtos remetidos para beneficiamento, acompanhado das devidas comprovações, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta dias);

Após a entrega do quanto solicitado, a autuante deveria efetuar as devidas análises, e, se fosse o caso elaborasse novos demonstrativos.

Posteriormente, deveria ser intimado o sujeito passivo, fornecendo-lhe no ato da intimação, cópia dos novos elementos, com indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.

A autuante à fl. 72 disse que de acordo com o solicitado no pedido de diligência os demonstrativos foram gerados em meio magnético editáveis, e, posteriormente a autuada foi intimada via DTE em 04/12/2023, com ciência tácita, e não houve pronunciamento. Acrescentou que tendo em vista o não atendimento da intimação a advogada deveria ser intimada, via AR, conforme solicitado na sua peça defensiva, para atendimento da diligência.

Assim é que os advogados legalmente constituídos através da procuração de fl.49, anexada na peça defensiva, foram intimados através de correios, no endereço ali indicado, conforme Aviso e Recebimento – AR, com data de ciência em 13/03/2024, oportunidade em que foi concedido o prazo de 30 dias, contados a partir da data de recebimento, para se pronunciar, porém não consta no PAF qualquer manifestação.

## VOTO

O presente Auto de infração lavrado em lavrado em 27/09/2022, e diz respeito ao cometimento da seguinte infração: ‘Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis

como não tributáveis, regularmente escrituradas. Aplicada multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

O patrono do autuado iniciou sua peça defensiva arguindo a nulidade do Auto de Infração por preterição do direito de defesa e falta de elementos para se determinar com segurança a infração.

Alegou que a empresa, por meio de ciência tácita foi intimada a apresentar informações referentes a determinados meses dos exercícios de 2019 e 2020, entretanto, no auto de infração constam períodos que não foram objeto de intimação.

Certamente que não pode prosperar a pretensão defensiva. Primeiro, porque a auditoria foi realizada com base na Escrituração Fiscal Digital - EFD, enviados a esta secretaria pelo contribuinte, além dos documentos fiscais eletrônicos emitidos referente a mercadorias destinadas aos seus clientes, recepcionadas pelo sistema de processamento de dados da SEFAZ-BA.

Ademais, como bem pontuou a autuante o período fiscalizado foi informado tanto na Intimação para apresentação de documentos, que substitui o *Termo de Início de Fiscalização*, conforme prevê o art. 28 do RPAF/BA, e no Termo de Prorrogação de Fiscalização, através de mensagens via Domicílio Tributário Eletrônico-DTE, em 06/12/2021 e 13/01/2022, respectivamente, portanto, o sujeito passivo tinha conhecimento dos períodos que estavam abrangidos pela fiscalização.

Ressalvo que dita comunicação está prevista no artigo 108 do RPAF/BA, cujo teor transcrevo:

*“Art. 108. A intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem.*

*§ 1º A intimação poderá ser feita por edital publicado no Diário Oficial do Estado quando não obtiver êxito a tentativa via postal.*

*§ 2º A comunicação por meio eletrônico somente será realizada para contribuinte credenciado pela SEFAZ para acessar o portal de serviços denominado Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e, no endereço eletrônico [www.sefaz.ba.gov.br](http://www.sefaz.ba.gov.br).”*

*§ 3º A comunicação por meio do DT-e será considerada recebida numa das seguintes datas, a que ocorrer primeiro:*

*I - no dia em que a pessoa jurídica efetivar a consulta ao teor da comunicação no domicílio tributário eletrônico, na hipótese de a consulta ocorrer em dia útil;*

*II - no primeiro dia útil seguinte ao da efetivação da consulta, na hipótese de a consulta ocorrer em dia não útil;*

*III - no dia útil seguinte após o prazo de 05 (cinco) dias, contados da data de envio da comunicação, caso não ocorra o acesso nesse prazo.*

Assim, o autuado foi cientificado do início dos trabalhos de auditoria na empresa, e dos períodos objeto da fiscalização, 2019 e 2020, em cumprimento da Ordem de Serviço respectiva e sua prorrogação, assim como foi dado conhecimento do encerramento dos trabalhos e a lavratura do Auto de Infração, não havendo que se falar em cerceamento do exercício do direito de plena defesa.

Quanto ao argumento de terem sido os arquivos contendo os demonstrativos entregues pelo autuante formatados em PDF, tal fato não trouxe qualquer prejuízo à defesa, sequer cerceou seu direito ao exercício do contraditório, pois expressamente se defendeu do que lhe estava sendo imputado, inclusive, apresentando erros supostamente cometidos pela fiscalização, o que denota pleno conhecimento de todo o teor da acusação, e o pleno exercício de seus direitos fundamentais.

Entretanto, para efeito de evitar futuras alegações de cerceamento de defesa, esta 4ª JJF converteu o processo em para que fosse fornecidas cópias, em meio magnético, inclusive aos seus advogados legalmente constituídos, de todos os demonstrativos que respaldaram o presente lançamento, em arquivos editáveis, o que foi atendido, conforme se verifica através do teor da Intimação a ele dirigida, via mensagem DT-e, cópia à fl. 68, e via “correios”, aos advogados, de



acordo com o Aviso de Recebimento-AR, com data de recebimento em 13/03/2024, porém, apesar das intimações regularmente expedidas não houve nenhuma manifestação a este respeito.

Ademais, não há nos autos quaisquer elementos que indiquem a existência de erro quanto à determinação do infrator e quanto à capitulação das infrações, restando suficientes os elementos presentes aos autos para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Assim, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, não estando presentes no processo qualquer hipótese motivadora de nulidade elencadas nos incisos I a IV do art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.

Desse modo, não acolho as nulidades suscitadas.

No mérito assevera o defendente, que as operações autuadas estão sob o regime do diferimento, conforme preconiza o art. 286, XX, do RICMS 13.780/12.

Explica que as notas relacionadas pela auditora foram operações de “Industrialização por encomenda”, CFOP 5124 – Industrialização, efetuada para outra empresa, lembrando que a industrialização por encomenda caracteriza-se como uma operação em que, determinado estabelecimento remete insumos (matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem) a um estabelecimento industrial, para que este submeta estes insumos a um processo industrial e retorne esses produtos industrializados ao estabelecimento encomendante.

No caso presente, argumentou que esses produtos foram recebidos para adaptação, pois foram usados na composição de ambulâncias, viaturas e congêneres, objetos de licitação de órgãos públicos.

Para comprovação do quanto afirmado apresenta, a título de exemplo, descrição do produto/serviço inserido nos DANFES relacionados no AI (2029 e 2020) para comprovação da operação.

**DADOS DOS PRODUTOS / SERVIÇOS**

CÓDIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO / SERVIÇO	NCM/SH	O/CST	CFOP	UN	QUANT	VALOR UNIT	VALOR TOTAL	VALOR DESC	B.CÁLC ICMS	VALOR ICMS	VALOR IPI	ALIQ ICMS	ALIQ IPI
000067	KIT DE ADAPTAÇÃO PARA AMBULANCIA WOLKSWAGEN SAVEIRO, CHASSI 9BWKB45U7MP012736 CONTENDO:CAPOTA, MACA RETRATIL REGUA TRIPLA SUPORTE DE SORO SUPORTE DE CILINDRO JANELAS LATERAIS SINALIZADOR EM LED S ARMARIO INTERNO LUMINARIA INTERNA CILINDRO DE OXIGENIO KIT DE MONTAGEM pRedBC=0,00%	87042190	051	5124	UND	1,0000	18.000,0000	18.000,00	0,00	0,00	0,00		0,00	

Reitera que a empresa tem como uma de suas principais atividades o serviço de industrialização por encomenda: recebe o produto, beneficia esse produto, depois retorna para a empresa encomendante, fato não considerado pela fiscalização.

A autuante ao prestar a Informação Fiscal assevera que as notas fiscais com CFOP 5124 – Industrialização por encomenda inseridas nos demonstrativos do auto de infração, totalizam o valor de R\$ 1.491.750,00 que representa 98,44% do valor da Infração, sendo que o valor de R\$ 1.349.100,00 tem como destinatário a empresa CKS Comercio de Veículos Ltda., CNPJ 30.330.883/0001-69, e o valor de R\$ 131.400,00 tem como destinatário a empresa Mabele Comércio de Veículos Eireli, CNPJ 35.457.127/0001-19. As duas empresas representam 99% da industrialização por encomenda contida na infração.

Frisa que as duas empresas não são concessionárias de veículos. Elas compram os veículos das montadoras na modalidade de venda direta como consumidor final e depois revende os veículos com menos de um ano da data da aquisição e não efetuam o pagamento do ICMS conforme determina o Convênio 64/06.

Apresenta esclarecimentos sobre o citado Convênio e externa o entendimento de que as referidas empresas se utilizam indevidamente das vendas diretas, adquirindo veículos automotores diretamente das montadoras como se destinados fossem ao seu ativo imobilizado, quando, de fato, destinam-se à revenda, tanto que contra elas foram lavrados os Autos de Infração que

indicou.

Tendo em vista que a modalidade de venda direta é destinada para o consumidor final e não para revenda, as operações de industrialização por encomenda realizadas pela autuada não atendem ao que determina o inciso XX do art. 286 do RICMS/BA, pois o inciso deixa claro que as mercadorias remetidas para industrialização se destinem a comercialização e as empresas adquiriram os veículos automotores como consumidor final.

Por isso mesmo que o Convênio 64/06 não prevê adaptações de veículos e a agregação desses valores na base de cálculo do ICMS nas vendas desses veículos antes de doze meses da data de aquisição.

Afirma que as operações de industrialização por encomenda realizadas pela autuada não estão amparadas pelo diferimento preconizado pelo inciso XX do art. 286 do RICMS/BA.

Portanto, o fulcro da lide reside no questionamento quanto a natureza da operação, e, consequente classificação correta, das mercadorias apontadas no demonstrativo elaborado pela fiscalização às fls. 11 a 21. O sujeito passivo assevera tratar-se de mercadorias resultantes do serviço de industrialização por encomenda efetuado pela empresa, portanto, abarcada pelo deferimento previsto no dispositivo legal acima mencionado. Por outro lado, a autuante rechaça tal argumento baseando-se nas premissas anteriormente relatadas.

A industrialização por encomenda, como o próprio autuado assevera, caracteriza-se como uma operação em que determinado estabelecimento remete insumos (matéria prima, produto intermediário e material de embalagem) a um estabelecimento industrial, para que este submeta estes insumos a um processo industrial e retorne esses produtos industrializado.

No caso sob análise, tratando-se o autuado de estabelecimento industrial, deveria ter recebido os insumos para industrialização com suspensão de ICMS, conforme previsto no art. 280, I do RICMS/BA.

*Art. 280. É suspensa a incidência do ICMS:*

*I - nas saídas internas, interestaduais e para o exterior, de mercadorias ou bens destinados a industrialização, bem como nos respectivos retornos, reais ou simbólicos, ressalvada a incidência do imposto quanto ao valor adicionado (Conv. AE 15/74);*

No retorno das mercadorias ao estabelecimento encomendante obedecer ao disposto no art. 280 § 4º, inc. II do RICMS:

*§ 4º Nas saídas de mercadorias em retorno ao estabelecimento autor da encomenda, o estabelecimento industrializador deverá (Convênio S/Nº, de 15/12/70):*

*I - emitir nota fiscal, que terá como destinatário o estabelecimento de origem, autor da encomenda, na qual, além dos demais requisitos, constarão:*

*a) o número, a série e a data da emissão, o nome, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do emitente da nota fiscal que acompanhou as mercadorias recebidas em seu estabelecimento;*

*b) o valor das mercadorias recebidas para industrialização, o valor das mercadorias.*

Considerando que da leitura dos dispositivos legais acima verifica-se ser necessário que na nota fiscal emitida pelo estabelecimento industrializador sejam informados os dados relativos aos documentos fiscais dos remetentes dos insumos (item I), acima, o processo foi convertido em diligência para que a autuante tomasse as seguintes providências:

- (i) Intimasse ao autuado fazendo a entrega dos demonstrativos, que deram respaldo ao presente lançamento, fls. 11 a 21, em meio magnético, em arquivos editáveis;
- (ii) De posse do demonstrativo acima indicado o autuado correlacionasse as notas fiscais emitidas pelos encomendantes, referente aos produtos remetidos para beneficiamento, acompanhado das devidas comprovações, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta dias);

A autuante atendeu ao quanto solicitado informando que os demonstrativos foram gerados em meio magnético editáveis, e, posteriormente a autuada foi intimada via DTE em 04/12/2023, com

ciência tácita, e não houve pronunciamento. Acrescentou que, tendo em vista o não atendimento da intimação, a advogada também foi intimada, via AR, conforme solicitado na sua peça defensiva, e também não houve qualquer manifestação a respeito.

Assim, considerando que mesmo após a entrega dos arquivos em formato EXCEL, como solicitado pelo defendente nada foi apresentado, portanto, aplico o disposto nos art. 142 e 143, do RPAF, que rezam que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal. Consequentemente, como não consta nos autos a comprovação de que o sujeito passivo tenha cumprido a regra contida no art. 280 § 4º, inc. II do RICMS, acima transcrito, a infração é totalmente subsistente.

Relativamente ao pedido do impugnante para que as intimações sejam entregues aos seus advogados, entendo que nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade dos atos processuais, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298629.0002/22-8**, lavrado contra **RAYTEC VEÍCULOS ESPECIAIS INDÚSTRIA COMÉRCIO E SERVIÇOS EIRELI**, devendo o autuado ser intimado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 1.515.285,72** acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de julho de 2024.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - RELATORA