

A. I. N° - 142096.0704/11-1  
AUTUADO - ATILA PENUS LTDA.  
AUTUANTE - ROBERTO DARLON CARDOSO PINHEIRO  
ORIGEM - IFMT/SUL  
INTERNET - 14.12.2011

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO JJF Nº 0302-02/11**

**EMENTA:** ICMS. BASE DE CÁLCULO. SUBFATURAMENTO. RECOLHIMENTO A MENOS. Ficou configurada a utilização de documento fiscal consignando preços inferiores ao praticado. Afastadas as nulidades arguidas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 10/07/2011, para exigir ICMS, bem como multa por descumprimento de obrigação principal no valor de R\$10.069,13, com multa de 100% prevista no art. 42, VI, “f”, por utilização de documento fiscal consignando preços inferiores ao praticado (sub-faturamento).

O autuado, às fls. 94 a 104 dos autos, apresenta defesa argüindo nulidade, aduzindo que a descrição da pretensa infração baseia-se em conclusões hipotéticas e não provadas, pois não consegue demonstrar o suposto recolhimento a menor de ICMS.

Apresenta decisão desse CONSEF/BA, sem o número do acórdão ou do auto de infração, que considera nulo o lançamento tributário quando ocorre dúvidas a respeito da matéria de fato.

Pelo exposto, requer preliminarmente, seja declarada a nulidade do Auto de Infração lavrado contra a impugnante, posto que manifestamente nulo, não podendo ensejar a cobrança de eventual infração cometida pela mesma, eis que o auditor fiscal deixou de considerar a venda por conta e ordem de terceiro.

Afirma que nas operações efetuadas objeto desta suposta infração, foi adotado o sistema de “Venda à Ordem”. Por esta modalidade de venda existem duas operações de venda de mercadoria sem que tenha ocorrido a saída física do estabelecimento Vendedor Originário (Fornecedor), ou seja, a empresa “A / Fornecedor” vende para a empresa “B / Adquirente”, que por sua vez revende à empresa “C / Destinatário Final” da mercadoria, neste caso “V10 – Comercio Atacadista de Pneus Ltda.”

Complementa que o Vendedor Originário / Fornecedor uma vez acertada a operação, aguarda ordem da empresa “B / Adquirente” que indicará a empresa “C / Destinatário” à qual deva ser efetivamente enviada a mercadoria adquirida, inclusive informando os dados dessa empresa e o número da Nota Fiscal pela qual efetuou a venda, para atendimento das determinações regulamentares pertinentes.

Assegura que para que se viabilize a operação triangular de “Vendas à Ordem”, deverão ser emitidas as seguintes notas fiscais:

*“a) Por “B / Adquirente” para faturamento da venda em nome de “C / Destinatário” com destaque do ICMS, quando devido, consignando-se em Dados Adicionais e além dos demais requisitos exigidos, o nome, endereço e número de inscrição no CNPJ do estabelecimento “Vendedor Originário / Fornecedor”. Esta operação tem como Natureza (CFOP): 5120 – Venda à Ordem.*

*OBS: Observa-se que neste caso específico de Venda de Pneus, esta Nota Fiscal não tem o destaque do ICMS porquanto o “Vendedor Originário” (Atila Pneus Ltda.) adquiriu a*

*condição de Substituto Tributário do Adquirente, com a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido (ICMS).*

*b) O Vendedor Originário / A (Atila Pneus Ltda.) emite duas notas fiscais, a saber:*

*- A primeira nota em nome de “B / Adquirente, com destaque do ICMS, com o CFOP: 6119 – Venda por Conta e Ordem na qual, além dos demais requisitos exigidos constarão o nome, o endereço, o CNPJ e a Insc. Estadual do “Adquirente / B” (Nota Fiscal descrita anteriormente).”*

Observa ainda que, de acordo com a condição de Substituto Tributário do ICMS apurou a Base de Cálculo do Imposto como prescrito no Regulamento do ICMS desse Estado, com base nos elementos de que dispunha.

Deste modo, complementa o sujeito passivo, os valores referidos pela fiscalização não são atinentes aos exigidos pelo regulamento do ICMS para o cálculo da Substituição Tributária, já que o Substituto Tributário se baseia, para efeito de cálculo, na Nota Fiscal por ele mesmo emitida de venda ao “B / Adquirente” (Distribuidora de Pneus Bahia Ltda.).

Afirma que a segunda nota em nome de “C / Destinatário” (V10 Com Atacad. Varej. de Pneus Ltda.) de nºs: 13204 e 13104, serve unicamente para acompanhar o transporte das mercadorias, sem destaque de ICMS, na qual, além dos demais requisitos exigidos, constarão, como Natureza da Operação o CFOP: 6923 – Remessa p/ Conta e Ordem de Terceiros, o número, a série e a data, o nome e endereço da Nota Fiscal emitida por “B/ Adquirente Original”. Estas as Notas (13204 e 13104) endereçadas à V10 Com. Atacad. Varej. de Pneus Ltda. que, como documento fiscal de “Simples Remessa / Acompanhamento de Carga”, não tem destaque de ICMS e que o auditor fiscal tomou indevidamente como valor base de cálculo para apropriação do “ICMS de Substituição Tributária”.

Aduz que a Nota que apropria este ICMS é, por definição legal, a emitida pelo Vendedor Originário “Atila Pneus Ltda.” contra o B/Adquirente (nºs: 13.068 e 13.189) por preço “seu” específico. É sobre esse preço que a Substituição Tributária é calculada e não sobre as notas indicadas pelo auditor fiscal no Auto de Infração e que equivocadamente serviu de base à apropriação do ICMS Substituto.

Argumenta que existe ainda um outro agravante no cálculo, equivocadamente, efetuado pelo auditor e que ocasionou o crédito tributário no valor de R\$ 20.138,26, qual seja, o auditor omitiu o ICMS de Substituição Tributária recolhido para esta operação, no total de R\$3.647,54 (R\$3.630,71 + R\$16,83 - somatória das GNREs recolhidas e anexas às notas de acompanhamento de carga) que deveriam ser considerados como fator redutor dos errados R\$20.138,26 e cuja cópia dessas GNREs recolhidas anexamos.

Entende que as Notas fiscais que efetivamente servem de base ao cálculo da Substituição Tributária é a Primeira Nota emitida pelo Vendedor Originário (Atila Pneus Ltda.) e “Contribuinte Substituto”, contra o cliente “B/Adquirente” (nímeros 13.068 e 13.189) e não as Notas Fiscais (Segunda Nota) ou “Simples Remessa por Conta e Ordem”, mas que serviram, no entendimento do auditor fiscal, de base ao cálculo expresso neste Auto de Infração.

Assim sendo, entende o autuado, que agiu de forma correta a Impugnante efetuou os cálculos e corretamente recolheu as correspondentes GNREs anexas, com base nas notas fiscais de números 13.068 e 13.189, conforme demonstramos:

VALOR MERCADORIA (AUTOMÓVEL) -----	R\$ 8.793,99
VALOR MERCADORIA (CAMINHÃO) -----	R\$ 12.527,44
VM – Valor Total da Mercadoria (notas 13.068 e 13.189)-----	R\$ 21.321,43
VALOR IPI (AUTOMÓVEL)-(8.793,99X15%) -----	R\$ 1.319,10
VALOR IPI (CAMINHÃO) -(12.527,44X2%) -----	R\$ 250,55
IPI TOTAL -----	R\$ 1.569,65

<i>BC (AUTOMOVEL) – ((8.793,99 x 0,951) + 1.319,10)) x 1,42 -----</i>	<i>R\$ 13.748,70</i>
<i>BC (CAMINHÃO) ---- ((12.527,44 x 0,951) + 250,55)) x 1,32 -----</i>	<i>R\$ 16.056,67</i>
<i>BC TOTAL -----</i>	<i>R\$ 29.805,37</i>
<i>ICMS TOTAL – (29.805,37 x 17%) -----</i>	<i>R\$ 5.066,91</i>
<i>ICMS NOTA (Normal) -----</i>	<i>(R\$ 1.419,37)</i>
<i>ICMS SUBSTITUTO ----(Valor total das GNRES)-----</i>	<i>R\$ 3.647,54</i>

Com referencia as demais considerações feitas pelo auditor fiscal autuante na “Descrição dos Fatos”, afirma que a Nota Fiscal indicada de nº 15.022 nada tem a ver com as Notas Fiscais envolvidas na operação de vendas objeto da presente autuação, em função de ter sido emitida como ”Nota Fiscal de Venda” para a destinatária Distribuidora de Pneus Guanabara Ltda., empresa sediada no Estado do Rio de Janeiro. Pelo fato de ser empresa distinta, em operação ocorrida em outro Estado, não serve como fato correlacionado ao ora combatido.

Acrescenta ainda o fato de que as GNREs, que acompanhavam as mercadorias e objeto desta autuação, correspondem rigorosamente à Substituição Tributária extraída das notas fiscais de venda do Vendedor Originário desta operação mercantil, ou seja, notas fiscais nºs 13.068 e 13.189, tendo como beneficiário o Estado da Bahia (alheias a nota fiscal nº 15.022).

No que diz respeito à Ordem de Serviço indicada pelo fiscal autuante nº 50132610 e emitida pela Unidade de Fiscalização INFRAZ ATACADO, em 26/01/2010, que resultou no cancelamento de seu registro, observa que o evento foi isolado e que a empresa se mantém ativa e exercendo sua atividade comercial normal. Outro ponto precisa ser observado, qual seja, as Notas fiscais questionadas pela fiscalização se referem à operação ocorrida em data posterior (ano de 2011), quando a empresa estava absolutamente regular perante o Estado da Bahia.

Em relação ao DANFE nº 13.104, uma das Notas Fiscais objeto deste Auto de Infração, aduz que o mesmo corresponde à nota de “Acompanhamento da Carga ou de Remessa p/ Conta e Ordem de Terceiros” e que serve unicamente para acompanhar a mercadoria, ou seja, não possui qualquer destaque de ICMS na Operação de Venda à Ordem, conforme já explicado anteriormente.

Afirma que evidentemente que tem como componente em sua operação triangular de venda à ordem a Nota Fiscal nº 13068, (emitida pela Atila Pneus Ltda. contra o Primeiro adquirente - Distribuidora de Pneus Bahia Ltda.), essa sim com destaque de ICMS, conforme igualmente já explicado.

Desta forma, aduz que não existiu pagamento de ICMS a menor, conforme relatado pelo auditor fiscal, motivo pelo qual deve ser provida a presente impugnação ao auto de infração, com a consequente declaração de improcedência do auto de infração combatido.

Argumenta que a aplicação da multa é característico ato de excessiva penalização, haja vista que a multa imposta não pode ser superior ao imposto. Tal situação chega a ser esdrúxula. Considera a multa confiscatória com base no art. 150, IV da CF.

De outra parte, afirma que mesmo considerando inidônea a documentação que acompanhava a transportadora e devida fosse à aplicação da multa, o que se admite apenas em atenção ao princípio da eventualidade, igualmente insubstancial seria o percentual estabelecido pelo auditor fiscal, pois a penalidade é indevida a para a hipótese em exame, haja vista que, no máximo, o contribuinte deixou de pagar o imposto, no todo ou em parte, na forma e nos prazos previstos na legislação tributária, ou seja, não existe nenhuma fraude no caso analisado.

Requer seja declarada a necessária nulidade do Auto de Infração em comento, pela imprecisão da descrição da suposta irregularidade averiguada.

Requer a impugnante a total desconstituição do Auto de Infração impugnado, reconhecendo-se a inexigibilidade da exigência hostilizada, em atendimento às razões anteriormente expostas.

O autuante, às fls. 139 a 145 dos autos, apresenta a informação fiscal afirmando que defesa apresentada pelo Autuado, através de Advogado, destaca que deve-se observar que a alegação de que o auto de infração não deve conter rasuras, entrelinhas, ou emendas e nele descrever-se-á de forma precisa e clara, a infração averiguada e que tais requisitos não foram observados pela autoridade, requerendo nulidade do referido auto de infração, não se sustenta, pois a defesa contesta todos os aspectos descritos no auto de infração, inclusive a prática do subfaturamento utilizado pelo autuado para efetuar o recolhimento da substituição tributária, o qual está obrigado por determinação do Convênio ICMS 85/93.

Aduz que se o Autuado apresentou defesa rebatendo todos os aspectos abordados pelo Autuante é por que entendeu aquilo que estava descrito e se ele entendeu não há porque falar em obscuridade ou imprecisão. E para reforçar tal situação, no campo destinado a infração está descrito “utilização de documento fiscal consignando preços inferiores ao praticado (subfaturamento comprovado).”

Aduz que foi verificado na ação fiscal que havia grande divergência de valores entre as notas fiscais de origem (nfs 13068 e 13189) e as notas fiscais de remessa da mercadoria por conta e ordem para terceiro (fls. 13, 14 e 17 do PAF). As primeiras utilizadas para efetuar o recolhimento da operação própria e da substituição tributária, indicavam o valor de R\$26.538,62 (26.424,60 + 114,02) e as outras notas, da remessa de mercadoria para terceiro, indicava o valor de R\$54.921,30 (54.565,76 + 355,54). E demonstra que entre as notas fiscais a diferença é de 106% aproximadamente.

Afirma o autuante que, em consulta ao contrato social e alteração da empresa autuada, Atila Pneus Ltda., (fls. 39 a 48), especificamente a fl. 44, e o contrato social da Empresa adquirente originária, Distribuidora De Pneus Bahia Ltda., (fls. 72 a 86, e fls. 107 a 114), especificamente a fl. 81 ou 108, inscrita no cadastro do ICMS da Bahia, sob o nº 85.388.503, verifica-se que trata de empresas cujos sócios são os mesmos, inclusive com a mesma participação societária em termos percentuais, de onde se conclui que a empresa da Bahia, trata-se de “filial” oficiosa da primeira, sendo criada para efetuar operações de venda, simulando operações triangulares, com o objetivo claro de não recolher o ICMS efetivamente devido. Afirma que são Empresas interdependentes, de acordo com o §único do art. 12 do COTEB.

Alinha que dessa forma o sujeito passivo simula operações triangulares envolvendo as duas Empresas de mesmos sócios e uma terceira Empresa, onde o Estado da Bahia tem perdas significativas de receita tributária, vez que é atribuído um valor de operação fictício e muito inferior ao de mercado, entre as duas Empresas de mesmos sócios para efeito de tributação pelo ICMS e posteriormente são emitidas duas notas fiscais com os valores reais, sendo o mesmo destinatário para ambas, a Empresa “C” (no caso, V10 Comércio Atac. Varej e Serviços de Pneus): “*A primeira de simples remessa por conta e ordem (para o trânsito da mercadoria), emitida pela Empresa fornecedora do Paraná e a segunda, com a suposta operação comercial, sem destaque e recolhimento do ICMS, vez que foi recolhido na “operação anterior”, devido ao produto está enquadrado na substituição tributária; É emitida pela Empresa da Bahia (Dist. de Pneus da Bahia, suposta adquirente originária).*”

Relata o autuante que, diante do exposto acima e como forma de averiguar tal situação, foi solicitada a IFMT/Metro, diligência para verificar “in loco” a existência fática da indicada adquirente originária, Distribuidora de Pneus Bahia Ltda., onde foi comprovado que fisicamente a empresa não funciona no endereço indicado, demonstrando que tal Empresa foi criada como artifício do Autuado (sediada no Estado do Paraná) para não recolher o ICMS integral das operações interestaduais realizadas para Contribuintes do Estado da Bahia, comprovando assim, o acerto da ação fiscal. Em outras palavras, a Empresa tinha apenas existência jurídica com a finalidade de burlar o fisco baiano. Em anexo, cópia da FLC. Portanto, se conclui que a afirmação de que a adquirente originária, Distribuidora de Pneus Bahia Ltda. está exercendo sua

atividade normal, não procede, pois foi comprovado através de diligência que a mesma não tem existência de fato, nem mesmo um escritório para receber e emitir documentos fiscais e outros.

Conclui que a Autuada deixou de criar uma filial no Estado da Bahia e assim efetuar transferência (sem lançamento e recolhimento do ICMS por ST), efetuando tal procedimento quando realizar as operações de vendas, e optou por criar uma Empresa com os mesmos sócios, e desta forma, simular a realização de operações triangulares utilizando valores subfaturados para recolhimento do ICMS da substituição tributária. Com este artifício, deixa de recolher o ICMS realmente devido e quando da remessa física dos produtos (trânsito da mercadoria), emite a nota fiscal de remessa com os valores reais da operação entre a Autuada e seus clientes. Como não há circulação da mercadoria com a nota fiscal originária, a operação ficaria imune a fiscalização do ICMS.

Argumenta que a lei 7.014, em seu artigo 22, autoriza o arbitramento da base de cálculo quando os valores declarados pelo sujeito passivo não merecerem fé, conforme transcrito abaixo. No caso em análise, foi verificado que os preços lançados pelo Contribuinte Substituto não condizem com os preços de mercados e estão em média 106% inferiores ao da operação subsequente.

*Art. 22. Quando o cálculo do tributo tiver por base ou tomar em consideração o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que:*

*I – forem omissos ou não merecerem fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado;*

Para reforçar tal fato, afirma o autuante, foi efetuada pesquisa no sítio [www.maisqpneu.com.br](http://www.maisqpneu.com.br), cujas cópias foram anexadas a esta informação fiscal e elaborada uma planilha, comparando os preços utilizados para efetuar a substituição tributária, os preços da remessa por conta e ordem e os preços do site para revenda a consumidor para vários itens disponibilizados no sítio acima, o qual apresenta abaixo:

Tabela comparativa

PNEU tipo/modelo	Valores			Dif. % entre valor trib e o de venda direta
	Utilizado para substituição tributária	Indicado nas Nfs de remessa	Preço de venda (via web)	
Pneu MAXXIS 175/65 R14 MAE1 82H	<b>49,91</b>	<b>125,39</b>	<b>199,90</b>	300%
Pneu MAXXIS 245/75 R16 HT760 109S	<b>133,12</b>	<b>357,16</b>	<b>569,90</b>	328%
Pneu MAXXIS 155 R12 C UE168N 8 PR 88/86N	<b>44,03</b>	<b>115,88</b>	<b>179,90</b>	308%
Pneu CHENG SHIN 175 R14 UE168 8 PR 99/98N	<b>71,26</b>	<b>187,13</b>	<b>289,90</b>	306%
Pneu MAXXIS 205/75 R16 LT UE168 8 PR 110/108R	<b>101,34</b>	<b>269,77</b>	<b>419,90</b>	314%

Destaca que existem diferenças que chegam a 328 % entre o valor utilizado para efetuar o cálculo do ICMS da substituição tributária e o valor da venda direta.

Afirma que a substituição tributária, em relação às operações subsequentes, caracteriza-se pela atribuição a determinado contribuinte (normalmente o primeiro na cadeia de comercialização, o fabricante ou importador) pelo pagamento do valor do ICMS incidente nas subsequentes operações com a mercadoria, até sua saída destinada a consumidor ou usuário final. Seu objetivo é converter as várias fases de tributação de um produto para apenas uma fase. Obviamente o tributo ao ser recolhido deve incidir sobre uma base de cálculo equivalente ou próxima ao preço de venda ao consumidor. Assim é feito com alguns produtos, a exemplo medicamentos, combustíveis, dentre outros.

Assegura que lançou com base de cálculo, o valor da operação de remessa, a qual é o valor intermediário entre o declarado pelo Autuado (utilizado para efetuar o recolhimento do ICMS da substituição tributária) e o valor de venda direta, obtido no site [www.maisqpneu.com.br](http://www.maisqpneu.com.br),

entendendo ser este o valor real da operação, devido a simulação de operação triangular, onde as empresas a vendedora originária (Atila Pneus), localizada no Paraná e a adquirente originária (Dist. De Pneus Bahia), localizada na Bahia, tem os mesmos sócios, conforme comprovado acima.

Observa que a utilização de valores para tributação até 328 % inferiores ao preço de mercado na venda a consumidor. Obviamente a Autuada está causando perdas tributárias ao seu Estado (Paraná), ao Estado da Bahia e ainda praticando uma concorrência desleal para com os seus concorrentes, ao utilizar valores subfaturados para efetuar o recolhimento do ICMS, seja da operação própria, seja da ST, e assim tem um custo para o produto inferior ao dos concorrentes.

Aduz que ao perceber as distorções entre os valores utilizados para tributação e os valores constantes nas notas de fiscais de remessa por conta e ordem de terceiros, de tal forma que estava evidente o subfaturamento, motivo pelo qual, foi lavrado o presente auto de infração.

Consigna que o autuado alega em sua defesa que no cálculo efetuado pelo Autuante, foi omitido o ICMS da substituição tributária, recolhido através de GNRE's. Informa o autuante que foi considerado como crédito fiscal o valor recolhido pelas GNRE's, conforme pode-se verificar na planilha de cálculo constante as fls. 8 do PAF, no campo "OUT CRED. GNRE".

Quanto à alegação de que a indicação da nota fiscal nº 15022, indicada no auto de infração nada teria a ver com a questionada ação fiscal, afirma que se deve informar que foi um erro de digitação do Autuante e o número correto é nº 13068, o qual está informado mais abaixo na própria descrição dos fatos e ainda está anexada tela impressa no Sistema de Nota Fiscal Eletrônica as fls. 9 do PAF com a indicação da referida nota fiscal, efetuando demonstração para informar o subfaturamento. Da mesma forma, o Autuado, as fls. 11 da defesa, (fl. 104 do PAF), o Autuado afirma que o credor da multa fixada no presente auto é o Estado do Paraná. Portanto, entendemos que tais equívocos não comprometem o PAF, seja na autuação, seja na defesa.

Quanto à alegação de que a multa aplicada é excessiva e fere os princípios constitucionais, informa que a multa indicada está prevista na Lei Estadual nº 7.014 e que não está na competência dos órgãos julgadores, a declaração de constitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, conforme prescreve o artigo 167 do RPAF.

## VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, atribui ao sujeito a consumação do subfaturamento, tendo utilizado documento fiscal considerado preço inferior ao praticado.

Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável indicado no campo próprio do Auto de Infração; foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais. Apesar de argüidos não foram identificadas rasuras ou obscuridades, falta de clareza, pois o autuante alinha detalhadamente na descrição dos fatos, à fl. 01 e 05, todos os elementos que conduziram a presente exigência fiscal, inclusive com a indicação correta da nota fiscal nº 1368, que foi apontada em momento anterior, na aludida descrição, como nº 15022, cabendo assim, a evidencia que consta corretamente o seu número na descrição dos fatos, bem como está anexada tela impressa no Sistema de Nota Fiscal Eletrônica as fls. 9 do PAF. O fato é que examinar pontualmente a defesa apresentada, fica evidente que nada restou obscuro, impreciso ou mesmo nebuloso no presente lançamento, visto à riqueza de detalhes que foram alinhadas as contestações, tanto no plano fático como de direito, inclusive quanto a prática do subfaturamento imputada ao sujeito passivo para efetuar o recolhimento da substituição tributária, o qual está obrigado por determinação do Convênio ICMS 85/93, cabendo as demais questões sobre presunções e o alegado arbitramento serem tratadas quando enfrentado o mérito.

Quanto à decisão do CONSEF apresentada, mesmo sem identificação, não se ajusta ao presente caso, pois não há dúvidas sobre a materialidade dos fatos.

A questão, conforme alinha o autuante, em sua informação fiscal, foi iniciada com a verificação pela fiscalização de uma significativa disparidade entre os valores constantes das notas fiscais de origem (nfs. 13068 e 13189), ou seja, as notas fiscais emitidas pela Atila Pneus, de PR (autuado) a Distribuidora de Pneus Bahia Ltda., Ba, e as notas fiscais de remessa da mercadoria por conta e ordem para terceiro (fls. 13, 14 e 17 do PAF), emitida pela Atila Pneus para a empresa V 10 Atacado Varejista Serv. de Penus Ltda., BA. As primeiras notas fiscais utilizadas para efetuar o recolhimento da operação própria e da substituição tributária, indicam o valor de R\$26.538,62 (26.424,60 + 114,02) e as outras notas, da remessa de mercadoria para terceiro, emitidas, também, pela Atila Pneus, indicava o valor de R\$54.921,30 (54.565,76 + 355,54).

Ficou demonstrado através da consulta ao contrato social e alteração, da empresa autuada, Atila Pneus Ltda., constante às fls. 39 a 48 dos autos, especificamente a fl. 44, e o contrato social da Empresa adquirente originária, Distribuidora de Pneus Bahia Ltda., (fls. 72 a 86, e fls. 107 a 114), especificamente a fl. 81 ou 108, inscrita no cadastro do ICMS da Bahia, sob o nº 85.388.503, que se trata de empresas cujos sócios são os mesmos, inclusive com a mesma participação societária em termos percentuais, cabendo a conclusão, inequívoca, de que a empresa da Bahia, ou seja, a Distribuidora de Pneus Bahia Ltda., trata-se de “filial” não declarada, que, diante das operações de vendas com simulação de operações triangulares apuradas pela fiscalização, evidencia o objetivo de recolher menos ICMS para o Estado da Bahia, no que nos interessa no presente caso, restando à conclusão que são Empresas interdependentes, de acordo com o parágrafo único do art. 12 do COTEB, art. 39, §1º, art. 67 Parágrafo único do RICMS/BA.

Conforme explica o autuante fica evidente que o sujeito passivo simula operações triangulares envolvendo as duas Empresas de mesmos sócios (Atila Pneus Ltda., do Paraná e a Distribuidora de Pneus Bahia Ltda.) e uma terceira Empresa, vez que é atribuído um valor de operação fictício e muito inferior ao de mercado, entre as duas Empresas de mesmos sócios (a Atila e a Distribuidora) para efeito de tributação pelo ICMS e posteriormente são emitidas duas notas fiscais com os valores reais, sendo o mesmo destinatário para ambas, a Empresa (no caso, V10 Comércio Atac. Varej e Serviços de Pneus): “*A primeira de simples remessa por conta e ordem (para o trânsito da mercadoria), emitida pela Empresa fornecedora do Paraná e a segunda, com a suposta operação comercial, sem destaque e recolhimento do ICMS, vez que foi recolhido na “operação anterior”, devido ao produto está enquadrado na substituição tributária; É emitida pela Empresa da Bahia (Dist. de Pneus da Bahia, suposta adquirente originária).*”

Restou comprovado através de diligência para verificar “in loco” que a Distribuidora de Pneus Bahia Ltda., não funciona no endereço indicado, conforme FLC à fl. 149 dos autos, demonstrando que tal empresa foi criada realmente como artifício do Autuado que está estabelecida no Estado do Paraná, para não recolher o ICMS integral das operações interestaduais realizadas para Contribuintes do Estado da Bahia.

A afirmação de que a Distribuidora de Pneus Bahia Ltda., está exercendo sua atividade normal, não procede, pois foi comprovado através de diligência que a mesma não tem existência de fato, nem mesmo um escritório para receber e emitir documentos fiscais e outros. Contudo, ainda que de fato existisse, não teria esse elemento força suficiente para descharacterizar apresente exigência fiscal, dada a comprovação de que se trata de filial não declarada pelo sujeito passivo.

Deve ser observado que as operações interestaduais entre os sujeito passivo na condição de substituto tributário e suas filiais, exceto varejistas, não devem ocorrer a substituição tributária, exatamente com o objetivo de evitar o sub-faturamento, já que a operação subsequente realizada pela filial destinatária seria com a etapa de tributação encerrada, conforme estabelece o inciso II da Cláusula Quinta do Conv. 81/93.

A filial não declarada pelo sujeito passivo, exerce no presente caso, o mesmo papel não desejado pelo legislador, quando impede a realização da substituição tributária entre o substituto e a sua filial. Assim, age corretamente a fiscalização quando identifica a filial com os mesmos sócios, e desta forma, consegue apurar a simulação na realização de operações triangulares utilizando valores subfaturados para recolhimento do ICMS da substituição tributária.

Destate, o substituto tributário, no presente caso o autuado (Atila Pneus Ltda), deixa de recolher o ICMS realmente devido ao Estado da Bahia, e quando da remessa física dos produtos (trânsito da mercadoria), emite a nota fiscal de remessa com os valores reais da operação entre a Autuada e seus clientes que é V10 Comércio Atac. Varej e Serviços de Pneus. Como não há circulação da mercadoria com a nota fiscal originária, a operação ficaria imune a fiscalização do ICMS.

Cabe acolhimento ao argumento do autuante de que a lei 7.014, em seu artigo 22, autoriza o arbitramento da base de cálculo quando os valores declarados pelo sujeito passivo não merecerem fé, conforme transcrito abaixo. No caso em análise, foi verificado que os preços lançados pelo Contribuinte Substituto não condizem com os preços de mercados e estão em média 106% inferiores ao da operação subsequente.

*Art. 22. Quando o cálculo do tributo tiver por base ou tomar em consideração o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que:*

*I – forem omissos ou não merecerem fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado;*

Para reforçar tal fato, o autuante, efetuou pesquisa no sítio [www.maisqpneu.com.br](http://www.maisqpneu.com.br), cujas cópias foram anexadas a esta informação fiscal e elaborada uma planilha, comparando os preços utilizados para efetuar a substituição tributária, os preços da remessa por conta e ordem e os preços do site para revenda a consumidor para vários itens disponibilizados no sítio acima, conforme abaixo:

Tabela comparativa

PNEU tipo/modelo	Valores			Dif. % entre valor trib e o de venda direta
	Utilizado para substituição tributária	Indicado nas Nfs de remessa	Preço de venda (via web)	
Pneu MAXXIS 175/65 R14 MAE1 82H	<b>49,91</b>	<b>125,39</b>	<b>199,90</b>	300%
Pneu MAXXIS 245/75 R16 HT760 109S	<b>133,12</b>	<b>357,16</b>	<b>569,90</b>	328%
Pneu MAXXIS 155 R12 C UE168N 8 PR 88/86N	<b>44,03</b>	<b>115,88</b>	<b>179,90</b>	308%
Pneu CHENG SHIN 175 R14 UE168 8 PR 99/98N	<b>71,26</b>	<b>187,13</b>	<b>289,90</b>	306%
Pneu MAXXIS 205/75 R16 LT UE168 8 PR 110/108R	<b>101,34</b>	<b>269,77</b>	<b>419,90</b>	314%

Destaca o autuante que existem diferenças que chegam a 328 % entre o valor utilizado para efetuar o cálculo do ICMS da substituição tributária e o valor da venda direta.

Procede corretamente o autuante quando utiliza como base de cálculo o valor da operação de simples remessa, ou seja, dos DANFES 1304 e 13204, mais o frete, aplicando sobre o total o MVA de 42%, previsto no já mencionado Convênio, compondo, assim, a base de cálculo do ICMS da substituição tributária e deduzindo os valores recolhidos pelo autuado conforme GNERs, não cabendo crédito das operações normais, visto que as notas alvo de tais operações com recolhimento do imposto entre o sujeito passivo e sua filial, não declarada, a Distribuidora de Pneus Bahia Ltda., foi desclassificada, ou seja, considerada imprestável para os fins a que se destina.

Ficou demonstrado pelo autuante que os valores recolhidos através de GNRE's foram considerados como créditos fiscais - pois foi verificada a legitimidade do documento de arrecadação-, conforme se pode observar na planilha de cálculo constante as fls. 8 do PAF, no campo "OUT CRED. GNRE".

A multa aplicada pelo autuante comina com os fatos apurados, pois foi constatada a prática de sub-faturamento, com o intuito de recolher a menos o imposto devido para o Estado da Bahia, por conseguinte, o art. 42, IV, "f" da Lei 7014/96, determina a multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto, quando for consignada quantia diversa do valor da operação ou prestação no documento fiscal.

A arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste. Convém ressaltar que o art. 150, IV, da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Considero pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar Baleiro, "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar", 7º edição, à fl. 519. Argumenta a professora, de plano, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissivo que prejudicou o fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade.

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 **142096.0704/11-1**, lavrado contra a **ATILA PENUS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.069,13**, acrescido da multa de 100% prevista no art. 42, incisos IV, "f" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de novembro de 2011

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR