

A. I. Nº - 207104.0017/22-2
AUTUADO - AUTOAMÉRICA IMP. EXP. COMÉRCIO ATAC. PROD. AUT. LTDA.
AUTUANTE - LUIZ GONZAGA ALVES DE SOUZA
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 26/06/2023

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0100-03/23-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS. Contribuinte não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Infração subsistente. Afastadas as nulidades arguidas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 22/09/2022, exige crédito tributário no valor de R\$ 8.469.165,93, acrescido da multa de 60%, em razão da seguinte irregularidade:

Infração 01. 008.017.002 - procedeu à retenção e o consequente recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo a operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no estado da Bahia, nos meses de janeiro a junho de 2019, janeiro a dezembro de 2020, janeiro a dezembro de 2021, janeiro a junho de 2022.

O autuado impugna o lançamento fls. 399/440 (V.02). Afirma que neste ato representada por seu sócio administrador, vem requerer o encaminhamento da presente impugnação à Junta de Julgamento, para que considere e julgue procedente a impugnação apresentada, que não se conformando com a lavratura do Auto de Infração em epígrafe, contra si lançado, relativo ao tributo ICMS ST, com fundamento no art. 123 e seguintes do Decreto nº 7.629/99, vem apresentar impugnação à totalidade do lançamento, pelos motivos de fato e de direito que se seguem.

Aduz que ficará demonstrado abaixo que pagou o ICMS-ST de forma correta, em total cumprimento de seu dever tributário, o que resultará na nulidade e cancelamento do presente lançamento de ofício. Resume as acusações feitas pela fiscalização.

Afirma que as acusações expostas, que ensejaram a autuação sofrida, são desprovidas de qualquer fundamentação lógica e razoável. Aduz que demonstrará que as vendas feitas para as empresas interdependentes localizadas no Estado da Bahia, que atuam no varejo e pequeno atacado, são absolutamente legítimas e não infringem a legislação nacional, nem tampouco estadual, nem poderiam ser taxadas como simuladas ou dissimuladas.

Ainda, ficará demonstrado, que os fundamentos ensejadores do Auto lavrado, como os Protocolos citados (93/15 e 142/18), são impertinentes e até mesmo inexistentes, em evidente equívoco por parte da fiscalização que fundamentou o Auto lavrado em preceitos legais inexistentes.

Frisa que restará claro que não existem os Protocolos 93/15 e 142/18 do CONFAZ e, nem mesmo, num esforço de entendimento, se considerados como sendo os Convênios 93/15 e 142/18, mesmo assim, os citados parágrafos únicos da Cláusula Terceira, são também ambos inexistentes.

Ademais, afirma que a alegação de que a venda para empresas do mesmo grupo econômico ou interdependente é ilegal, não tem o menor cabimento, uma vez que tal relação comercial é prevista na legislação nacional e de vários Estados da Federação, muitas vezes inclusive, com tratamentos diferenciados, o que não é o caso da legislação do Estado da Bahia, que não criou nenhuma diferenciação no tratamento do ICMS ST para as vendas entre empresas interdependentes.

Ao adentrar no detalhamento da legítima operação de venda dos seus produtos, diz que é importadora de produtos pneumáticos, autopeças e outros, que atua somente no atacado em âmbito nacional, ficará cristalino que sua estrutura como grupo empresarial é absolutamente legítima.

Aduz que a venda feita para empresas interdependentes que atuam exclusivamente no âmbito regional com venda à varejo e pequeno atacado, sendo o varejo representado por mais de R\$ 34.000.000,00 (trinta e quatro milhões de reais) em vendas no período fiscalizado (Anexo 6), demonstra que as distribuidoras localizadas no Estado da Bahia têm objeto social e direcionamento de negócios completamente distinto dos negócios da Autuada, o que demonstrará ser absurda a alegação de que estas empresas “são” a AUTOAMÉRICA.

Por fim, será demonstrada toda a estrutura de funcionamento das citadas distribuidoras interdependentes localizadas no Estado da Bahia, seus relevantes e robustos poderes financeiros, administrativos e de negócios próprios, além de estrutura física e de pessoal, para que não restem dúvidas da legitimidade da operação comercial em questão.

Ainda, ficará demonstrado que os empresários Fernando Culpi e Eduardo Culpi exercem seu direito de melhor organizar seus negócios, de forma que cada um deles tenha o devido foco em sua atividade, dentro da preconizada liberdade econômica consagrada em nossa Constituição Federal, não sendo obrigados a estruturar seus negócios na forma mais gravosa e desejada pelo fisco.

Aponta que a Constituição Federal e as normas infraconstitucionais, juntamente com as interpretações do CARF e da Corte Suprema (STF), fornecem elementos suficientes para a caracterização das possibilidades de organização de grupos empresariais de forma lícita sob a ótica do direito brasileiro. Sobre o tema cita a interpretação do artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional e a Constituição Federal, artigo 170.

Comenta que o referido parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional, foi objeto de recente análise pelo Supremo Tribunal Federal, em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN 2446 – Anexo 60), em julgamento proferido em 11.04.2022, onde por maioria, os Ministros decidiram pela constitucionalidade do referido artigo legal e estabeleceram uma série de limites interpretativos quanto à possibilidade de o ente fiscalizador desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes.

Neste contexto, traz citações e trechos do voto proferido pela Ministra Cármen Lúcia, relatora do processo, que ao final traduziu o entendimento do Supremo Tribunal Federal, tecendo valiosos contornos quanto ao instituto da Elisão Fiscal lícita e os limites impostos ao Fisco quanto à possibilidade de descaracterizar atos e negócios jurídicos realizados com a especial finalidade de tornar a atividade produtiva menos gravosa em relação aos tributos nela incidentes.

Nota que não passou despercebido pelo STF que a denominação de norma antielisão é totalmente inapropriada para o parágrafo único, do art. 116 do CTN, enquanto a nomenclatura correta seria de normal, que combate a ilegal evasão fiscal. Sobre o tema cita as diferenças entre a elisão fiscal e a evasão fiscal, onde o próprio Ministro Lewandowski cita, no referido julgamento, o jurista Eduardo Domingos Bottalo. Entende que o espírito da norma é realmente de prevenir a evasão fiscal e em nada ataca a elisão fiscal, pelo próprio pronunciamento do então, Procurador Geral da República ao manifestar-se no caso.

Diz que após esclarecer que se trata de uma norma que quer evitar a evasão fiscal e não a elisão fiscal justa e reconhecida na forma de planejamento tributário, é pertinente tecer alguns comentários sobre o significado de simulação ou dissimulação e sua receptividade no ordenamento legal.

Aduz que em comentários ao julgamento proferido pelo STF, o professor Helenilson Cunha Pontes, doutor pela USP, publicou artigo na Revista Consultor Jurídico (22.07.20), logo após o voto

proferido pela Ministra Cármen Lúcia, com seus comentários e conclusões sobre o voto da Ministra Cármen Lúcia, que resultou no entendimento majoritário da Corte Suprema.

Por fim, explora alguns posicionamentos recentes do CARF quanto ao tema, como exemplo o processo 16682.720568/2018-96, julgado em maio de 2021 pela 1ª Turma, da 3ª Câmara, da 3ª Seção do CARF, no qual os conselheiros mantiveram a cobrança do IPI contra o contribuinte, mas afastaram o PIS/COFINS monofásico.

Diz que o caso envolvia uma acusação de subfaturamento nos preços das vendas de uma fabricante de cosméticos para atacadistas do mesmo grupo econômico. Por maioria de votos, os conselheiros mantiveram a cobrança do IPI, devido à obrigatoriedade de observar a regra do VTM, mas entenderam que, como não há norma geral antielisão que impeça o planejamento tributário, o contribuinte poderia se organizar de forma a reduzir o valor do PIS/COFINS devido em regime monofásico. (*Processo: 16682.720568/2018-96*)

Afirma que com os fundamentos elencados pela própria Corte Suprema e apoiados por eminentes juristas de renome internacional e pelo próprio CARF, conclui que há no Brasil alicerces constitucional e infraconstitucional robustos para a Elisão Fiscal e busca do planejamento tributário que possibilite aos grupos empresariais organizarem seus negócios de forma a encontrarem, com total licitude, a maneira menos gravosa, sob o ponto de vista fiscal, para exercerem seus negócios.

Prossegue apontando que a fiscalização fundamenta ainda o Auto de Infração em suposta “violação ao dispositivo da Cláusula Terceira, parágrafo primeiro do Protocolo ICMS 93/15 e também Cláusula Terceira, parágrafo primeiro do Protocolo ICMS 142/18, as quais definem que o cálculo do ICMS ST devido ao Estado de destino das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributário, deve-se aplicar a MVA cabível sobre o preço real da venda, que neste caso, é o praticado nas operações complementares realizadas pelas distribuidoras locais da autuada.” Porém, não existem no ordenamento brasileiro, especialmente no CONFAZ os Protocolos citados.

Comenta que mesmo em um exercício de busca de melhor compreensão e possível engano por parte da fiscalização ao citar Protocolo e querer dizer Convênio, ainda assim, não encontra solução lógica. Pois, por mais que existam tais Convênios, nenhum deles têm o citado parágrafo primeiro, da Cláusula Terceira, sendo impossível verificar o fundamento alegado pela fiscalização para autuar a AUTOAMÉRICA. Mais ainda, o Convênio 93/15 versa sobre vendas para empresas do Simples Nacional, que não tem relação com o caso.

Já o Convênio 142/18, este sim, regulamenta o regime de Substituição Tributária em consenso para todos os Estados da Federação, mas também, não dispõe do dito Parágrafo Primeiro, da Cláusula Terceira, ficando impossível a leitura da fundamentação apresentada pelo fisco.

Por fim, alega o fisco que as empresas distribuidoras interdependentes da Autoamérica, *“funcionam apenas como unidades operacionais da AUTOAMERICA, utilizadas somente para reduzir artificialmente a base de cálculo do ICMS ST”*, sem apresentar nenhuma prova de que as operações de venda da Autoamérica para as distribuidoras interdependentes, que atuam, também no varejo, sejam fraudulentas ou dissimuladas. O que faz a fiscalização é tratar a interdependência como se fosse uma relação ilegal, fraudulenta e dissimulada por si só, como se não fosse prevista no ordenamento pátrio.

Ainda, no intuito de demonstrar a licitude de suas operações, junta à defesa, o balanço de 2021 da AUTOAMÉRICA (Anexo 60), no intuito de demonstrar a viabilidade de sua operação e lucratividade da empresa de forma a afastar a alegação infundada de subfaturamento. O que ocorre entre as empresas do mesmo grupo econômico é que todas elas são viáveis e lucrativas, cada uma dentro de sua competência e atribuição.

As empresas ora envolvidas, importadora-Autoamérica e distribuidoras Trissimo e Gomma, formam uma relação de interdependência entre si, fruto da combinação e vinculação de seus

sócios. A interdependência consiste no “estado ou qualidade de duas pessoas ligadas entre si por uma recíproca dependência, em virtude da qual realizam as mesmas finalidades pelo auxílio mútuo ou coadjuvação recíproca”.

Aduz que a relação de interdependência está prevista na legislação nacional e consta de diversos ordenamentos nacionais e estaduais, estabelecendo critérios específicos para as relações comerciais entre empresas do mesmo grupo econômico. A exemplo, temos o regulamento do IPI que preconiza regra especial para as vendas feitas de uma empresa interdependente para outra, criando fórmula específica para sua base de cálculo, art. 195, inciso I do *RIPi*.

Da mesma forma, o Regulamento de ICMS do Estado do Paraná estabelece para os casos de vendas feitas entre empresas interdependentes, que o ICMS-ST seja postergado para etapa seguinte de venda da empresa compradora. Em situação semelhante, mas com solução distinta, vemos o Regulamento de ICMS do Estado de São Paulo, que atribui MVA distinto para a venda feita entre empresas interdependentes, para os ramos de Cosméticos e Higiene Pessoal, adotando MVA majorado nestes casos, conforme estabelece a CAT 70/2015.

Mas, o Estado da Bahia, não estabeleceu nenhuma condição especial para o ICMS-ST nas vendas entre empresas interdependentes, na venda de pneumáticos, o que por óbvio, leva à conclusão que se deve obedecer a regra geral, prevista nos artigos 289 e seguintes do RICMS da Bahia e preconizado pelo Convênio 142/18 do Confaz, o que foi feito pela autuada, em total conformidade com a legislação do Estado de destino de suas vendas em questão.

Explica que a empresa Trissimo Distribuidora de Pneus Ltda. chegou ao Estado da Bahia com a abertura de uma filial da distribuidora que já atuava de diversos Estados da Federação, conforme contrato social (Anexo 3) no ano de 2011, onde estabeleceu-se em barracão alugado em Lauro de Freitas, conforme se verifica pelo contrato de locação ora anexado (Anexo 4). A Trissimo atuou no Estado da Bahia até o ano de 2018, época em que a rede de distribuidoras voltadas para o varejo e pequeno atacado de nome Gomma Distribuidora de Pneus Ltda, foi formada em todo o território nacional, como um negócio direcionado para o atendimento regional de venda de pneus.

Neste contexto, salienta que foi criada a Gomma Distribuidora de Pneus Ltda., também em Lauro de Freitas no Estado da Bahia, conforme contrato social (Anexo 5), que faz parte de um conglomerado de 26 distribuidoras espalhadas pelo país, voltadas para a venda regional de pneumáticos de automóveis, ônibus e caminhões. Seu foco de atendimento é a venda direta para consumidores finais, tendo realizado mais de 34 milhões de reais nesta modalidade de vendas desde 2008, como se verifica pela planilha de excel anexada (Anexo 6), onde constam as mais de 42.000 notas fiscais e suas respectivas chaves eletrônicas, para fácil verificação de sua veracidade pelo Estado, com como pelos eminentes julgadores do presente caso.

Além da venda a varejo, a Gomma também realiza vendas para os chamados Autocenters, que são pequenas oficinas onde o consumidor estaciona seu carro para realizar a troca ou manutenção de seus pneus, freios e suspensão. Estas pequenas unidades de negócio trabalham, de forma geral, com estoques mínimos de pneus e normalmente fazem seus pedidos de compras já com o cliente identificado e sua necessidade de compra para aquele negócio específico, cuja necessidade de entrega é imediata.

Sustenta que por isso, neste modelo de negócio para o atendimento dos Autocenters é fundamental que a Gomma disponha de boa estrutura local, com estoques robustos e rapidez na entrega. Toda esta sistemática, inviabiliza totalmente a atuação da Autoamérica, que está em outro Estado e tem outro foco de negócios. Portanto, fundamental a atuação regional da Gomma que está situada em outra etapa da cadeia de suprimentos de pneumáticos, voltada para o rápido atendimentos de seus clientes, sejam consumidores finais ou pequenos comércios (Autocenters), cuja exigência de entregas rápidas ou imediatas é fundamental.

Aponta que a Gomma Distribuidora de Pneus Ltda. está localizada em Lauro de Freitas, em barracão alugado, conforme contratos de locação (Anexos 7 e 8), com toda a estrutura voltada ao seu propósito próprio de negócios, com estoque, estrutura administrativa, financeira, funcionários e todo o aparato necessário para seu regular funcionamento.

Colaciona algumas imagens da estrutura da empresa Gomma em Lauro de Freitas, para demonstrar a veracidade das informações ora fornecidas sobre seu funcionamento e estruturação. Assevera ainda, que junta a defesa outros documentos fornecidos pela Gomma e Trissimo, para demonstrar o poderio financeiro e total capacidade, daquelas empresas, para operar seus negócios, tais como: balanços de 2018 e 2019 da Trissimo (Anexos 9 e 10), extratos bancários da Trissimo de 2019 (Anexos 11, 12 e 13) e balanços da Gomma de 2018 a 2021 (Anexos 14, 15, 16 e 17) e extratos bancários da Gomma de 2018 a 2022 (Anexos 18 a 28).

Por fim, colaciona ainda, os contratos de trabalho dos 31 funcionários que trabalharam na Trissimo e Gomma no período desta fiscalização (Anexos 29 a 59). Toda esta coleção de documentos e informações fornecidas pelas empresas Trissimo e Gomma tem o intuito de demonstrar claramente que são empresas estruturadas, com sede estabelecida, estoques estabelecidos, recursos próprios, funcionários próprios e total funcionalidade e operacionalidade. Nenhuma destas empresas depende ou está intimamente ligada à Autoamérica, senão pela pura e simples aquisição de mercadorias da empresa autuada. Seu funcionamento é autônomo e independente.

A interdependência existente se dá pelo vínculo societário e volume de negócios entre elas, nada que não esteja previsto na legislação nacional e não tenha nenhuma vinculação com operações fraudulentas ou dissimuladas.

Afirma que a sujeição ao regime de substituição tributária nas operações interestaduais está estabelecida no artigo 295 do RICMS da Bahia. O Convênio CONFAZ 142/18 estabelece na cláusula oitava como deve proceder a empresa que remete para a Bahia produtos sujeitos à substituição tributária. O mesmo Convênio elenca as hipóteses de exceções ao regime de substituição tributária, válidas para todos os Estados da federação, e ainda, atribui aos Estados a possibilidade de regulamentar de maneira própria outras exceções, como no caso da venda para empresas interdependentes.

Verifica que o parágrafo primeiro, da Cláusula Nona do citado Convênio estabelece a autorização para que os Estados legislem de forma diversa da regra geral nas vendas para empresas interdependentes, desde que não pratiquem vendas a varejo. Entende que deste artigo, retira-se duas conclusões:

Primeiro: Os Estados estão autorizados a criar regras próprias, independentes de sujeição ao Convênio ou Protocolos celebrados, para o caso das vendas para empresas interdependentes. Pois bem, o Estado da Bahia não criou nenhuma regra própria para estes casos, como fizeram os Estados do Paraná e São Paulo, dentre outros, nas diversas formas já citadas anteriormente na defesa. O Estado da Bahia não o fez, portanto, estas vendas devem seguir a regra geral.

Segundo: As distribuidoras interdependentes localizadas na Bahia (Trissimo e Gomma) realizaram mais de R\$ 34.000.000,00 (trinta e quatro milhões) em vendas, nas mais de 42.000 notas fiscais emitidas em vendas para varejo, conforme planilha trazida no Anexo 6, contendo todas as notas fiscais emitidas para consumidores finais, sejam CPFs ou CNPJs não inscritos. Ou seja, as vendas feitas pela ora autuada, para as distribuidoras interdependentes que tiveram saídas para consumidor final, estão terminantemente proibidas, pelo Convenio 142/18, de não serem taxadas com a incidência da substituição tributária. A transferência na obrigação de recolhimento do ST para a saída das empresas interdependentes é vedada por lei, uma vez que são vendas a varejo.

Conclui que conforme sustentado, o presente auto de infração não pode subsistir pelos seguintes motivos:

Em primeiro lugar, porque o embasamento legal que supostamente deveria sustentar a autuação, sequer existe (Protocolos 93/15 e 142/2018), muito menos, o citado parágrafo primeiro da Cláusula Terceira do Protocolo 93/15 e o também citado parágrafo primeiro, da Cláusula Terceira do Protocolo 142/18.

Em segundo lugar, porque a aplicação do artigo 116 do CTN, para a desconsideração de atos jurídicos depende, necessariamente, de lei complementar para sua regulamentação, o que não existe até o momento.

Em terceiro lugar, porque a legislação da Bahia não criou nenhum critério específico para a venda entre empresas interdependentes, que a permita não aplicar a regra geral contida no Convênio 142/2018 e no RICMS artigos 259 e seguintes.

Em quarto lugar, porque o Convênio 142/2018 proíbe a criação de regra específica para não incidência da Substituição Tributária, nas vendas para empresas que revendem seus produtos no varejo.

Em quinto e último lugar, porque a desconsideração de atos jurídicos depende da comprovação de existência de simulação, conforme as hipóteses previstas no artigo 167 do Código Civil e nenhuma delas foi demonstrada na autuação lavrada, pois inexistentes.

Diante de todo o exposto, requer a esta Junta de Julgamento que: (a) seja anulado o lançamento realizado, por total falta de fundamentação legal que o sustente; (b) seja declarado que os pagamentos realizados a título de ICMS -ST foram corretos e não requerem nenhuma revisão dos valores pagos, uma vez que sua base de cálculo está de acordo com a legislação e reflete exatamente os valores expostos nas notas fiscais de venda da Autuada; (c) seja declarada que a revenda de produtos no varejo não permite a transferência da responsabilidade pelo recolhimento do ST para a empresa interdependente, conforme a cláusula nona, parágrafo primeiro do convênio CONFAZ 142/18; (d) seja declarada a pertinência de utilização da regra geral para a cobrança do ICMS-ST em vendas interestaduais direcionadas ao Estado da Bahia, ainda que tenha como destinatário uma empresa interdependente, aplicação da regra geral contida nos artigos 259 e seguintes do RICMS da Bahia; (e) seja acatada e julgada procedente a presente defesa/impugnação para que o Auto de Infração em comento seja extinto, com o cancelamento do lançamento fiscal, acatando-se as razões da defesa em todos os seus termos, uma vez que a autuada pagou corretamente o ICMS ST incidente sobre as vendas realizadas para o Estado da Bahia, conforme demonstrado.

O Autuante presta informação fiscal fls. 743/750. Reproduz a acusação fiscal e resumidamente, os argumentos defensivos. Afirma que os valores autuados foram apurados conforme demonstrativos fls. 16 a 112, arquivos digitais inseridos no envelope fl.389, Auto lavrado contra o contribuinte AUTOAMÉRICA LTDA., inscrita no CNPJ 04.140.399/0004-00, cadastrado como substituto no estado da Bahia.

Aduz que tendo em vista a impugnação manejada pela empresa autuada, vem apresentar as informações solicitadas, aduzindo o que segue. Repete a irregularidade apurada.

Conforme já indicado na descrição da mencionada infração, o estabelecimento em referência é importador de pneus e câmaras de ar de uso automotivo, a qual revende tais produtos para os varejistas baianos, através de outras empresas coligadas (Gomma Distribuidora de Pneus e Trissimo Distribuidora de Pneus), exclusivamente dedicadas a formalizar tais operações intermediárias, através das quais a Autuada reduz substancialmente, o pagamento do ICMS ST devido ao Estado da Bahia.

Assim, entende que o procedimento da autuada viola o conjunto de normas que disciplinam a sistemática de pagamento do ICMS mediante substituição tributária, daí porque, considerando-se a previsão contida no art. 116, parágrafo único, do CTN, regras do Convênio ICMS 85/93, que disciplina a cobrança antecipada do ICMS nas vendas de pneumáticos, e as normas gerais fixadas pelo Convênio ICMS 142/18, fez-se a exigência da diferença do imposto devido a Bahia no período

de janeiro/2019 a junho/2022, considerando-se como base para fins de adição da MVA aplicável, o valor de venda no atacado de cada produto praticado pelas distribuidoras locais que operam como filiais da autuada, conforme determina o artigo 23, inciso II, da Lei 7.014/96 (Base de Cálculo do ICMS ST - BA).

Aduz que a autuada apresentou a Impugnação e documentos, sem qualquer questionamento quanto aos cálculos apresentados, significando, portanto, que a certeza na ilegalidade do proceder desta empresa confirma também o montante do débito reclamado através do auto de infração que compõe a parte inicial deste PAF. Ou seja, a defesa cinge-se a questionar os aspectos legais que justificam a cobrança, apontando primeiramente, suposta nulidade da autuação, aduzindo que o lançamento carece de base legal, sem apresentar, no entanto, o que fundamenta tal pretensão.

Por outro lado, diz que o impugnante questiona o mérito da cobrança, argumentando que o seu modelo operacional, onde faz uso de operações intermediárias através de empresas interdependentes para reduzir o montante do ICMS incidente sobre o preço de venda no atacado dos pneus que comercializa, não configuraria qualquer ilegalidade perante a legislação que disciplina a cobrança do imposto, e que dispõe de respaldo para o seu equivocado proceder perante o ordenamento constitucional que assegura a livre iniciativa comercial.

Afirma ainda, que as restrições contidas nos Convênios 85/93 e 142/18, que afastam a retenção do ICMS nas transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, não se aplicariam ao presente caso, porque suas representantes locais seriam empresas varejistas, o que não condiz com a realidade constatada, enquanto que tal restrição somente é cabível, quando tal destinatário for estabelecimento atacadista. Também argui, que a regra antielisão referida pelo artigo 116, § único do CTN, não serve para justificar a cobrança fiscal sob exame.

Diz ser certo, entretanto, que o proceder da autuada, embora revestido de suposta legalidade, tem o único condão de reduzir o pagamento do ICMS incidente sobre as suas vendas de pneumáticos para o território baiano, prática totalmente vedada pelo conjunto de normas que disciplinam a cobrança deste imposto pelo mecanismo da substituição tributária.

Aduz que a defesa colaciona julgados proferidos pelo Conselho de Recursos da Receita Federal, que dariam suporte ao seu *modus operandi*, os quais não comportam debate no âmbito deste processo administrativo, visto que se reportam a cobrança de tributos de outra natureza, submetidos a competência tributária da União.

Sustenta, sem razão, que a previsão do artigo 116, parágrafo único, do CTN, introduzido pela Lei Complementar 104/2001, não teria aplicação a este caso, invocando sentido diverso ao desfecho final da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal que julgou improcedente a ADI 2446/DF, de iniciativa da Confederação Nacional do Comércio, e assim, reconheceu a constitucionalidade da referida norma complementar, de importante valia para o efetivo combate a sonegação fiscal travestida de legalidade, que afeta substancialmente a receita dos entes Federativos e desequilibra deslealmente a concorrência em diversos setores da economia nacional.

Assim, ao contrário, do que procura induzir a defesa, a referida norma tem eficácia imediata e se aplica integralmente as operações estruturadas com o exclusivo propósito de sonegar tributos e causar efeitos aos cofres públicos e a economia nacional, permitindo-se, assim, que o agente público atue eficazmente para evitar tais danos, independentemente de qualquer outro comando normativo inferior ou manifestação do Poder Judiciário, conforme explicitado pelo Ministro Dias Tofoli, ao fundamentar o voto condutor do referido julgado.

Prossegue afirmando que também a ministra Carmem Lucia foi assertiva, ao observar que o fato gerador ao qual se refere o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar 104/2001, é aquele previsto em lei, portanto, “a desconsideração autorizada pelo dispositivo esta limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador”. Assim, uma vez identificado tal fato gerador, a

autoridade fiscal estará autorizada apenas, a aplicar base de cálculo e alíquota a uma hipótese de incidência estabelecida em lei e que tenha se realizado, concluindo que tal norma visa conferir máxima efetividade, não apenas no princípio da legalidade tributária, mas também, ao princípio da lealdade tributária.

Entretanto, inobstante a discussão afetar a aplicação da regra antielisão contemplada no Código Tributário Nacional, é certo que o mecanismo adotado pela Autuada para reduzir o total do ICMS devido pelas suas vendas de pneus para os estabelecimentos varejistas baianos, configuram extrema violação no arcabouço jurídico que disciplina a cobrança do tributo, razão porque, o auto de infração deve ser julgado totalmente procedente.

Diz que a defesa aponta suposta nulidade do lançamento fiscal sob exame, sem indicar, porém, o que justificaria tal medida extrema, até porque, considerando-se o teor do § 1º, do artigo 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, o equívoco na indicação do Protocolo ICMS nº 93/15, como parte da referência legal que justifica a autuação, ao invés do Convênio ICMS 85/93 (disciplina a ST dos pneumáticos), não é suficiente para acarretar tal consequência.

Aponta que os fatos geradores e demais elementos que integram a obrigação tributária que originou a autuação em questão, estão perfeitamente identificados na descrição da infração, assim como, as respectivas bases de cálculo, Margem de Valor Agregado e alíquotas aplicáveis, tanto que nada disto foi objeto de questionamento pela Autuada, sendo certo, portanto, que não se tem presente, nenhuma das hipóteses referidas no *caput* do artigo 18, do mencionado RPAF/99, capaz de ensejar o efeito almejado na impugnação.

Em verdade, afirma que a defesa procura somente, afastar sua responsabilidade pelo pagamento do montante autuado, invocando proteção dos princípios gerais que norteiam o Sistema Tributário Nacional e ordem constitucional que assegura a livre iniciativa empresarial. No entanto, deixa de considerar, que este mesmo ordenamento jurídico superior, assegura a prevalência do interesse público, visa garantir os meios para efetivação da justiça social, e estabelece que a concorrência que norteia a economia de mercado deve ser feita de forma justa e igualitária, daí porque coíbe-se qualquer prática que configure concorrência desleal, especialmente quando veiculado através mecanismos que consumam sonegação de impostos, mesmo que tais práticas estejam revestidas de suposta legalidade, como vê no caso ora submetido a apreciação deste Colegiado.

Conforme indicado na descrição da autuação e também reconhecida pela defesa, a AUTOAMÉRICA, integra um grande grupo nacional, que faz importação de pneus através das unidades situadas no Estado de Pernambuco e Paraná, e distribui este produto no mercado nacional, através de outras empresas do mesmo grupo econômico, totalmente interdependente e que em verdade, operam como unidades filiais da referida importadora. Assim, considerando-se que a comercialização de pneus em todo o território nacional é alcançada pela substituição tributária do ICMS, adota-se tal prática para se obter artificialmente a redução do ICMS-ST pertencente ao Estado onde está situado o varejista final que revende os seus produtos.

Nota que todas as vendas para o Estado da Bahia feitas pela AUTOAMÉRICA LTDA (autuada), empresa atacadista de pneus situada no município de Paulista - PE, se destinam somente para suas coligadas, também atacadistas revendedoras de pneus, GOMMA DISTRIBUIDORA DE PNEUS (com unidades em Lauro de Freitas, Feira de Santana, Vitória da Conquista Luis Eduardo Magalhães) e TRISSINO DISTRIBUIDORA DE PNEUS (com unidades em Lauro de Freitas e Luis Eduardo Magalhães), as quais repassam estes pneus para os varejistas locais. E assim, a autuada viabiliza artificialmente a redução da base de cálculo do ICMS ST devido a Bahia, porque estes pneus são "*vendidos*" a preços bem reduzidos para as representantes da autuada neste Estado (verdadeiras filiais), que os repassa para varejistas locais pelo preço efetivo de venda no atacado.

Observa através dos extratos cadastrais de fls. 11 a 15, que tais unidades que repassam os produtos comercializados pela AUTOAMERICA foram constituídas depois desta, exclusivamente, pelos seus sócios administradores (Fernando Augusto Culpi e Eduardo Henrique Culpi), para

funcionarem como suas intermediárias locais, sendo inquestionável, portanto, a subordinação operacional destas distribuidoras perante a importadora autuada.

Ocorre que o Convênio ICMS 85/93, que disciplina a ST interestadual nas operações com pneumáticos, na sua Cláusula Primeira, parágrafo 1º, e também o Convênio ICMS 142/18 (regras gerais do ICMS ST), na sua Cláusula Nona, inciso II, são assertivos ao definirem que ST não se aplica entre estabelecimentos da mesma empresa, e assim o fazem, naturalmente, para evitar que procedimentos similares aos adotadas pela autuada sejam evitados, exatamente porque, quase sempre utilizados com o propósito de reduzir o montante deste importante tributo, determinante na composição das receitas estaduais.

Assim, afirma que, por mais que se queira compreender a liberdade do empresário em se valer de mecanismos supostamente legais, que lhe permitam reduzir os encargos tributários incidentes sobre as suas operações, há de se compreender ainda mais, que tais práticas somente podem ser aceitas, se dotadas de alguma razoabilidade, especialmente sem afrontar diretamente o objetivo maior de se garantir a cobrança igualitária e efetividade do tributo. E é por isto que legislador tributário oferta mecanismos que podem ser utilizados pela Administração Tributária sempre que artifícios desta natureza forem identificados, e na forma da lei, assegurar a prevalência do interesse maior da coletividade.

Comenta que não procede também, a tese de que as remessas de pneus, entre a AUTOAMÉRICA LTDA e suas verdadeiras filiais no território baiano, não seriam alcançadas pela restrição contida nos Convênios ICMS referidos, no sentido de que não se aplica a ST do ICMS, nas remessas entre estabelecimentos da mesma empresa, isto porque, argumenta a autuada, estas empresas locais (filiais, de fato) seriam apenas, varejistas, enquanto que a restrição em referência alcança somente, as remessas entre estabelecimentos atacadistas. Sustenta ser fácil ver, através dos dados cadastrais de fls. 14 e 15, referentes as unidades da Gomma Distribuidora e Trissino Distribuidora situadas no município de Lauro de Freitas, que estas empresas foram constituídas para operar com o CNAE 4530-7/02, enquanto "*Comércio por atacado de pneumáticos e câmaras-de-ar*", conforme indica o normativo publicado pelo IBGE.

Nota ainda, que os instrumentos contratuais, extratos bancários, registros de empregados colacionados, juntamente com a impugnação da autuada (fls. 463 a 737), somente confirmam a atividade operacional de uma destas prepostas da Autuada em território baiano (Gomma Distribuidora), mas não indicam que tais estabelecimentos são empresas varejistas de pneus, como procura induzir a defesa.

Por outro lado, observa que todas as notas fiscais de vendas de fls. 113 a 388, expedidas pela Gomma Distribuidora situada em Lauro de Freitas, IE nº 146.664.012, se referem a vendas de pneumáticos para estabelecimentos que vendem tais produtos no varejo. Aponta também o conteúdo do DVD inserido no envelope de fl. 389, o qual contém arquivos com a relação completa das notas fiscais expedidas pela Gomma Distribuidora e Trissino Distribuidora no período fiscalizado, através das quais se vê, que quase a totalidade destas vendas são no atacado, ou seja, se destinam a varejistas que realizam a etapa final da comercialização para o consumidor final.

Neste contexto, frisa caber referência ao julgamento proferido por este Conselho de Fazenda Estadual, quando julgou procedente o Auto de Infração nº 142096.0704/11-1 (Acórdão CJF nº 0313-13.13), que envolve questão similar a posta sob exame nestes autos, (Acórdão JJF nº 0302-02/11), além de tantas outras razões.

Assim, teoricamente, não haveria ICMS a ser retido pela autuada, mas se o fez, ela fica obrigada a recolher integralmente o imposto pertencente ao Estado de destino dos seus produtos, considerando-se, para este efeito, o preço de venda praticado na venda dos seus produtos para os varejistas locais, conforme estabelecido no artigo 23, inciso II, da Lei 7.014/96, ao tratar da base de cálculo do ICMS nas operações alcançadas pelo mecanismo da substituição tributária.

Ante o exposto, entende está comprovado que o procedimento adotado pela autuada é totalmente repellido pelo ordenamento jurídico nacional, esperando portanto, que o presente Auto de Infração seja julgado totalmente procedente.

VOTO

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 obteve as peças necessárias à sua defesa, bem como, foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais.

O defendente alegou, que os fundamentos ensejadores do Auto lavrado, como os Protocolos citados (93/15 e 142/18), são impertinentes e até mesmo inexistentes, em evidente equívoco por parte da fiscalização, que o fundamentou em preceitos legais inexistentes. Disse que sobre os citados Protocolos 93/15 e 142/18 do CONFAZ, nem mesmo, num esforço de entendimento, se considerados como sendo os Convênios 93/15 e 142/18, mesmo assim, os citados parágrafos únicos da Cláusula Terceira, são também, ambos inexistentes.

Sobre esta alegação, na informação fiscal, o próprio Autuante reconheceu, que se equivocou ao nominar tais diplomas da legislação tributária como Protocolos, quando o correto seria Convênio 85/93 e Convênio 142/18.

Apesar do equívoco na indicação dos Convênios, que foram chamados de *Protocolo*, observo que não houve prejuízo ao defendente, visto que pela descrição dos fatos, ficou evidente o enquadramento legal, e o autuado entendeu a irregularidade que lhe foi imputada e se defendeu citando fatos inerentes ao lançamento fiscal.

Em verdade, os dispositivos da Lei 7014/96 considerados infringidos pelo contribuinte foram corretamente indicados de forma clara no Auto de Infração, bem como, o dispositivo legal referente à multa aplicada.

A autuação fiscal está embasada no demonstrativo elaborado pelo Autuante fls. 16/112 v, e não se constatou prejuízo ao defendente, considerando que a descrição dos fatos foi efetuada de forma compreensível, não houve violação ao devido processo legal e a ampla defesa, tendo em vista que o imposto e sua base de cálculo foram apurados consoante o levantamento fiscal, o autuado tomou conhecimento do lançamento efetuado, conforme se pode constatar nas alegações defensivas, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o defendente tem condições de acompanhar normalmente, o deslinde de todas as questões suscitadas em sua impugnação.

O fato é que, ao 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 às contestações defensivas, tanto no plano fático, como de direito.

Em relação ao lançamento, a autoridade administrativa que constituir o crédito tributário deve identificar o sujeito passivo e propor a aplicação de penalidade cabível (art. 142 do CTN), e de acordo com o art. 39, inciso I do RPAF/BA, o Auto de Infração conterà a identificação, o endereço e a qualificação do autuado. No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação. Dessa forma, ficam rejeitadas as preliminares de nulidade

suscitadas direta ou indiretamente pelo impugnante.

O defendente afirmou, que o presente lançamento de ofício tem total conexão com o Auto de Infração 207104.0025/22-5, lavrado pelo mesmo auditor fiscal, contra a mesma empresa autuada, diferenciando-se somente, pelo fato de que no presente PAF, a autuada é a unidade Matriz da AUTOAMÉRICA em Pernambuco, enquanto que naquele, a autuada é a unidade filial da AUTOAMÉRICA no Paraná. Disse que diante de tamanha conexão entre ambos, é factível e lógico que tenham um julgamento conjunto, para evitar tratamentos diferenciados, ante a mesma causa de autuação.

Sobre este pedido, embora não esteja previsto a conexão de processos no RPAF/BA, informo que o citado PAF 207104.0025/22-5, foi distribuído e julgado por esta 3ª JJF, e igual Relatora, ficando, portanto, afastada a possibilidade de decisão contraditória nos respectivos julgamentos.

No mérito, o Autuado foi acusado de proceder a retenção e o consequente recolhimento a menos, do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo a operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no estado da Bahia.

No presente caso, para maior clareza e entendimento, importante contextualizar os fatos que resultaram na autuação. Consta na descrição dos fatos deste Auto de Infração, que houve retenção a menor do ICMS ST devido ao Estado da Bahia, mediante vendas feitas por meio de empresas interdependentes, realizadas com a exclusiva finalidade de reduzir irregularmente o imposto devido a este Estado. Isto porque, todos os pneus que autuada fornece para os seus clientes do Estado da Bahia, são vendidos através de operações interpostas, utilizando-se das empresas interdependentes, Gomma Distribuidora de Pneus LTDA, CNPJ nº 29.714.392/0001-32 e a Trissino Distribuidora de Pneus LTDA, CNPJ nº 01.668.130/0002-40, as quais recebem tais produtos a preços bem reduzidos (valores adotados como base do ICMS ST recolhido pela autuada), que os repassam para os varejistas deste Estado, pelo preço efetivo de venda no atacado (base de cálculo do ICMS ST devido), tendo-se assim, operações intermediárias que são formatadas com a exclusiva finalidade de reduzir o montante do ICMS ST cabível ao Estado da Bahia. Confirma-se a interdependência econômica entre a AUTOAMÉRICA (autuada), Gomma Distribuidora e Trissino Distribuidora, através dos extratos cadastrais que seguem anexos, onde se vê, que todas estas empresas são pertencentes aos sócios Fernando Augusto Culpí (CPF nº 022.952.249-18) e Eduardo Henrique Culpí (CPF nº 024.672.709-80), sendo evidente, portanto, que tais intermediárias funcionam como unidades filiais da AUTOAMÉRICA, utilizadas somente para reduzir artificialmente a base de cálculo do ICMS ST incidente em cada operação, o que é integralmente vedado pela legislação tributária nacional.

Prosseguindo na demonstração de como se deu a ação fiscal, o Autuante declarou que considerando-se o disposto no artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, e a base de cálculo do imposto correspondente ao valor envolvido no fato econômico sujeito ao tributo, têm-se que o procedimento adotado pela empresa autuada, configura violação ao disposto na *Cláusula Terceira, parágrafo primeiro, do Protocolo ICMS 93/15*, e também *Cláusula Terceira, parágrafo primeiro, do Protocolo ICMS 142/18*. Estas regras definem que no cálculo do ICMS ST devido ao Estado de destino dos produtos submetidos ao regime, acrescenta-se a MVA (%) sobre o preço da venda, a qual, neste caso são aqueles praticados pelas prepostas da autuada no mercado baiano. Para serem apuradas as diferenças do ICMS ST devido ao Estado da Bahia em cada operação, foram refeitos os cálculos do imposto considerando-se o preço de venda de cada tipo de pneu efetivamente praticado na Bahia pelas representantes do Grupo AUTOAMÉRICA na Bahia (Gomma Distribuidora e Trissino Distribuidora), conforme previsto no artigo 22, inciso IV, parágrafo 1º, inciso I-B e artigo 23, inciso II, ambos da Lei 7.014/96, e apresentado através do Demonstrativo “*Cálculo do ICMS ST Devido – Débitos Apurados*” que segue anexo, onde estão detalhadas todas as notas fiscais que ensejaram o lançamento tributário ora efetuado. O PAF está instruído também, com cópias das notas fiscais de vendas expedidas pelas distribuidoras locais (comprovação – preço efetivo de venda), arquivos magnéticos contendo cópias digitais do mencionado demonstrativo e outros com cálculos dos preços unitários dos pneus vendidos por

atacado pelas empresas do Grupo AUTOAMÉRICA no Estado da Bahia. Tudo com cópias enviadas para a autuada, juntamente com a Intimação para o pagamento total do débito, através do endereço eletrônico vinculado ao seu DT-e.

O defendente afirmou, que as vendas feitas para as empresas interdependentes localizadas no Estado da Bahia, que atuam no varejo e pequeno atacado, são legítimas e não infringem a legislação nacional, nem tampouco estadual, nem poderiam ser taxadas como simuladas ou dissimuladas. Acrescentou a correção de seu procedimento, por tratar-se de elisão fiscal justa e reconhecida na forma de planejamento tributário.

Analisando os elementos que emergem do contraditório, há que se registrar, pelos dados contidos nos autos, que o defendente se vale de operação triangular, envolvendo suas filiais, cujo procedimento, reduz o valor do ICMS substituição tributária devido ao estado da Bahia. Em síntese, a empresa autuada, (AUTOAMÉRICA), importadora de pneus e câmaras de ar de uso automotivo, revende tais produtos para os varejistas baianos, através de outras empresas coligadas (Gomma Distribuidora de Pneus e Trissimo Distribuidora de Pneus).

Assim, pelas cópias dos documentos fiscais trazidas ao presente PAF, fls. 113/388, verifico que todas as operações para o Estado da Bahia feitas pela AUTOAMÉRICA LTDA (autuada), empresa atacadista de pneus situada no município de Paulista – PE e do Paraná, se destinaram somente às suas coligadas, também atacadistas revendedoras de pneus, GOMMA DISTRIBUIDORA DE PNEUS (com unidades em Lauro de Freitas, Feira de Santana, Vitória da Conquista, Luis Eduardo Magalhães) e TRISSINO DISTRIBUIDORA DE PNEUS (com unidades em Lauro de Freitas e Luis Eduardo Magalhães), suas intermediárias neste Estado, que repassam estes pneus para os varejistas locais.

Dessa forma, conforme apontado pela fiscalização, a Autuada viabiliza artificialmente a redução da base de cálculo do ICMS ST devido a Bahia, porque estes pneus são "vendidos" a preços bem reduzidos para as representantes da autuada neste Estado (suas filiais), que os repassa para varejistas locais pelo preço efetivo de venda no atacado.

Da análise do levantamento fiscal fls. 16/112 v, verifica-se claramente, a distorção de preços praticado pelo Autuado, desfavorável ao Erário estadual baiano. É importante ressaltar, que do demonstrativo de débito que sustenta a acusação fiscal, consta as respectivas bases de cálculo, Margens de Valor Agregado e alíquotas aplicáveis, e o preço tomado como base para autuação foi aquele praticado pelas próprias filiais do contribuinte, o valor de venda no atacado de cada produto praticado pelas distribuidoras locais.

Cabe destacar ainda, que o defendente não questionou em momento algum, os dados numéricos e cálculos elaborados pelo Fisco. Sua defesa cinge-se a questões de direito a seguir apreciada.

Sobre a matéria, observo que o Convênio ICMS 85/93, é quem disciplina a ST interestadual nas operações com pneumáticos, a Cláusula Primeira, parágrafo 10, e também o Convênio ICMS 142/18 (regras gerais do ICMS ST), na sua Cláusula Nona, inciso II, são expressos, ao definirem que ST não se aplica entre estabelecimentos da mesma empresa, exatamente para evitar procedimento como o agora discutido, utilizado com o propósito de reduzir o montante do ICMS ST a recolher.

Neste cenário, vejo que não pairam dúvidas quanto ao fato de que os valores consignados nas notas fiscais emitidas pela Autuada possuem preços flagrantemente inferiores aos praticados no mercado por suas próprias filiais estabelecidas na Bahia, fato que autoriza o fisco a proceder ao levantamento da diferença devida a título de ICMS/ST, imposto que deve ser exigido em razão das operações em questão.

Isto posto, com fundamento na fartura de elementos probantes, não há como acolher as razões do defendente.

De outra banda, em que pese as arguições de inconstitucionalidade levantadas pelo defendente, a rigor de que determina o RPAF/BA, não compete a este Órgão Julgador a apreciação e julgamento que envolva matéria constitucional.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207104.0017/22-2**, lavrado contra **AUTOAMÉRICA IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO COMÉRCIO ATACADISTA PRODUTOS AUTOMOTIVO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 8.469.165,93**, acrescido da multa de 60% prevista no inciso II, alínea “e”, do art. 42 da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 02 de junho de 2023.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR