

**PROCESSO** - A. I. Nº 279733.0008/07-0  
**RECORRENTE** - MM COMÉRCIO S/A. (COMERCIAL RAMOS)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão JF nº 0281-04/08  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 28/03/2012

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJE Nº 0071-11/12

**EMENTA:** ICMS. CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Suprimentos à conta “Caixa” sem a comprovação de sua origem indicam que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Presunção elidida em parte, após diligência fiscal. Afastada a preliminar de decadência e nulidade suscitada pelo autuado. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Mediante Recurso Voluntário o contribuinte insurgiu-se contra o Acórdão em referência que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 07/12/07 para exigir ICMS no valor de R\$427.544,76, acrescido da multa de 70%, por imputar-lhe a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de suprimentos de Caixa de origem não comprovada.

Na descrição dos fatos consta que essa irregularidade foi constatada pela identificação de lançamento a débito na conta caixa, sem as devidas comprovações.

A 1ª Instância julgadora deste CONSEF dirimiu o contencioso administrativo nestes termos:

*‘Na defesa apresentada o autuado argumentou ter ocorrido decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2002 a 30/11/2002, sob o argumento de que é previsto o prazo de cinco anos para a formalização do crédito tributário dos tributos por homologação conforme disposto no art. 150, § 4º do CTN.*

*Rejeito a preliminar de decadência suscitada, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 07/12/07, com ciência do autuado em 11/12/07.*

*O art. 150, § 4º do CTN, estabelece:*

*Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.*

*...*

*§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*O art. 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:*

*Art. 107-B*

*§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser*

*arguida a determinação do art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos foram relativos ao exercício de 2002, ou seja, os fatos geradores ocorreram entre o período de 01/01/02 a 31/12/02 e só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/08, de acordo com o disposto no art. 173, I do CTN, que determina contagem do prazo para operar a decadência a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 965 do RICMS/BA).*

*Ressalto que este entendimento já se encontra pacificado através da apreciação de diversos Recursos voluntários pelas Câmaras deste Conselho a exemplo das decisões contidas nos Acórdãos AC 232-11/03; AC 234-11/03; AC 320-11/03; AC 337-11/03; AC 352-11/03 e AC 015-11/03.*

*Preliminarmente o impugnante suscitou, também, a nulidade da autuação, sob o argumento de que na lavratura do Auto de Infração não foram obedecidos aos princípios e requisitos formais, pela não discriminação da legislação aplicável no cálculo das multas, juros, acréscimos moratórios aplicável.*

*Constato que o Auto de Infração foi lavrado em conformidade com o disposto no art. 38 do Dec. 7.629/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal/BA), cujo original encontra-se nas fls. 1 a 5, para exigência de ICMS, acréscimos tributários e multas, mediante ação fiscal em que foi identificada infração à legislação tributária de descumprimento de obrigação principal, de acordo com o levantamento fiscal contido no demonstrativo acostado à fl. 6.*

*Ressalto que o Auto de Infração contém a identificação do autuado; do dia da lavratura, hora e local da autuação; a descrição do fato considerado infração de obrigação tributária principal de forma clara; demonstrativo do débito tributário, discriminando, em relação a cada fato, a data da ocorrência do fato gerador, data em que deveria ocorrer o pagamento; base de cálculo; alíquota; percentual da multa cabível; valor dos acréscimos tributários decorrentes de pagamento intempestivo; total do débito levantado, bem como, indicação dos dispositivos infringidos e intimação para o autuado promover o seu pagamento.*

*Pelo exposto, concluo que o Auto de Infração contém os elementos essenciais previstos no RPAF/BA e o pedido de nulidade formulado não encontra amparo nas situações previstas no art. 18 do mencionado diploma legal. Acrescente-se, que no Anexo do Demonstrativo de Débito (fl. 5) há indicação da tabela com percentuais de redução da multa aplicada e dos acréscimos legais nos termos do art. 45-A da Lei nº 7.014/96, motivo pelo qual rejeito a nulidade pretendida, haja vista que não foram violados os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência como quis fazer crer o impugnante.*

*Com relação à alegação de que a multa aplicada configura confisco, também não pode ser acatada, haja vista que a penalidade indicada no Auto de Infração tem previsão na Lei nº 7.014/96 (art. 42), portanto é legal. Ressalto que este órgão julgador não tem competência para apreciar pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159 do RPAF/99.*

*Saliento que a atualização dos débitos tributários pela taxa SELIC é prevista no art. 102, § 2º, II da Lei nº 3.956/81 (COTEB), não podendo este órgão julgador, declarar a inconstitucionalidade da legislação do Estado nos termos do art. 167 do RPAF/BA.*

*Ressalto que o autuado não adentrou ao mérito da autuação. Conforme disposto no art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96:*

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*...*

*§ 4º O fato de a escrituração indicar... suprimentos a caixa não comprovados ... autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.*

*Face ao exposto, concluo que não tendo operado a decadência como pretende o contribuinte, o demonstrativo juntado pelo autuante à fl. 6, relaciona diversos lançamentos a débito da conta caixa (suprimentos), de acordo com a cópia do livro Razão juntado às fls. 8 a 26, foi facultado ao impugnante comprovar a regularidade dos valores escriturados mediante apresentação dos documentos que deram suporte aos lançamentos. Como nenhuma prova foi juntada aos autos no momento da apresentação da defesa para elidir a acusação, prevalece a presunção legal da ocorrência do fato gerador de omissão de saída de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração."*

Às fls. 70/89 constam às razões recursais, reportando-se de início à descrição fática constante no Termo de Encerramento que lhe foi dirigido imputando as seguintes irregularidades: **O contribuinte apresentou nos anos fiscalizados diversos lançamentos na conta caixa provenientes (sic) de operações realizadas com a empresa MULTIBEL UTILIDADES E ELETRODOMÉSTICOS LTDA. CNPJ 01.283.600/0001-77, sem apresentar efetivamente os**

comprovantes das referidas operações, uma vez intimados a apresentar. Registre-se que em todos os exercícios analisados, a exclusão dos valores provoca estouro de caixa. Neste sentido, configura suprimimento de caixa de origem não comprovada.

Passa a ressaltar que o autuante admitiu a existência de operações suas junto à empresa MULTIBEL UTILIDADES E ELETRODOMÉSTICOS LTDA., e assim demonstrou conhecer a sua situação contábil-fiscal, o eu disse ser relevante para o deslinde do feito.

Salienta que a referida empresa MULTIBEL UTILIDADES E ELETRODOMÉSTICOS LTDA. é detentora da marca utilizada pela MM. COMÉRCIO S/A, como se pode verificar do objeto de Contrato de Cessão de Uso e Marca celebrado que tem registro no Cartório do Registro de Imóveis de Santo Antônio de Jesus/BA, documento que disse ter sido apresentado à fiscalização, anexo ao Recurso.

Alega que a partir do registro desse instrumento contratual, que este tem o efeito de dar publicidade, ampla e irrestrita, inclusive perante as Fazendas Públicas, apto a surtir seus jurídicos efeitos, o que ter sido desconsiderado pelo preposto fiscal ao lhe imputar a infração 1, que disse ser ilegal, frisando que os valores que teriam sido lançados são oriundos do Contrato de Cessão de Uso, Marcas, Utensílios e Equipamentos celebrado, o que disse transbordar completamente do critério material da hipótese de incidência do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Disse que o preposto fiscal na tentativa de fazer transParecer uma diferença na sua conta caixa de origem, quando confrontadas com seu volume operacional, incorreu em duas irregularidades, por ter desconsiderado a fé pública de documento público e por ter configurado fato gerador do ICMS, quando é genericamente sabido que Contratos de Cessão de Uso, Marca, Utensílios e Equipamento não têm o condão de gerar a obrigação de recolher esse tributo estadual o ICMS, por não ter havido qualquer transferência de titularidade de mercadoria, tendo, assim, como afirmou, ter havido pelo autuante afronta ao art. 19, II, da Constituição Federal, que transcreveu.

Chama a atenção deste Colegiado no sentido de que: *“se a norma supra-citada constitui uma dimensão negativa ao exercício do feixe de prerrogativas destinadas aos membros da Administração Pública, é de simplicidade franciscana a conclusão de que este mandamento constitucional é plenamente aplicável aos agente públicos vinculados à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, já que órgão vinculado à arrecadação tributária e diretamente relacionado às atribuições do Poder Executivo do referido ente Federativo”*.

Aduz que o lançamento de ofício não sequer contém informações mínimas sobre o suposto fato gerador que lhe foi imputado sendo genérico na alusão da suposta infração, o que, por si só, estaria por lhe obsta o exercício da garantia da ampla defesa e contraditório, pugnando por revisão fiscal por preposto diverso do autuante.

Em seguida, passa a invocar os fundamentos legais sob o título Do Direito, mencionando a Lei de Organização Judiciária do Estado da Bahia (Lei Estadual nº. 11.047/2008) citando que no art. 205 consta a relação dos órgãos auxiliares da Justiça, transcrevendo o dispositivo, cuja atividade disse ser essencial à Justiça, por se configurar como uma espécie de longa manus da Administração Pública, entre elas a atividade de registro de documentos constitui-se como uma das atribuições dos Cartórios de Registro de Títulos e Documentos, que tem como fito conferir maior publicidade dos negócios jurídicos celebrados na ordem jurídica, bem como atribuindo eficácia *erga omnes*, isto é, oponível perante terceiros, com a clara finalidade de viabilizar a garantia fundamental da segurança jurídica, constante do art. 5º, da CF/88, dos direitos fundamentais ali previstos, o que tudo disse ter sido desconsiderado pelo autuante, especificamente o Contrato de Cessão de Uso, Marca, Utensílio e Equipamentos, celebrado entre a empresa MM. COMÉRCIO S/A e a MULTIBEL UTILIDADES E ELETRODOMÉSTICOS LTDA, repercutindo na lavratura contra si do Auto de Infração no valor de R\$ 427.544,76.

Expõe que no dito instrumento contratual está expressamente prevista o mútuo entre as partes contratantes no que tange à compra de parte de mercadoria do seu estoque pela MULTIBEL UTILIDADES E ELETRODOMÉSTICOS, aquisições que se encontram registradas contabilmente, como também no aludido Cartório de Registro de Títulos e Documentos de Santo Antônio de

Jesus/BA, localidade onde se originou a constituição da empresa, o que disse conferir ampla transparência ao negócio jurídico implementado, seja no aspecto fiscal, seja no aspecto contratual perante a ordem jurídica e que o ato do autuante para o bem do exercício da função pública lhe é expressamente vedado e aos entes Federados, negar a fé pública a documento público, a teor do que rege o referido art. 19, II, que transcreveu.

Menciona que o Estatuto do Servidor Público do Estado da Bahia, Lei Estadual nº. 6.677/94, no art. 176, III, que transcreveu, contém expressa proibição de haver a recusa de fé aos documentos públicos, o que disse ter feito o preposto fiscal deste Estado, descabidamente, incorrendo na indisciplina descrita e susceptível de ensejar a instauração de Processo Administrativo Disciplinar para fins de apuração da falta grave respectiva, já que a Supremacia do Interesse Público, justamente com o poder de auto-tutela e supervisão ministerial, disse serem deveres da própria Administração Pública, de apurar as irregularidades cometidas no seu próprio âmbito.

Traz à baila, como socorro da sua tese recursal, trecho do julgado deste CONSEF, nestes termos:

*“Visando tal comprovação, o autuado se alicerça na premissa de que o ingresso de receita ficou devidamente comprovado através do contrato de mútuo celebrado entre ele e a sua coligada Datageo Informática da Bahia Ltda. Alega, ainda, a ocorrência de erro na apuração dos valores das vendas de mercadorias, dizendo que foram tomados os valores da base de cálculo, quando os valores das vendas são os valores contábeis lançados nos Livros de Saída e Apuração do ICMS.*

*No entanto, entendo que o contrato de mútuo anexado pelo Recorrente, às fls. 73 a 76, não tem eficácia como prova, visto que além de não estar devidamente registrado no cartório competente, também não foi comprovado o ingresso do numerário no caixa do autuado.”*

*(CONSEF/BA – Acórdão JJF nº. 0159-03/02 – Relator: Luis Roberto Sousa Gouvêa – Julgadora: Teresa Cristina Dias Carvalho – 10 de maio de 2002)*

Conclui que, a desconsideração de instrumentos contratuais para lançamento de ofício somente é possível quando não registrados, o que não ocorreu no caso presente, repetindo que havia uma relação contratual de mútuo devidamente registrada em tempo anterior à ocorrência do fato gerador, no Cartório de Registro de Títulos e Notas, que por isso mesmo se tornou ampla e irrestritamente pública, oponível *erga omnes*, sobretudo à Fazenda Pública do Estado da Bahia, ente este que disse ter manancial tecnológico o suficiente para colher informações que possam alavancar a arrecadação tributária correspondente, afirmando que a autuação está desprovida de legalidade.

Assevera que a digressão feita linhas acima que tem por si o condão de fulminar de pronto o Auto de Infração e que nunca é demais recordar que no Ordenamento Jurídico Brasileiro impera os ditames da Boa Fé Objetiva, a qual disse que deve por todos os sujeitos que convivem na ordem jurídica, em especial a Administração Pública.

Pediu venia para tessitura de considerações a respeito da teoria do *non venire contra factum proprium* sem pretender fazer de sua peça recursal algo sobremaneira enfadonho, mas apenas para aclarar ainda mais a sequência de irregularidades que se extrai do lançamento de ofício.

Acrescenta que a Boa Fé Objetiva é princípio cuja verdadeira conceituação é dada pela doutrina civilística com a teoria do *non venire contra factum proprium* e que consiste na imposição de um freio ou limite ao exercício ilimitado da boa fé objetiva, conformando-a com o princípio da razoabilidade e proporcionalidade presente intrinsecamente na Carta Magna de 1988, de modo a conferir maior eficácia ao princípio da segurança jurídica, garantia fundamental expressamente indicada no caput do art. 5º do referido diploma.

Alega que, se o Fisco Estadual frequentemente se utiliza dos órgãos registrares para que sejam alcançados dados que possam impulsionar a arrecadação tributária, não lhe parece razoável ou conformada, dentro dos padrões da Boa Fé Objetiva, negar a fé pública ao instrumento contratual de mútuo devidamente registrado no órgão competente e que o entendimento diverso deste estaria por autorizar uma odiosa espécie de esquizofrenia documental, quando um mesmo documento poderia ostentar fé pública para fins arrecadatórios e simultaneamente não o ter para sustentar os argumentos de defesa do sujeito passivo.

Alude aos inúmeros convênios existentes entre os órgãos vinculados da Administração Pública, como se infere do noticiário sobre as operações conjuntas da Secretaria da Receita Federal, Secretaria da Fazenda, Ministério Público Federal e Estadual, bem como a Polícia Civil, o que tudo disse evidenciar a plena capacidade do preposto fiscal de ter tido acesso ao contrato de mútuo, o que disse que bastaria a remessa de um simples ofício ao Cartório de Registro de Santo Antônio de Jesus para obter a informação necessária, documento este que disse ter sido examinado pela SEFAZ-BA por ocasião das informações que prestou nos autos do Mandado de Segurança nº. 995488-2/2006, impetrado por si na Vara Cível e da Fazenda Pública da Comarca de Feira de Santana/BA, informações estas que foram assinadas pelo Sr. Lindomar Pinto da Silva, que coincidentemente ou não é o mesmo o preposto fiscal que lavrou a presente autuação.

Alega que no referido *mandamus* foi-lhe deferida liminar que lhe permitiu “*transferência da sede da empresa impetrante de Salvador para Feira de Santana, bem como a confecção dos respectivos talonários de notas fiscais, colocando a impetrante em situação apta ou ativa*”.

Afirma, nesse contexto, que as receitas que foram consideradas como tributáveis advêm do aludido Contrato de Cessão de Uso, Marca, Utensílios e Equipamentos celebrado entre a empresa MM. COMÉRCIO S/A E MULTIBEL UTILIDADES E ELETRODOMÉSTICOS LTDA., situação que disse se alinhar perfeitamente à jurisprudência da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, por esteio fático-jurídico à presente autuação.

Diz que, mesmo que devido fosse o ICMS, que a autuação foi lavrada em 11/12/2007, e se refere ao período fiscalizado entre 01/01/2002 a 31/12/2002 e que por isso resta claro que se operou a decadência prevista no art. 173 do CTN, citando o ensinamento de Luciano Amaro sobre o termo inicial do prazo decadencial é o da ocorrência do fato gerador, e que disse não ser o primeiro dia útil do exercício seguinte.

A guisa de esclarecimento, diz que houve o pagamento parcial do débito, que deve ser computado como dia inicial da contagem do prazo decadencial o art. 150, §4º do CTN que diz ser a data de ocorrência do fato gerador, acrescentando que pagamento imparcial e ausência de pagamento não se confundem, além de afirmar que se entender que somente o pagamento integral teria esse efeito, que é ilógico, pois haveria a extinção do crédito pelo pagamento, não mais se falando em prazo decadencial, passando a transcrever ementa do STJ.

Defende que a contagem do prazo é de 5 anos a partir da ocorrência dos fatos geradores, os supostos débitos correspondentes aos períodos de apuração correspondentes ao período de 31/01/2002 a 31/11/2002 já decaíram e que teriam os supostos fatos ocorridos em 31/01/2002 decaído em 31/01/2007, e os ocorridos até 31/11/2007, decaído em 31/11/2007, aclarando que a autuação somente foi lavrada em 07/12/2007, não se legitimando a cobrança de supostos débitos apurados nos períodos compreendidos entre Janeiro de 2002 a Novembro de 2002, já tragados pela decadência.

Adiante, passa a tecer longos comentários acerca do caráter confiscatório das multas, e considera o valor originário do suposto débito que era de R\$ 427.544,76 e o valor total do Auto de Infração é de R\$ 1.100.961,21, o qual diz apresentar mais do que o dobro, o que teria o condão de obstar o seu regular funcionamento, a considerar outras espécies tributárias às quais está sujeito.

Ainda sobre a multa disse que por ser acessória que inexistente sem o principal, passando a se reportar sobre posição nesse sentido, de J. Rildo Medeiros Guedes que transcreveu.

Aduz que o legislador infraconstitucional tem de atentar para as limitações ao poder de tributar cujo primado repercute na formação da relação obrigacional sob pena de inexistência de vínculo jurídico obrigacional e consequente impossibilidade de cobrança do tributo, afirmando não ser possível desconsiderar os princípios constitucionais tributários que norteiam nas normas relativas à exigência de obrigação tributária principal, e que portanto, o acessório segue a mesma linha do principal.

Expõe a posição de José Orlando Rocha de Carvalho no sentido de que a obrigação principal que consiste no pagamento de tributo que deve o sujeito ativo observar as limitações ao poder de tributar o mesmo se aplicando à imposição das penalidades, por não se admitir um sistema híbrido de incidência e previsão principiológica, no sentido de que os princípios incidiriam somente sobre parte da obrigação tributária (obrigação principal) e sobre outra não (obrigação acessória).

Acresce que a argumentação de que multa não é tributo, e por isso não pode na sua imposição observar os princípios tributários, não procede, já que se estaria por tributar uma atividade ilícita, mas tão somente se verificando que na atividade de tributação os princípios de proteção ao contribuinte devem ser regrados de maneira una e indivisível, sob pena de inobservância por via oblíqua da própria Constituição, citando os artigos 113, § 1º, 139 e 142 do Código Tributário Nacional. Transcreve doutrina de Amador O. Fernandes nesse sentido, o que disse levar à conclusão de que, na edição de leis que estabelecem sanções relativas ao não pagamento de tributos no prazo e de outros deveres formais, o legislador está obrigado a observar os princípios das limitações ao poder de tributar, uma vez que a essência de formação do vínculo jurídico está adstrita àqueles princípios, independentemente de, na origem, o valor devido ser pela incidência de penalidade, tendo-se que ao final os valores serão convertidos em obrigação principal com todas as garantidas para o Fisco e para o contribuinte (limitações constitucionais ao poder de tributar) e que a multa é inconstitucional ante o seu caráter eminentemente confiscatório e que sendo de 100% sobre imposto equivocadamente cobrado, que não pode se calar.

Repete que não incorreu em irregularidade alguma que ensejasse um valor tão absurdo e pesado a título de multa, sendo esta desproporcional.

Nesse viés, cita a doutrina de escol do Sacha Calmon Navarro Coelho exposta no livro Teoria e Prática das Multas Tributárias pronunciou-se no sentido que as multas têm o limite quantitativo a ser alcançado e que esse limite é o patrimônio particular do contribuinte, não se permitindo a dilapidação genérica e irrestrita que cause problemas na própria sobrevivência social da empresa ou de pessoa física, fazendo a transcrição, e dos posicionamentos de Heron Arzu e Dirceu Galdino publicados na Revista Dialética de Direito Tributário nº 20 - maio de 1997, que disse sedimentar seu inconformismo à luz inclusive do disposto no art. 150, inc. IV, da Constituição Federal e que exigir esse montante excessivo não se alinha com o ordenamento jurídico pátrio que já prevê a incidência de juros moratórios com fins de indenizar o erário pela indisponibilidade do montante do tributo durante certo lapso de tempo em que o contribuinte se beneficiou dessa mesma disponibilidade, além de correção monetária para manutenção do poder aquisitivo, daí que o sentido da multa é de apenas penalizar o contribuinte pelo fato de não obedecer à legislação vigente, a causar verdadeiro confisco sobre seu patrimônio.

Alude novamente ao efeito confiscatório que disse atingir os princípios da liberdade de iniciativa, ou de trabalho, de ofício ou profissão, a inviabilizar a atividade econômica, situação vedada pela CF de 1988 que diz ser clara e cristalina na vedação do efeito confiscatório da carga tributária, que se traduz no ato que vise apreender ou adjudicar, sem indenização, bens pertencentes aos particulares, em favor do Fisco, vedação esta que já era prevista nas Cartas Políticas anteriores, que garantiam o patrimônio dos contribuintes da sanha fiscal dos governos.

Cita, nesta esteira posição, dos Ministros ALIOMAR BALEEIRO e BILAC PINTO que diz execraram penas dessa natureza no RE 80.093-SP, salientando que a ementa é pela inexigibilidade de multa diante do abuso do poder fiscal e da incidência da correção monetária, o que encontra eco na doutrina do Profº SAMPAIO DÓRIA, citado pelo Ministro BILAC PINTO, que transcreveu.

Argumenta em derredor dos princípios da vedação do confisco e da capacidade contributiva do contribuinte previstos no texto constitucional, na parte relativa ao Sistema Tributário Nacional, cujos paradigmas constitucionais disse se estenderem a todo o sistema tributário, alcançando por inteiro o crédito tributário em sua expressão mais abrangente, como conceituado no art. 113 do CTN. Ou seja, eles atingem tanto os próprios tributos como as penas fiscais, transcrevendo, em seguida, posição de BILAC PINTO e que seria louvável que sua gradação à vista da natureza e importância da infração, e não indistintamente, e que os valores extrapolam o bom senso inerente

ao direito, citando, adiante, doutrina de ALIOMAR BALEEIRO, que transcreveu, afirmando que este disse que a interpretação do direito tributário deve ser permeada de equidade, atributo que, aliás, disse que devem estar presente na aplicação do direito ao caso em concreto e que a equidade recomenda a exclusão do abuso do direito revelado pela aplicação de multas vultosas, porque estas representam, indubitavelmente, sanção confiscatória.

Reporta-se, nessa linha argumentativa, à posição defendida por HUGO DE BRITO MACHADO sobre esse tema. Idem RUI BARBOSA NOGUEIRA e VICENTE RÁO, passando a trazer à colação excertos jurisprudenciais do TJMG sobre a confiscatoriedade da multa.

Pugna, por fim, pelo acolhimento da súplica recursal para que o Auto de Infração seja julgado totalmente improcedente e, no que toca à multa aplicada, que deve ser repelida tanto quanto o tributo equivocadamente lançado, pondo-se à disposição para outros esclarecimentos necessários em prol do justo deslinde da lide.

A PGE/PROFIS se manifestou às fls. 98 pela conversão do feito em diligência, tendo sugerido que a diligência se destinasse a verificar se do exame da escrituração contábil do contribuinte, qual teria sido a contrapartida dos lançamentos que ensejaram a exigência do ICMS; questionou se existem documentos lastreados dos lançamentos feitos pelo sujeito passivo; se positiva a resposta, esclarecer quais; na hipótese dos lançamentos contábeis que renderam azo a essa autuação, se se baseiam apenas no contrato de mútuo referido pelo contribuinte cuja cópia disse residir às fls. 91- A/93, e que fosse feita exame da escrita contábil da empresa Multibel, para identificar se os seus registros consignam as mesmas datas e os mesmos números como amortização dos créditos; e que considerando esta questão, em havendo divergência entre a escrituração contábil do recorrente e da Multibel, que o diligente elaborasse novo demonstrativo com essas divergências, com datas e valores entre aquele registrado em uma e na outra empresa.

A 1ª CJF, na sessão suplementar do dia 25/08/09, deliberou pelo indeferimento, sob o fundamento de que, em primeiro plano, o multicitado contrato de uso e cessão de marca, utensílios e equipamentos foi celebrado em 02/05/2003, enquanto que os fatos geradores se referem à janeiro e dezembro de 2002, em período anterior, e que eventuais ingressos de numerário decorrente desse contrato somente pode ter ocorrido após a data da assinatura do instrumento, que é posterior aos suprimentos de caixa de origem não comprovada de que é acusado o sujeito passivo, conclusão esta que disse tornar despicienda a realização de diligência para responder os itens 4 e 5, e quanto aos 1º e 3º, concluiu que o contribuinte por não ter apresentado no Recurso Voluntário qualquer novo documento para comprovar a origem dos recursos – entrada e origem – lançados contabilmente no Caixa, que não pairou dúvidas para ensejar a diligência.

Retornados os autos à Procuradoria, foi emitido o Parecer conclusivo de fls. 105/106, pelo não provimento do apelo do contribuinte, tendo sido ressaltado a desnecessariedade da diligência sugerida, eis que o aludido contrato de uso e cessão de marca foi firmando posteriormente ao período autuado, o que não poderia influenciar o resultado da autuação.

Nesse contexto, mencionou o teor contido na informação fiscal que foi considerado pela 4ª JJF, no sentido de que o processo fiscal está perfeito, a salvo de erros que pudesse culminar na sua nulidade e que todos os documentos fiscais que integram a escrita do contribuinte, serviram de base para o método de fiscalização adotado, não sendo possível haver contradição na escrita do sujeito passivo, sendo descabida a decretação de nulidade em favor de quem a ensinou, nos termos do art. 19, do RPAF/99 e remetendo-se ao que dispõe o art. 4º da Lei nº 7.014/96, disse que o contribuinte não apresentou provas elisivas para comprovar a origem dos referidos valores, e que nem mesmo cópia da declaração do IRPJ ou do balanço patrimonial cuidou de apresentar em sua defesa, confirmando a presunção.

À fl. 107, verso, consta certidão de juntada dos documentos acostados pelo recorrente, de fls. 108/116.

À fl. 118 consta diligência determinada pelo então Relator, Dr. Oswaldo Ignácio Amador, encaminhando os autos à ASTEC, face às considerações 007A tecidas pelo patrono do recorrente quando da abertura da sessão de julgamento, de que as mercadorias estavam isentas ou sujeitas

ao regime de substituição tributária com fase de tributação encerrada, o que teria sido desconsiderado e resultado na lavratura da autuação por presunção de omissão de saídas apuradas por meio de suprimento de caixa de origem não comprovada.

Para tanto, determinou-se a intimação do contribuinte para apresentação de documentos a teor do art. 108, do RPAF.

Às fls. 124/126, consta o Parecer ASTEC nº 083/2010, cuja conclusão é de que:

*“Foram apurados os percentuais das entradas e saídas de mercadorias tributadas normalmente, de acordo com o demonstrativo de fl. 127. Aplicando o percentual das entradas e saídas sobre o valor exigido no Auto de Infração, o débito passa a ser de R\$ 171.708,83 e R\$ 182.462,27, respectivamente, conforme demonstrativos de débito “.*

À fl. 127 reside o cálculo da proporcionalidade, seguindo-se cópias de documentos do contribuinte: Registro de Apuração do ICMS; Registro de Entradas; Declaração e Apuração Mensal do ICMS – DMA entrada/saída, documentos estes cuja apresentação pelo sujeito passivo constou da intimação de fl. 127.

Cientificados o contribuinte e o preposto fiscal, aquele se manifestou às fls. 136/137, afirmando que a ASTEC fez o levantamento dos percentuais pelas entradas e pelas saídas. E considerando que a presunção prevista no § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, sem comprovação dos fatos geradores, que, caso sejam afastados os pedidos de nulidade ou improcedência pela CJF, que a apuração seja mais benéfica ao contribuinte – pelas entradas - reiterando, por fim, os requerimentos, e que seja declarada a exclusão parcial da dívida mediante a aplicação da proporcionalidade constatada pela ASTEC, para julgar pela procedência da autuação limitando-se ao importe de R\$ 171.708,83.

À fl. 144 há novo Parecer proferido pela PGE/PROFIS acatando os termos do resultado revisional, mas, que, com base na legislação apontada e que regulamenta o levantamento quantitativo para apuração das omissões com base em entradas e saídas não declaradas, que deve ser considerado o valor de maior expressão monetária, concluindo pelo provimento parcial do Recurso Voluntário.

À fls. 115/116 foi exarado despacho pela Procuradora Assistente corroborando com o entendimento esposado no Parecer referido, e que o levantamento quantitativo deve ser considerado pelo valor de maior expressão monetária, que é de R\$ 182.462,27. E como o valor em discussão ultrapassa o montante de R\$1.000.000,00, os autos foram remetidos ao Procurador Chefe da PGE/PROFIS, que a seu turno proferiu o despacho de fl. 152, anuindo, na íntegra.

## VOTO

Analizados os autos, de início, acompanho a posição externada pela JJF para rejeitar a decadência invocada considerando que a autuação data de 07/12/07, da qual foi cientificado o sujeito passivo em 11/12/07. E, como há expressa disposição legal sobre a matéria, mais especificamente no COTEB, no art. 107, A, que estabelece prazo para homologação do lançamento, de que a contagem para operar a decadência é a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado. Esta disposição legal encontra-se em harmonia com o disposto no art. 965, do RICMS-BA e, ainda, com o preceito do art. 173, I, do CTN, devendo por isso ser rechaçada a decadência arguida equivocadamente, como vem sendo proferidas as decisões deste Colegiado nesse sentido.

No tocante à preliminar de nulidade arguida sob a alegação de que a autuação não guarda conformidade com os termos do art. 38 do RPAF, constato que razão não assiste ao contribuinte de que foi negada fé pública ao documento intitulado Contrato de Uso Cessão de Marcas, acima citado, que teria sido firmado por si e pela empresa Multibel, e assim rejeito por considerar que tal documento em nada teve o condão de socorrer a tese recursal, visto que sua celebração foi posterior ao período autuado, esvaziando-se todas as alegações recursais nesse sentido, por coerência lógica.

É que o fundamento nodal meritório para deslinde da lide veio à tona após o julgamento de primeiro grau, por força da diligência suscitada por esta CJF à fl. 118, que considerando as razões



expostas pelo sujeito passivo quando da sessão de julgamento ocorrida em 09/02/10, converteu o feito em diligência à ASTEC, para apuração de que se a atividade principal do recorrente consiste no comércio varejista de materiais de construção, o que ensejou a elaboração de dois demonstrativos analíticos, sendo um contendo a proporção das entradas de mercadorias tributadas com relação ao valor total das mercadorias adquiridas no período fiscalizado, e outro contendo a proporção das saídas de mercadorias tributadas com relação ao montante total das mercadorias vendidas no mesmo período.

Foi ainda requerido que nessa diligência fosse apurado mediante demonstrativos de débito considerando o percentual de participação das mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação nas entradas e outro considerando o percentual de participação das mercadorias sujeitas ao regime de normal de tributação nas saídas, com expurgo, em ambos os demonstrativos, dos valores referentes aos produtos isentos, não tributados ou com fase de tributação encerrada.

Dessa diligência consistente no Parecer de fls. 124/127, verifico que foi firmada com base na documentação comprobatória acostada pelo contribuinte às fls. 128/154, que foi hábil o bastante para elidir a presunção *juris tantum* prevista no § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, de que havia injustificado saldo credor de caixa -, tendo a conclusão sido como infiro, acertadamente, pela procedência parcial dos argumentos recursais, efetivando-se a redução da dívida, nos termos dos novos demonstrativo ali expostos, do que observo, foi cientificado o autuante, que anuiu, tacitamente.

Essa revisão fiscal, portanto, bem revela o empenho deste CONSEF em assegurar os primados constitucionais que dão conformidade ao devido processo legal, e tendo vindo a verdade material a lume, esta foi também acolhida pela Procuradoria como supra relatado, que opinou às fls. 144/145 que, à vista do que rege a legislação tributária deste Estado, o valor a ser computado deve ser aquele de maior expressão monetária, qual seja, R\$ 182.462,27 e não R\$ 171.708,83 – como requereu o recorrente - aplicando-se o percentual das saídas sobre o valor exigido no auto infracional, posição esta que acompanho.

Por derradeiro, por faltar a esta CJF competência material para decidir acerca da inconstitucionalidade arguida no sentido do caráter confiscatório da multa imposta ao contribuinte, a mantenho, a teor do que prescreve o art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário conforme os fundamentos expendidos neste voto, reformando a Decisão de primeiro grau em face do conjunto de provas adunadas aos autos seguidamente àquele julgamento.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279733.0008/07-0, lavrado contra **MM COMÉRCIO S/A. (COMERCIAL RAMOS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$182.462,27**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de março de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS