

VOTO EM SEPARADO

Não me considerando suficientemente esclarecido sobre a matéria em debate, solicitei ao Emérito Presidente deste Egrégio Tribunal que abrisse vista deste processo, o que foi deferido, estando, agora, em condições de encaminhar meu voto, que profiro nos seguintes termos:

O denominado «passivo fictício», caracterizado pela permanência, entre os débitos arrolados no Balanço do fim do ano, de compromissos já resgatados no decorrer do exercício, bem como os «suprimentos de caixa», decorrentes de empréstimos feitos pelos sócios ou por terceiros, os «estouros de caixa» e os «saldos credores» de sócios em contas-correntes, por longos períodos, como assinala o próprio Manual distribuído à Fiscalização, constituem meros «indicadores» que autorizam uma suspeita da ocorrência de irregularidades contábeis, que, por sua vez, podem acarretar reflexos no setor tributário (v. itens 10.069, anexos 100-A e 100-B — Roteiro «Verificações Contábeis» — v. também itens 41.048, 41.069, etc., do Manual).

Assim, é evidente que a simples constatação da ocorrência de tais fatos na contabilidade não gera necessariamente uma conclusão segura de sonegação ou de receitas omitidas, pois ainda que presentes os referidos indicadores, podemos estar diante de simples irregularidades de escrituração, sem qualquer reflexo no âmbito do imposto sobre circulação de mercadorias.

Pode ocorrer, por exemplo, que o pagamento dos débitos no exercício anterior tenha sido feito com recursos pessoais de um dos sócios, e que apenas esse ingresso de numerário no giro da firma não tenha sido contabilizado.

Se ocorrer tal hipótese, não haverá passivo fictício, pois o débito da firma será real, tendo havido apenas uma substituição do credor original, pois, ao invés de ser o fornecedor de mercadorias ou serviços, o credor passou a ser o sócio ou o terceiro, que forneceu os recursos utilizados no pagamento do débito.

Embora do ponto-de-vista fiscal a hipótese aventada seja considerada «passivo fictício», como se vê, na verdade não caracterizou nenhuma omissão de receitas, nem vendas clandestinas, não tendo nenhum reflexo no campo do ICM.

Pode ocorrer, por exemplo, que a permanência de um débito já saldado na conta Fornecedores tenha decorrido de simples lapso do contador, que não deu baixa do título quitado. Nessa hipótese, se as receitas contabilizadas e os saldos de caixa existentes no dia do pagamento comportarem o saque da importância, não há como vislumbrar, naquele simples lapso, uma «receita omitida» ou uma sonegação do ICM.

Para ilustrar a assertiva de que a permanência de um débito já saldado na conta «Fornecedores» nem sempre configura omissão de receitas, forneço o seguinte exemplo gráfico:

O Balanço de um contribuinte apresenta as seguintes contas:

	Cr\$
1) Receitas	100.000,00
2) Despesas pagas	50.000,00
3) Compras de Fornecedores a pagar	20.000,00
4) Lucro líquido	30.000,00

Suponhamos que na conta «3) Compras de Fornecedores a pagar» figure um débito de Cr\$ 10.000,00, que no entanto já estava pago à data do encerramento do Balanço, e que por isso deveria figurar na conta «3) Compras Pagas». Feitas as retificações, o Balanço assim ficaria:

	Cr\$
1) Receitas	100.000,00
2) Despesas Pagas	50.000,00
3) Compras de Fornecedores:	
a) Pagas	10.000,00
b) A Pagar	10.000,00
4) Lucro líquido	30.000,00

Como se verifica, o pagamento efetivo de um débito já liquidado, que figura, no entanto, na conta de Fornecedores, não exige, necessariamente, um acréscimo de receitas, em montante igual ao valor do débito liquidado, donde se conclui que o chamado «passivo fictício» não conduz, necessariamente, a uma conclusão pela existência de vendas sonegadas, especialmente quando as receitas contabilizadas e o lucro apurado no Balanço são suficientes para suportar tal pagamento omitido à contabilidade.

Da mesma forma, os saldos credores dos sócios, nas respectivas contas-correntes, não revelam nenhuma irregularidade fiscal, nem têm o menor reflexo quanto ao ICM. Referidos saldos podem provir de empréstimos, como também de créditos correspondentes ao «pro labore» ou de lucros distribuídos, que o sócio não retirou, e de inúmeros outros fatos.

Igualmente os suprimentos de caixa, feitos pelos sócios ou por terceiros, nada têm a ver com o ICM, mas, ao revés, depõem contra a existência de vendas clandestinas.

Por sua vez, os chamados «estouros de caixa» podem ter origem na simples falta ou atraso de escrituração de recebimentos de duplicatas referentes a vendas sobre as quais o ICM já foi pago.

Dir-se-á que, na hipótese dos exemplos citados, para excluir a acusação de sonegação, a firma, o sócio ou o terceiro deverão provar a origem dos recursos empregados (casos de passivo fictício e de suprimentos de caixa) ou da existência de outras fontes de receitas (caso de saldos credores).

O argumento em questão seria parcialmente válido para efeitos de fiscalização do imposto de renda, cuja área de ação abrange também as pessoas físicas, e, ainda assim, com restrições.

Entretanto, esse argumento não pode, de forma alguma, prosperar para fins de fiscalização do ICM, cujo âmbito de atuação se circunscreve às operações comerciais das firmas

e cuja legislação não autoriza (como não poderia autorizar) nenhuma investigação quanto à situação patrimonial ou às receitas auferidas por pessoas físicas, sejam terceiros ou, mesmo, sócios, que não se confundem com a sociedade. Ciente de que o poder de fiscalizar é mera decorrência do Poder de Tributar e que, portanto, inexistirá aquele onde inexistir este, o legislador estadual exigiu apenas que as pessoas físicas prestem esclarecimentos sobre as operações tributadas pelo ICM de que participem (cf. art. 497, incs. I e X, do RICM), e não sobre operações de outra natureza, nem sobre seus negócios particulares ou sua situação patrimonial individual.

Se a lei não exige esses esclarecimentos das pessoas físicas (sócios, acionistas ou terceiros), não há como compeli-las a fazer prova da origem dos recursos ou da existência de outras fontes de receita, para excluir a suspeita fiscal em relação à pessoa jurídica.

A exigência, então, de que a firma faça tal comprovação, seria manifestamente injurídica, pois a pessoa jurídica não tem condições, nem meios para compeli-las a fazer prova da origem dos recursos, a lhe fornecerem os elementos em questão, e é um princípio de Direito o de que ninguém pode ser obrigado a fazer o impossível.

Do que foi demonstrado, já se pode concluir não haver uma correspondência direta entre a existência dos «indicadores» e a de vendas omitidas, ou de receitas clandestinas, sendo impossível afirmar que onde houver «passivo fictício», «suprimentos de caixa», «estouros de caixa» ou «saldos credores dos sócios» haverá forçosamente sonegação.

Como foi demonstrado, os referidos indicadores geram, quando muito, uma suspeita de existência de irregularidades fiscais, que nem sempre ocorrem.

Dai decorre não ser lícito ao Fisco estadual formular uma acusação de receitas omitidas ou de vendas clandestinas, baseado apenas em tais indicadores e na ausência da comprovação da origem lícita dos recursos, fornecidos pelos sócios ou por terceiros.

Isto porque uma acusação de receitas omitidas, ou de vendas clandestinas, é, em suma, uma acusação de fraude, para cuja sustentação não bastam meras suspeitas, presunções nem suposições fiscais, como as que resultam da presença dos mencionados indicadores, pois, como é elementar em Direito, a fraude não se supõe, nem se presume.

Conforme jurisprudência pacificamente instalada em todos os tribunais judiciais e administrativos, uma acusação de fraude há que ser cumpridamente provada, segundo se pode ver, entre outros, dos seguintes julgados:

«Imposto de renda. Lançamento «ex officio» e multa que se torna sem efeito, porque assentes em meras presunções» (ac. do TFR na apel. civil n.º 22823, publ. no DJU de 9-5-69, pág. 1924).