

A. I. N ° - 269101.0004/06-0
AUTUADO - PAULO ALMEIDA DE OLIVEIRA
AUTUANTE - LUIZ CESAR OLIVEIRA SANTOS
ORIGEM - INFAZ ALAGOINHAS
INTERNET - 14.07.2006

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0239-01/06

EMENTA: ICMS. 1. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Saldo credor da conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Demonstrada a existência de saldos credores de Caixa. Infrações confirmadas. **2.** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Comprovada a falta de recolhimento do imposto por antecipação, nas aquisições interestaduais por empresa de pequeno porte. Infração subsistente. Indeferido o pedido de realização de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/03/2006, exige ICMS no valor total de R\$ 32.848,60, atribuindo ao sujeito passivo as seguintes irregularidades:

01 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada, nos meses janeiro, fevereiro, março e setembro de 2001, sendo lançado imposto no valor de R\$ 14.302,52, acrescido da multa de 70%. Consta que na escrituração contábil do exercício de 2001, precisamente no razão analítico da conta caixa, foram detectados suprimentos de caixa sem comprovação legal de origem, apresentados através de empréstimo de sócio para a empresa, nos valores de R\$ 76.000,00, em 01/01/2001, e de R\$ 85.000,00, em 15/01/2001, os quais quando excluídos na auditoria da conta caixa, resultaram em saldos credores de caixa nos seguintes valores:

Mês	Saldo credor (R\$)	ICMS: 17% (R\$)	Crédito: 8% (R\$)	ICMS a pagar (R\$)
jan/2001	91.050,26	15.478,54	7.284,02	8.194,52
fev/2001	5.442,44	925,21	435,40	489,82
mar/2001	50.817,19	8.638,92	4.065,38	4.573,55
set/2001	11.607,00	1.973,19	928,56	1.044,63

Observa-se que o contribuinte esteve na condição de empresa de pequeno porte no período de 01/01/2001 a 31/03/2003. Tudo conforme Anexo 02, que contém demonstrativo da auditoria da conta caixa/ICMS devido, demonstrativo do movimento real da conta caixa e cópia do resumo mensal de débitos e créditos da conta caixa, todos do exercício de 2001, fornecidos pelo contribuinte, e Anexo 04, onde se vê a cópia do livro Razão, que contém o razão analítico da conta caixa do mesmo exercício;

02 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de suprimento de caixa de

origem não comprovada, nos meses fevereiro a maio de 2002, sendo lançado imposto no valor de R\$ 16.741,00, acrescido da multa de 70%. Consta que na escrituração contábil do exercício de 2002, precisamente no razão analítico da conta caixa, foram detectados suprimentos de caixa sem comprovação legal de origem, apresentados através de empréstimo de sócio para a empresa, nos valores de R\$ 85.000,00, em 15/01/2002, de R\$ 105.000,00, em 15/02/2002, de R\$ 80.000,00, em 15/03/2002 e de R\$ 10.000,00, em 15/05/2002, os quais quando excluídos na auditoria da conta caixa, resultaram em saldos credores de caixa nos seguintes valores:

Mês	Saldo credor (R\$)	ICMS: 17% (R\$)	Crédito: 8% (R\$)	ICMS a pagar (R\$)
fev/2002	96.313,46	16.373,29	7.705,08	8.668,21
mar/2002	74.343,64	12.638,42	5.947,49	6.690,93
abr/2002	3.360,93	571,36	268,87	302,48
Mai 2002	11.993,15	2.038,84	959,45	1.079,38

Observa-se que o saldo inicial do movimento real do caixa do exercício de 2002 foi obtido na auditoria da conta caixa do exercício de 2001, com o saldo final do movimento real do caixa do dia 31/12/2001. Tudo conforme Anexo 03, que contém demonstrativo da auditoria da conta caixa/ICMS devido, demonstrativo do movimento real da conta caixa e cópia do resumo mensal de débitos e créditos da conta caixa, todos do exercício de 2002, fornecidos pelo contribuinte, e Anexo 05, onde se vê a cópia do livro Razão, que contém o razão analítico da conta caixa do mesmo exercício;

03 - Deixou de recolher o ICMS por antecipação tributária, na condição de empresa de pequeno porte, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de janeiro a abril e junho de 2001, sendo exigido o imposto no valor de R\$1.805,08, acrescido de multa de 50%. Consta que o contribuinte deixou de efetuar a antecipação tributária de pisos e revestimentos cerâmicos de algumas notas fiscais originárias de outros estados, conforme Anexo 01, composto pelo demonstrativo da antecipação tributária, cópias das notas fiscais e cópia do extrato dos pagamentos de 2001, que prova o não recolhimento das antecipações (código 1145).

O autuado, através de representante legalmente constituída, apresentou defesa às folhas 448 a 453, negou haver omitido saídas de mercadorias tributáveis, por considerar que sempre adquiriu e comercializou produtos munidos da competente documentação fiscal, registrando todas suas operações nos livros exigidos, os quais sempre manteve à disposição dos entes tributantes.

Observou que as infrações 01 e 02 se baseiam na presunção da ocorrência de omissão de operações tributadas, em razão da “existência” de saldos credores de caixa, decorrentes da desconsideração dos suprimentos de caixa através de empréstimos de sócio titular. Argüiu que tal presunção tem natureza *juris tantum*, isto é, admite prova em contrário, capaz de refutar, no todo ou em parte, o lançamento de ofício, bastando para tanto que seja demonstrada a origem dos recursos utilizados para fazer frente às despesas correntes do período, lançando-os nos livros fiscais próprios ou a regularidade de suas operações, por não apresentar omissão de saídas, o que somente poderia ser determinado através de um levantamento de seus estoques.

Argumentou que o meio ideal para se constatar a saída de mercadorias sem o recolhimento do imposto seria o levantamento quantitativo de estoques por exercício fechado, com base em seus livros e documentos fiscais, porém o autuante preferiu uma maneira que possibilita apenas a presunção da realização da hipótese de incidência do ICMS, quando se constata a existência de saldo credor de caixa, sem, entretanto, nada comprovar.

Disse que de acordo com os princípios constitucionais da segurança e certeza jurídicas, o fisco tem a obrigação de provar que o fato jurídico objeto da autuação ocorreu em exata conformidade com a hipótese de incidência do imposto lançado e que, no presente caso, estando o lançamento baseado em presunção, necessariamente deveria estar acompanhado de outros meios de prova

originados de uma investigação que visasse comprovar a existência do ilícito fiscal. Afirmou que uma auditoria de estoques bastaria para comprovar a lisura de suas operações.

Argüiu que a auditoria da conta caixa pecou ao não considerar importes recebidos a título de empréstimos (mútuo) do sócio, que entraram em seu fluxo de disponibilidades no período fiscalizado, o que tornou o levantamento contaminado por incorreções. Salientou que sendo o impugnante uma firma individual, tem seu patrimônio confundido com o da pessoa natural de seu titular, caso em que a doutrina e a jurisprudência sedimentaram não existir distinção entre ambos, já que o patrimônio serve às duas figuras. Disse que, neste caso, o seu titular responde pessoal e automaticamente pelas obrigações decorrentes de sua atividade, citando a Apelação Cível 2771-5, São João da Boa Vista, 8ª Câmara de Direito Público, Rel. Antonio Villen - 03/09/97.

Aduziu que a empresa individual, nestes termos, é considerada como mera ficção jurídica, cuja finalidade é habilitar a pessoa física a praticar atos de comércio, concedendo-lhe tratamento especial de natureza fiscal. Que seu representante legal responde com seus bens por todos os atos praticados, mencionando o Agravo de Instrumento 060.803-5, Santo André, 8ª Câmara de Direito Público, Rel. Celso Bonilha – 22/10/97. Disse, ainda, que não há bipartição entre a pessoa natural e a firma por ela constituída, já que uma e outra se fundem, para todos os fins de direito, em um todo único e indivisível, estando uma compreendida pela outra. Quem contratar como uma está contratando com a outra e vice-versa (RT 687/137).

Desse modo, alegou ser natural que o titular de uma firma individual faça aportes em sua empresa, sempre que haja necessidade de prover o caixa com o objetivo de honrar obrigações assumidas, não se fazendo necessária a existência de um “contrato” registrado para formalizar juridicamente o mútuo, por tratar-se da mesma pessoa, com patrimônio único. Prosseguiu, dizendo não haver razão para se excluir tais empréstimos da conta caixa da empresa, tendo em vista estarem revestidos de regularidade, ressaltando que os valores foram devolvidos ao mutuante pela empresa, apesar destas retiradas também terem sido excluídas na auditoria da conta caixa, gerando saldos em caixa ao final dos exercícios de 2001, no valor de R\$ 97.517,03 e de 2002, no valor de R\$ 367.798,07, o que não representa a verdade dos fatos, conforme extratos bancários (fls. 457 a 480). Reiterou ser inexequível que uma empresa de seu porte tenha em caixa tais montantes, o que demonstra ser irreal o movimento do caixa “refeito” pelo autuante.

Frisou que ao recusar o ingresso de recursos a título de mútuo e as respectivas devoluções, o Estado termina por bitributar o contribuinte, que pagou os valores tomados por empréstimo, utilizando-se de recursos obtidos com sua atividade econômica regularmente tributada.

Enfatizou que o Sr. Paulo Almeida de Oliveira, além de titular da firma individual autuada, era proprietário de uma fazenda, onde criava e comercializava gado bovino, detinha mais de 90% do capital de uma empresa de material de construção e possuía recursos como prefeito da cidade de Conde, no interior deste Estado (fls. 482 a 490), observando que para o caso das provas apresentadas não serem suficientes, o autuado e seu titular poderão apresentar a documentação complementar que se faça necessária a provar suas argüições.

Lembrou ser prática comum no comércio a venda através de cheques pré-datados e o alto índice de pagamentos com cheques sem fundos, fazendo com que em alguns meses o caixa da empresa não consiga dar suporte às obrigações assumidas, quando a figura do sócio aparece para suprir tais necessidades, o que ocorreu no presente caso. Acrescentou que sendo considerados os lançamentos referentes aos empréstimos e as correspondentes devoluções, restará demonstrada a regularidade de sua conta caixa, que em nenhum mês apresentou saldo credor capaz de “justificar” a presunção de omissão de receitas tributáveis.

Não se insurgiu contra a infração 03, informando que pagaria o valor lançado.

Requeru, ao final, a improcedência dos itens 01 e 02 da autuação e, caso se faça necessário para o julgamento, que seja realizada uma revisão fiscal.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 494 a 496, argüindo que a defesa apresentada em relação às infrações 01 e 02 é inócua e protelatória, por não atacar o cerne da questão, que é a comprovação do suprimento de numerário na conta caixa de sua escrituração contábil.

Afirmou que durante a ação fiscal intimou o contribuinte a apresentar os comprovantes legais, tais como cópias de depósitos bancários, de transferências interbancárias, etc, referentes às injeções de numerário na conta caixa da escrituração contábil e as Declarações do Imposto de Renda Pessoa Física do sócio relativas aos exercícios de 2001 e 2002 (fls. 07 a 09), sendo fornecidas as duas declarações do imposto de renda, porém não foram apresentados documentos legais que comprovassem a entrada do dinheiro, pois os documentos relativos a esses lançamentos eram recibos comuns de dinheiro fictício e sem validade, referentes a procedimento adotado apenas para evitar o estouro do caixa na escrituração contábil. Enfatizou que as declarações do imposto de renda mostram, de forma clara, que o sócio não tinha disponibilidade para emprestar à empresa a importância de R\$ 76.000,00 em 01/01/2001 e nem de R\$ 85.000,00 para emprestar em 15/01/2001, por não dispor de saldo bancário elevado, nem dinheiro em espécie, bem como os valores declarados de renda e patrimônio são incompatíveis com os empréstimos utilizados como suprimento de caixa nos dois exercícios, além de não terem sido informados tais empréstimos nas correspondentes declarações.

Asseverou que, desse modo, as duas infrações são procedentes, pois os suprimentos de caixa utilizados são fictícios.

Em relação à infração 03, o autuado não se insurgiu, afirmando que pagaria o débito correspondente, o que confirma a procedência da infração. Sugeriu que o Auto de Infração seja julgado totalmente procedente.

VOTO

No caso em tela, o Auto de Infração exigiu imposto referente à constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada e aquele que deixou de ser recolhido por antecipação tributária, em razão do sujeito passivo estar cadastrado na condição de empresa de pequeno porte.

Verifico que foram elaborados e acostados ao processo, os demonstrativos de débitos para determinação do *quantum* devido referente a cada infração, com identificação dos respectivos documentos de origem, correspondentes aos períodos de ocorrência dos fatos geradores que foram objeto deste lançamento. Além do que, o sujeito passivo exerceu o seu direito de defesa, apresentando impugnação, evidenciando ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

Em relação às infrações 01 e 02, o autuado argumentou que os valores tidos como não comprovados se originaram de empréstimos realizados pelo titular do estabelecimento autuado, que se trata de empresa individual, sendo o montante destinado a dar suporte a obrigações assumidas. Argüiu que o patrimônio da firma individual é confundido com o da pessoa natural de seu titular, não existindo distinção entre ambos, já que o patrimônio serve às duas figuras. Acrescentou que, neste caso, o seu titular responde pessoal e automaticamente pelas obrigações decorrentes de sua atividade, aduzindo que a empresa individual, nestes termos, é considerada como mera ficção jurídica, cuja finalidade é habilitar a pessoa física a praticar atos de comércio, caso em que o seu representante legal responde com seus bens por todos os atos praticados.

Afasto tais alegações defensivas, observando que não se pode confundir os recursos da entidade com os de seus sócios, sendo essencial a comprovação de que os recursos efetivamente

ingressaram na empresa., pois de acordo com o art. 50 do Código Civil, Lei 10.406/02, o patrimônio da empresa é independente daquele referente aos seus sócios, caso em que, havendo a falta de distinção entre ambos, conforme pretendido pelo sujeito passivo, aparecerá a figura da confusão patrimonial e, em consequência, a despersonalização da pessoa jurídica, conforme transcrevo em seguida.

“Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica”.

Analisando os recursos declarados pelo titular do autuado, conforme cópias xerográficas das Declarações do Imposto de Renda Pessoa Física, verifico que, sem sombras de dúvidas, há impossibilidade do mesmo dispor de recursos para fazer frente ao suprimento de caixa lançado em sua escrita, haja vista que o total bruto dos rendimentos pessoa física do titular e seu cônjuge em ambos os exercícios fiscalizados é bastante inferior aos valores lançados a título de empréstimo, o que, por si só, descaracteriza os ditos suprimentos, sem inclusive levar em conta as variações positivas patrimoniais que se verifica nas declarações de Paulo Almeida de Oliveira, cuja empresa individual “pessoa jurídica” tem o mesmo nome. Deste modo caem por terra as alegações do autuado de possuir diversos rendimentos, tais como pro labore das empresas nas quais tem participação dos proventos recebidos de órgão municipal, além de receitas oriundas da exploração agropecuária, por se tratarem de valores inferiores, que não permitiam a realização dos empréstimos objeto da ação fiscal.

Também não foi juntado qualquer outro elemento de prova, tal como extrato bancário, para corroborar a afirmativa da concessão dos empréstimos à empresa.

Na presente situação determina o art. 2º, § 3º, inciso IV, do RICMS/97, ao tratar do momento da ocorrência do fato gerador, que se presume a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar a ocorrência de suprimento de caixa de origem não comprovada, além de outras hipóteses. No mesmo sentido, estabelece o § 4º, do art. 4º, da Lei 7.014/96, que transcrevo abaixo.

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

*§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, **suprimentos a caixa não comprovados** ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, **autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto**, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”*(grifos deste relator).

Deste modo, estando o lançamento previsto na legislação do ICMS, restam descaracterizadas as arguições de ocorrência de bi-tributação, o que torna as infrações 01 e 02 totalmente procedentes.

Verifico que o autuado reconheceu a procedência da infração 03, tendo inclusive informado que estaria efetuando o pagamento do débito correspondente. Observo que os procedimentos fiscais foram realizados atendendo as orientações legais e que o lançamento do crédito tributário ocorreu de forma correta, estando respaldada em demonstrativo elaborado pelo autuante. Assim, fica mantido esse item da autuação.

Não acolho o pedido de diligência, considerando que o autuado teve oportunidade e já apresentou documentos em sua impugnação e que os elementos de provas anexados aos autos são suficientes ao meu convencimento e decisão da lide.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **269101.0004/06-0**, lavrado contra **PAULO ALMEIDA DE OLIVEIRA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 32.848,60**, sendo R\$ 31.043,52 acrescido da multa de 70%, prevista no inciso III, do art. 42, , e R\$1.805,08 acrescido da multa de 50%, previstas nos incisos I e III, alínea “b”, item 1 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de julho de 2006.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – JULGADOR