

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.651/16/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000215750-01  
Recurso de Revisão: 40.060137331-11 (Coob.), 40.060137330-31 (Coob.),  
40.060137329-56 (Coob.)  
Recorrente: Crésio Maia da Silveira (Coob.)  
CPF: 720.271.938-04  
Edson Abílio Silveira (Coob.)  
CPF: 172.446.506-63  
Sérgio Maia da Silveira (Coob.)  
CPF: 192.808.406-06  
Autuada: Talento Indústria e Comércio de Confeções Eireli  
IE: 479451654.00-09  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Coobrigados: Maria Helena dos Reis Silveira  
CPF: 561.308.056-91  
Raul dos Reis Silveira  
CPF: 441.512.336-87  
Proc. S. Passivo: Milton Cláudio Amorim Rebouças/Outro(s), Eduardo Favaro  
Origem: DF/Passos

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - COMPROVAÇÃO DO PODER DE GERÊNCIA - CORRETA A ELEIÇÃO.** Comprovado nos autos o poder de gerência dos sócios, nos termos do art. 135, inciso III do CTN, c/c art. 21 § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - CONTABILISTA - CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a eleição dos Coobrigados para o polo passivo da obrigação tributária nos termos do art. 21, § 3º, da Lei nº 6.763/75.

**MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - RECURSOS NÃO COMPROVADOS - CONTA "CAIXA"/"BANCOS".** Constatado, mediante conferência dos lançamentos contábeis na conta "Caixa/Bancos", o ingresso de recursos sem comprovação de origem, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 194, § 3º do RICMS/02. A Autuada não trouxe aos autos quaisquer apontamentos

**fundamentados em sua escrituração contábil, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Corretas as exigências do ICMS, Multa de Revalidação prevista no art.56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, majorada pela reincidência, conforme art. 53, § § 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.**

**Recursos de Revisão conhecidos por maioria de votos e não providos pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, no período de 01/01/09 a 31/12/09, face à existência de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, inciso I, § 3º do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada na alínea "a", inciso II, art. 55, majorada pela reincidência, conforme art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.573/14/3ª, por maioria de votos, julgou procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Guilherme Henrique Baeta da Costa (Revisor), que o julgava parcialmente procedente, para excluir do polo passivo os Contabilistas Crésio Maia da Silveira, Edson Abílio Silveira e Sérgio Maia da Silveira.

Inconformados, os Coobrigados (sócios da empresa de contabilidade) interpõem, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 206/249.

Afirmam que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: Acórdãos nºs 21.457/14/3ª, 19.257/09/3ª, 20.202/11/1ª, 20.708/12/1ª, 3.498/09/CE, 18.251/09/2ª, 20.007/13/2ª, 21.239/13/3ª, 4.186/13/CE e 21.057/13/3ª.

Requerem, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 278/299, opina em preliminar, pelo não conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

Em sessão realizada em 05/03/15, a Câmara Especial decide, em preliminar, por maioria de votos, em conhecer dos Recursos de Revisão.

Na assentada de 13 de março de 2015, a referida Câmara Especial deferiu, por maioria de votos, o pedido de perícia formulado pelos Recorrentes (quesitos apresentados pelos Recorrentes às fls. 248/249), apresentando, na ocasião, o seguinte quesito: *“queira o senhor perito esclarecer se os lançamentos contábeis objeto do levantamento fiscal observaram as normas de contabilidade e, havendo desconformidade, apontá-las informando, em cada caso, a discrepância em relação às normas contábeis”*.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Devidamente intimados, os Recorrentes apresentam “quesitos complementares” conforme petições de fls. 309/318 e nomeiam assistente técnico.

Às fls. 321, o Delegado Fiscal designa o Perito, nos termos do art. 143 do RPTA.

Os autos são remetidos ao Fisco para que este formule o(s) quesito(s), nos termos do art. 142, inciso II, alínea “b” do RPTA.

O Fiscalização apresenta o quesito de fls. 326.

Às fls. 327/332, os Recorrentes são cientificados sobre o início das atividades do Perito designado.

Às fls. 334 consta termo de conclusão dos trabalhos da perícia contábil e são relacionados os anexos ao Laudo Pericial.

Às fls. 335/371 são colacionados o Laudo Pericial e seus anexos.

Os Recorrentes apresentam Parecer-Técnico Contábil (fls. 373/392) e anexos às fls. 393/454 (cópias de documentos extraídos do PTA).

É reaberta aos Recorrentes vista do laudo pericial juntado aos autos (fls. 455/456), os quais se manifestam às fls. 457/466.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 469/477.

A propósito do mencionado laudo pericial, a Assessoria do CC/MG também se manifesta no âmbito do parecer de fls. 479/518.

Em Sessão de 09/10/15, a Câmara Especial assim delibera:

“ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, na busca da verdade material, em preliminar, por maioria de votos, em determinar o retorno dos autos à Sra. Perita designada para: 1) responder os quesitos 1, 2, 4, 5 e 6 formulados pelos Recorrentes, às fls. 346/347; 2) informar se as rubricas que compõem o valor das receitas apuradas (valores recebidos por cartão de débito/crédito, os saldos dos Bancos Bradesco, HSBC e CEF, valores da conta "Duplicatas a receber"), de fls. .23, foram corretamente escrituradas na contabilidade e retratam as reais operações ocorridas. Caso negativo, informar os efeitos que tais lançamentos contábeis causaram na contabilidade (contas Disponível - Caixa e Bancos). Vencidos os Conselheiros Eduardo de Souza Assis (Revisor) e Maria de Lourdes Medeiros que entendiam desnecessário o retorno. Pelos Recorrentes Crésio Maia da Silveira, Edson Abílio Silveira e Sérgio Maia da Silveira sustentou oralmente o Dr. Milton Cláudio Amorim Rebouças e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves.”

O Laudo Pericial Complementar é apresentado às fls. 523/532.

Os Recorrentes se manifestam às fls. 540/543 e a Fiscalização às fls. 549/552.

Por fim, a Assessoria do CC/MG manifesta-se nos termos do parecer de fls. 554/561.

---

**DECISÃO**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 163, II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que se trata de PTA do rito ordinário, cumpre verificar o atendimento também da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Assim sendo, consoante relatado acima, os Recorrentes afirmam que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: Acórdãos nºs 21.457/14/3ª, 19.257/09/3ª, 20.202/11/1ª, 20.708/12/1ª, 3.498/09/CE, 18.251/09/2ª, 20.007/13/2ª, 21.239/13/3ª, 4.186/13/CE e 21.057/13/3ª.

Em vista das razões apresentadas, em sessão realizada em 05/03/15, a Câmara Especial decide, por maioria de votos, em conhecer dos Recursos de Revisão.

**Do Mérito**

Os fundamentos expostos nos pareceres da Assessoria do CC/MG, bem como no Acórdão recorrido, foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a saída de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, no período de 01/01/09 a 31/12/09, face à existência de recursos não comprovados na conta “Caixa” ou equivalente, presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, inciso I, § 3º, do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no inciso II do art. 55, majorada pela reincidência, conforme art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

A apuração do ilícito tributário decorre da análise da movimentação bancária da Autuada (bancos Bradesco, CEF, HSBC e cartões de créditos), em confronto com os lançamentos contábeis registrados em sua escrita contábil.

Os arquivos contábeis foram entregues conforme regular notificação de Início de Ação Exploratória, conforme dispõe o art. 67, inciso II do RPTA, foi lavrado Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) com notificação à Contribuinte para apuração das infrações à legislação tributária.

Os bancos foram formalmente requisitados, por meio de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeiras - RIOF (fls. 08/13), a apresentar movimentação bancária do período de 01/01/09 a 31/12/09 da Autuada, nos termos do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inciso VI do § 3º do art. 1º e art. 6º da Lei Complementar nº 105/01 e do art. 204 da Lei nº 6.763/75.

Instrui os presentes autos o DVD de fls. 18 contendo a movimentação bancária da Autuada nos bancos HSBC, Bradesco, Caixa Econômica Federal e os arquivos contábeis entregues.

Em posse de tais informações a Fiscalização efetuou o confronto entre os valores lançados no extrato bancário como entradas de recursos com os valores registrados na contabilidade, abatendo desses os valores referentes às transferências entre contas de mesma titularidade, estorno de débitos, rendimentos, cheques devolvidos, desconto de duplicatas e pagamentos de duplicatas emitidas em período anterior.

Em relação ao banco Caixa Econômica Federal excluiu-se, ainda, os valores referentes ao recebimento em cartão de crédito, cobrança futura e pagamentos de títulos pelo sacado ao cliente. Não foram excluídas as duplicatas liquidadas, em razão de terem sido quitadas com cartão de crédito.

Os valores apurados como saldos foram transferidos para a planilha “Apuração de recursos não comprovados” (fls. 23), compondo o detalhamento das vendas.

O valor das vendas é constituído pela soma dos valores recebidos por cartão de débito/crédito, os saldos dos bancos Bradesco, HSBC e CEF, apurados nas planilhas de fls. 24/26 dos autos e dos valores da conta “Duplicatas a Receber” informado no arquivo da contabilidade da Contribuinte (fls. 30/31).

Mediante confronto entre as vendas apuradas e o valor informado na Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI), obteve-se o valor das receitas omitidas.

Cabe trazer à baila a legislação que respalda a matéria.

Em âmbito federal, o Decreto nº 3.000/99 que regulamenta o Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, em seu art. 281 trata as hipóteses de presunção da omissão de registro de receitas, *in verbis*:

Art. 281. Caracteriza-se como omissão no registro de receita, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, a ocorrência das seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 40):

I - a indicação na escrituração de saldo credor de caixa;

II - a falta de escrituração de pagamentos efetuados;

III - a manutenção no passivo de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada.

Na legislação mineira, a presunção está regulamentada no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 194, § 3º do RICMS/02, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75:

Art. 49 - A fiscalização do imposto compete a Secretaria de Estado de Fazenda, observado o disposto no art. 201 desta Lei.

§ 1º - Para os efeitos da fiscalização do imposto, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal.

(...)

§ 2º - Aplicam-se subsidiariamente aos contribuintes do ICMS as presunções de omissão de receita existentes na legislação de regência dos tributos federais.

RICMS/02

Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

I - análise da escrita comercial e fiscal e de documentos fiscais e subsidiários;

(...)

§ 3º - O fato de a escrituração indicar a existência de saldo credor ou de recursos não comprovados na conta "Caixa" ou equivalente, ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autoriza a presunção de saída de mercadoria ou prestação de serviço tributáveis e desacobertadas de documento fiscal.

Importante destacar que a utilização de presunção pela Fiscalização não inibe a apresentação de provas por parte da Contribuinte em sentido contrário ao fato presumido. Antes, faz crescer a necessidade de apresentação de tal prova a fim de refutar a presunção da Fiscalização.

Sobre a questão a Doutora Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, em seu livro "Processo Administrativo Tributário", assim se manifesta:

Quando a lei estabelece a presunção para abranger pela tributação certas realidades econômicas, o contribuinte deve provar que o ato que praticou se encontra fora da previsão legal.

Nesses casos é a lei que dispensa a Administração Fiscal da prova direta de certos fatos- o que permite concluir que os julgadores, então, não podem deixar de aplicar tais normas, até prova em contrário do contribuinte. Destacou-se.

De acordo com a moderna doutrina e jurisprudência, a presunção no direito tributário é perfeitamente aceita, conforme fundamentação posta no Acórdão nº 202-16.146, do 2º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que ora se reproduz:

(...)

ACRESCENTEM-SE, AINDA, AS PALAVRAS DE ANTÔNIO DA SILVA CABRAL IN 'PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL', EDITORA SARAIVA, SÃO PAULO, 1993, PÁGINA 311:

8. VALOR DA PROVA INDIRETA. EM DIREITO FISCAL CONTA MUITO A CHAMADA PROVA INDIRETA. CONFORME CONSTA DO AC. CSRF/01-0.004, DE 26-10-1979, 'A PROVA INDIRETA É FEITA A PARTIR DE INDÍCIOS QUE SE TRANSFORMAM EM PRESUNÇÕES. CONSTITUI O RESULTADO DE UM PROCESSO LÓGICO, EM CUJA BASE ESTÁ UM FATO CONHECIDO (INDÍCIO), PROVA QUE PROVOCA ATIVIDADE MENTAL, EM PERSECUÇÃO DO FATO CONHECIDO, O QUAL SERÁ CAUSA OU EFEITO DAQUELE. O RESULTADO DESSE RACIOCÍNIO, QUANDO POSITIVO, CONSTITUI A PRESUNÇÃO. O FISCO SE UTILIZA DA PROVA INDIRETA, MEDIANTE INDÍCIOS E PRESUNÇÕES, SOBRETUDO PARA DESCOBRIR OMISSÕES DE RENDIMENTOS OU DE RECEITAS.

DESTACOU-SE.

Considera-se, pois, como plenamente aceitável em Direito Tributário o uso da prova indireta, ou seja, o indício e a presunção, especialmente nos casos de supressão de tributos.

Trata-se, como é cediço, de presunção relativa, que admite prova em contrário. Mas essa prova cabe à Autuada. À Fiscalização cabe provar o fato indiciário, definido na lei como necessário e suficiente ao estabelecimento da presunção, no caso dos autos, existência de saldo credor na conta "Caixa" ou equivalente.

Feitas estas considerações preliminares, cumpre salientar que os Recursos de Revisão interpostos cingem-se a questionar a inclusão dos contabilistas no polo passivo da obrigação tributária.

Com efeito, foram incluídos como Coobrigados no Auto de Infração, com fundamento no dispositivo legal contido no art. 124, inciso II do Código Tributário Nacional - CTN e no art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75, os sócios da Contabilidade São Matheus Ltda: Crésio Maia da Silveira, Sérgio Maia da Silveira e Edson Abílio Silveira, responsáveis pela escrituração contábil da Autuada (contrato social de fls. 47/58).

Conforme já mencionado, foi deferida a prova pericial requerida pelos Recorrentes, os quais apresentaram os seguintes quesitos (fls. 248/249 - Recurso interposto):

"1. Os lançamentos constantes dos extratos bancários estão todos retratados na contabilidade? "

"2. Existe algum lançamento a débito ou crédito de bancos que não tenha contrapartida efetiva dentro da contabilidade, segundo o princípio das partidas dobradas?"

A Câmara Especial deste Conselho de Contribuintes apresentou o seguinte quesito:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- “queira o senhor perito esclarecer se os lançamentos contábeis objeto do levantamento fiscal observaram as normas de contabilidade e, havendo desconformidade, apontá-las informando, em cada caso, a discrepância em relação às normas contábeis”.

A Fiscalização apresentou o seguinte quesito:

“Os lançamentos constantes dos extratos bancários estão todos retratados na contabilidade?”

Os Recorrentes, em 30/03/15 (fls. 309/314), apresentaram mais 10 (dez) quesitos.

Ressalta-se que essa apresentação de quesitos complementares pelos Recorrentes não encontra previsão no RPTA.

Vale destacar, ainda, que, ao deferir a perícia requerida pelos Recorrentes, a Câmara Especial analisou a necessidade da prova pericial avaliando os quesitos por eles indicados no Recurso de Revisão interposto (fls. 248/249) e também apresentou o quesito que entendeu pertinente.

Contudo, a Perita, visando enriquecer a qualidade das informações por ela elucidadas e ressaltando que a prova pericial deferida envolve a escrituração contábil da empresa autuada, responde os quesitos complementares relacionados aos aspectos contábeis, não respondendo os quesitos que envolvam o mérito da autuação (base de cálculo e procedimentos adotados para sua apuração), matéria também não versada no Recurso de Revisão interposto pelos Recorrentes.

Convém ressaltar, inicialmente, que não procede o argumento dos Recorrentes acerca da ilegitimidade da Perita designada, por ser ela Auditora Fiscal da Receita Estadual, uma vez que a designação da servidora fiscal para tal mister encontra-se em consonância com o disposto no art. 143 do RPTA:

Art. 143. A designação de perito será feita:

I - pelo titular da repartição fazendária lançadora do crédito tributário, ou pelo diretor da Superintendência de Fiscalização em se tratando de assunto que envolva conhecimento fisco-contábil;

II - pelo titular da repartição na qual o técnico a ser designado exerce suas atividades, mediante solicitação do diretor da Superintendência de Fiscalização, quando a perícia a ser efetuada versar sobre assunto que envolva conhecimento técnico específico de outro órgão.

Parágrafo único. O perito será designado entre funcionários do Estado que não tenham nenhuma vinculação com o feito fiscal, de reconhecida capacidade e conhecimento técnico sobre a matéria. (Grifou-se)

Constou na decisão recorrida que a responsabilidade solidária atribuída aos Coobrigados (contabilistas), ora Recorrentes, fundamenta-se nos seguintes fatos:



(...)

DA SUJEIÇÃO PASSIVA – EMPRESA DE CONTABILIDADE E SÓCIO GESTOR

(...)

DA MESMA MANEIRA, FORAM INCLUÍDOS NO POLO PASSIVO DO AUTO DE INFRAÇÃO, COM FUNDAMENTO NO DISPOSITIVO LEGAL CONTIDO NO ART. 124, INCISO II DO CTN E NO ART. 21, § 3º DA LEI Nº 6.763/75, OS SÓCIOS DA CONTABILIDADE SÃO MATHEUS LTDA. CRÉSIO MAIA DA SILVEIRA, SÉRGIO MAIA DA SILVEIRA E EDSON ABÍLIO SILVEIRA, RESPONSÁVEIS PELA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DA AUTUADA (CONTRATO SOCIAL DE FLS. 47/58).

(...)

NESSE SENTIDO, O ART. 21, § 3º DA LEI Nº 6.763/75, DISPÕE:

ART. 21 - SÃO SOLIDARIAMENTE RESPONSÁVEIS PELA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA:

(...)

§ 3º - SÃO TAMBÉM PESSOALMENTE RESPONSÁVEIS O CONTABILISTA OU O RESPONSÁVEL PELA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO DE CONTABILIDADE, EM RELAÇÃO AO IMPOSTO DEVIDO E NÃO RECOLHIDO EM FUNÇÃO DE ATO POR ELES PRATICADO COM DOLOU MÁ-FÉ. (GRIFOU-SE).

(...)

OS COOBRIGADOS ARGUMENTAM QUE ATUAM COMO CONTADORES EXTERNOS E QUE AINDA QUE TIVESSE OCORRIDO RECOLHIMENTO A MENOR DE IMPOSTO, ESTE FATO POR SI SÓ, NÃO AUTORIZARIA O DIRECIONAMENTO DA AUTUAÇÃO AOS CONTADORES, SENDO ESTA RESTRITA AOS CASOS EM QUE SE CONSTATE QUE OS CONTADORES AGIRAM COM O INTUITO DE LESAR O FISCO.

REITERAM QUE DE ACORDO COM O ART. 21, § 3º DA LEI Nº 6.763/75, A RESPONSABILIDADE SÓ PODERIA SER A ELES IMPUTADA EM CASO DE ATOS PRATICADOS COM DOLOU MÁ-FÉ, E QUE ESTA DEVE SER PROVADA.

SUSTENTA QUE NÃO SE PODE RESPONSABILIZAR O CONTADOR PELA ORIGEM DE CADA DEPÓSITO EFETUADO NA CONTA DA EMPRESA, QUE SÓ SERIA POSSÍVEL RESPONSABILIZÁ-LO PELA NÃO INFORMAÇÃO DE DETERMINADA ENTRADA OU DE DETERMINADA SAÍDA, CONTUDO NÃO É O QUE OCORREU.

NO ENTANTO, NÃO É ESTA A REALIDADE DOS FATOS APONTADOS NA AUTUAÇÃO.

CONSTATOU A FISCALIZAÇÃO QUE OS CONTADORES REALIZAVAM LANÇAMENTOS CIRCULARES, OU SEJA, A DÉBITO DO “BANCO” E A CRÉDITO DO “CAIXA”, CITANDO COMO EXEMPLO OS AVISOS DE CRÉDITO E DE DEPÓSITOS LANÇADOS, QUE NA REALIDADE, ERAM DESCONTOS DE CHEQUES E DEPÓSITOS EFETUADOS POR TERCEIROS, SENDO INCLUSIVE SUPERIORES ÀS

VENDAS COM NOTA FISCAL, LANÇAMENTOS À MARGEM DOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS GERALMENTE ACEITOS, CONFORME RELATÓRIO DE FLS. 32/34.

DEPREENDE-SE DA ANÁLISE DA PLANILHA “EXEMPLOS DE LANÇAMENTOS A CRÉDITO NA CONTA CAIXA (11101)” DE FLS. 35 DOS AUTOS, QUE FORAM CONTABILIZADOS NO CAIXA AVISOS DE DÉBITO, CHEQUES DEVOLVIDOS, SAQUE PARA PAGAMENTOS DIVERSOS E DEPÓSITOS EFETUADOS, LANÇAMENTOS ESTES QUE NÃO REPRESENTAM DISPONIBILIDADES.

OS IMPUGNANTES CITAM EM SUA DEFESA OS ENSINAMENTOS DE HUGO BRITO MACHADO: “EM PRINCÍPIO O CONTABILISTA NÃO DECIDE SOBRE SE O FATO QUE É OBJETO DE REGISTRO CONTÁBIL DEVE OCORRER LÍCITA OU ILICITAMENTE. ELE APENAS O REGISTRA, E MUITAS VEZES SEQUER SABE O SE O MESMO OCORREU ILICITAMENTE...” PARA CONCLUIR QUE “SE OCORRERAM FATOS QUE PODERIAM GERAR LANÇAMENTOS CONSIDERADOS “CIRCULARES” OU QUALQUER ESPÉCIE DE MANOBRA ILEGAL, CERTAMENTE NÃO CABERIA AOS CONTADORES EXTERNOS DA EMPRESA DETECTÁ-LOS”.

VALE AQUI MENCIONAR O DISPOSTO NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 1.177 DO NOVO CÓDIGO CIVIL:

ART. 1.177. OS ASSENTOS LANÇADOS NOS LIVROS OU FICHAS DO PREPONENTE, POR QUALQUER DOS PREPOSTOS ENCARREGADOS DE SUA ESCRITURAÇÃO, PRODUZEM, SALVO SE HOUVER PROCEDIDO DE MÁ-FÉ, OS MESMOS EFEITOS COMO SE O FOSSEM POR AQUELE.

PARÁGRAFO ÚNICO. NO EXERCÍCIO DE SUAS FUNÇÕES, OS PREPOSTOS SÃO PESSOALMENTE RESPONSÁVEIS, PERANTE OS PREPONENTES, PELOS ATOS CULPOSOS; E, PERANTE TERCEIROS, SOLIDARIAMENTE COM O PREPONENTE, PELOS ATOS DOLOSOS. (GRIFOU-SE)

A RESPONSABILIDADE PELA ESCRITURAÇÃO É DO CONTABILISTA, CONFORME PRECEITUA O ART. 1.182 DO CÓDIGO CIVIL, QUE DEVERÁ PROCEDER DE ACORDO COM AS NORMAS CONTÁBEIS:

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

ITG 2000 – ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

FORMALIDADES DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

3. A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DEVE SER REALIZADA COM OBSERVÂNCIA AOS PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE.

(...)

5. A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DEVE SER EXECUTADA:

- A. EM IDIOMA E EM MOEDA CORRENTE NACIONAIS;
- B. EM FORMA CONTÁBIL;
- C. EM ORDEM CRONOLÓGICA DE DIA, MÊS E ANO;

D.COM AUSÊNCIA DE ESPAÇOS EM BRANCO, ENTRELINHAS, BORRÕES, RASURAS OU EMENDAS; E

E. COM BASE EM DOCUMENTOS DE ORIGEM EXTERNA OU INTERNA OU, NA SUA FALTA, EM ELEMENTOS QUE COMPROVEM OU EVIDENCIEM FATOS CONTÁBEIS.

6. A ESCRITURAÇÃO EM FORMA CONTÁBIL DE QUE TRATA O ITEM 5 DEVE CONTER, NO MÍNIMO:

DATA DO REGISTRO CONTÁBIL, OU SEJA, A DATA EM QUE O FATO CONTÁBIL OCORREU;

CONTA DEVEDORA;

CONTA CREDORA;

HISTÓRICO QUE REPRESENTA A ESSÊNCIA ECONÔMICA DA TRANSAÇÃO OU O CÓDIGO DE HISTÓRICO PADRONIZADO, NESTE CASO BASEADO EM TABELA AUXILIAR INCLUSA EM LIVRO PRÓPRIO;

VALOR DO REGISTRO CONTÁBIL;

INFORMAÇÃO QUE PERMITA IDENTIFICAR, DE FORMA UNÍVOCA, TODOS OS REGISTROS QUE INTEGRAM UM MESMO LANÇAMENTO CONTÁBIL.

7. O REGISTRO CONTÁBIL DEVE CONTER O NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO EM ORDEM SEQUENCIAL RELACIONADO AO RESPECTIVO DOCUMENTO DE ORIGEM EXTERNA OU INTERNA OU, NA SUA FALTA, EM ELEMENTOS QUE COMPROVEM OU EVIDENCIEM FATOS CONTÁBEIS.

8. A TERMINOLOGIA UTILIZADA NO REGISTRO CONTÁBIL DEVE EXPRESSAR A ESSÊNCIA ECONÔMICA DA TRANSAÇÃO. (GRIFOU-SE)

ADEMAIS, É SABIDO QUE A CONTA CAIXA COMPÕE O GRUPO DISPONIBILIDADES DO BALANÇO PATRIMONIAL, CONTA DE NATUREZA DEVEDORA, DE ACORDO COM O CONCEITO ESTABELECIDO NO MANUAL DE CONTABILIDADE SOCIETÁRIA DA FIPECAFI, EM SEU CAPÍTULO 3 SOBRE “DISPONIBILIDADES” E “EQUIVALENTE DE CAIXA”:

A INTITULAÇÃO DISPONIBILIDADES, DADA PELA LEI Nº 6.404, É USADA PARA DESIGNAR DINHEIRO EM CAIXA E EM BANCOS, BEM COMO VALORES EQUIVALENTES, COMO CHEQUES EM MÃOS E EM TRÂNSITO QUE REPRESENTAM RECURSOS DE LIVRE MOVIMENTAÇÃO PARA APLICAÇÃO NAS OPERAÇÕES DA EMPRESA E PARA OS QUAIS NÃO HAJA RESTRIÇÕES PARA USO IMEDIATO.

MAS AS NORMAS INTERNACIONAIS TRABALHAM MUITO MAIS COM O CONCEITO DE CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA, O QUE ENGLIBA, ALÉM DAS DISPONIBILIDADES PROPRIAMENTE DITAS, VALORES QUE POSSAM SER CONVERTIDOS, A CURTO PRAZO, EM DINHEIRO, SEM RISCOS.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DENTRO DESSE CONCEITO, AS APLICAÇÕES EM TÍTULOS DE LIQUIDEZ IMEDIATA E APLICAÇÕES FINANCEIRAS RESGATÁVEIS APROXIMADAMENTE NO PRAZO DE 90 DIAS DA DATA DO BALANÇO SÃO TAMBÉM CLASSIFICÁVEIS COMO EQUIVALENTES DE CAIXA, DEVENDO, TODAVIA, SER MOSTRADAS EM CONTA À PARTE. (2010, P.49)

CAIXA:

INCLUI DINHEIRO, BEM COMO CHEQUES EM MÃOS, RECEBIDOS E AINDA NÃO DEPOSITÁRIOS, PAGÁVEIS IRRESTRITA E IMEDIATAMENTE.

(...)

DA ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, DAS REGRAS ESTABELECIDAS NA LEGISLAÇÃO CONTÁBIL, MEDIANTE OS FATOS DEMONSTRADOS NA AUTUAÇÃO, FICA CLARAMENTE DEMONSTRADA A “MAQUIAGEM” EFETUADA PELA CONTABILIDADE SÃO MATEUS LTDA., EM RAZÃO DE TER LANÇADO FATO CONTÁBIL “MODIFICATIVO”, QUE RESULTARIA EM REDUÇÃO OU AUMENTO DO PATRIMÔNIO (RECEBIMENTOS DE NUMERÁRIO PELO CONTRIBUINTE SEM A EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL CORRESPONDENTE) EM FATO “PERMUTATIVO”, QUE APENAS TRANSFERE VALORES ENTRE AS CONTAS CAIXA E BANCOS, TODAS DO DISPONÍVEL.

QUANTO À ALEGAÇÃO DE QUE AO PROFISSIONAL CONTABILISTA CABE FAZER OS LANÇAMENTOS DOS FATOS CONTÁBEIS E QUE TODOS OS LANÇAMENTOS ESTÃO DEVIDAMENTE REFLETIDOS, NÃO PROCEDE.

AO CONTABILISTA CABE EFETUAR OS LANÇAMENTOS EM CONFORMIDADE COM OS FATOS E NÃO ALTERAR A SUA NATUREZA, COMO OCORREU COM DEPÓSITOS EFETUADOS NA CONTA DO BRADESCO LANÇADOS COMO SE FOSSEM DO PRÓPRIO AUTUADO, QUANDO NA REALIDADE ERAM DE TERCEIROS, TENDO O CONTABILISTA CREDITADO NO CAIXA DA EMPRESA TAIS DEPÓSITOS.

TAMPOUCO AS PLANILHAS DEMONSTRATIVAS DAS CONTABILIZAÇÕES ACOSTADAS PELOS CONTADORES ÀS FLS. 92/106, TEM O CONDÃO DE AFASTAR A SUA RESPONSABILIDADE.

TAIS PLANILHAS APENAS DEMONSTRAM QUE FORAM EFETUADOS TODOS OS LANÇAMENTOS REGISTRADOS NOS EXTRATOS BANCÁRIOS, MAS NÃO A SUA CORRETA CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL.

OS FATOS RELATADOS DEMONSTRAM QUE O CONTABILISTA PARTICIPOU ATIVAMENTE NA SIMULAÇÃO DAS OPERAÇÕES CONTÁBEIS, COM O INTUITO DE ENCOBRIR A VENDA DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUPRINDO INDEVIDAMENTE O CAIXA DA EMPRESA, DE MODO A JUSTIFICAR OS RECURSOS QUE SAÍRAM PARA PAGAMENTO DAS DESPESAS.

A SIMULAÇÃO DE REGISTROS CONTÁBEIS, PARA OCULTAR A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO ICMS (SAÍDAS DE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MERCADORIAS DESACOBERTADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL), É UM TÍPICO ATO ILÍCITO, CUJO DOLO ESPECÍFICO DECORRE DE CONCLUSÃO LÓGICA, POIS SENDO ILÍCITO O ATO E NÃO TENDO OCORRIDO LANÇAMENTOS RETIFICADORES, AFASTA-SE A HIPÓTESE DE ERRO E CONCLUI-SE QUE HOUE A INTENÇÃO DA PRÁTICA DO ATO (DOLO ESPECÍFICO ELEMENTAR).

REITERE-SE QUE O ATO PRATICADO PELA EMPRESA DE CONTABILIDADE NÃO SE REFERE A UM MERO ERRO CONTÁBIL OU IMPERÍCIA E SIM DE REGISTROS CONTÁBEIS (SIMULADOS), DE SUA EXCLUSIVA RESPONSABILIDADE, QUE NÃO ENCONTRAM RESPALDO NA LEGISLAÇÃO CONTÁBIL E TRIBUTÁRIA, FATO DE SEU INTEIRO CONHECIMENTO.

ASSIM, RESTA CLARA A DIRETA PARTICIPAÇÃO E COLABORAÇÃO DA EMPRESA CONTÁBIL NOS ATOS QUE ENSEJARAM A LAVRATURA DA PEÇA FISCAL.

(...)

A resposta dada pela Perita designada pela Fazenda Pública ao quesito apresentado pela Câmara Especial deste Conselho de Contribuintes, vem ao encontro dos fundamentos constantes da decisão *a quo* no tocante a responsabilidade solidária dos Recorrentes (contabilistas). Confira-se:

Quesito apresentado pela Câmara de Julgamento:

“Queira o senhor perito esclarecer se os lançamentos contábeis objeto do levantamento fiscal observaram as normas de contabilidade e, havendo desconformidade, apontá-las informando, em cada caso, a discrepância em relação às normas contábeis”.

Resposta apresentada pela Perita: Não foram observadas as normas de contabilidade, pois há lançamentos contábeis em desconformidade, assim como a não observância da Interpretação Técnica do CFC ITG2000 (R1) conforme relatado ao longo deste laudo.

Fundamentação: Da análise dos lançamentos contábeis que constam às fls. 32/34, que compreendem os meses de janeiro a dezembro de 2009, infere-se que foram realizados sem observar o princípio contábil da oportunidade e da competência. Isto, pois neles se nota que houve variação patrimonial, cujas origens principais são transações realizadas com terceiros, formalizadas mediante acordo de vontades (compra e venda), devendo ser reconhecido na escrituração contábil independentemente da forma ou da documentação de suporte. Consequentemente, não houve inclusão de receitas e despesas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, contrariando também o princípio da competência.

Acrescenta-se ainda, dos lançamentos do mês de janeiro de 2009, que a “Conta Caixa” foi creditada com cheques pré-datados, mas sem débito previamente lançado, em ofensa ao princípio da oportunidade (lançamento não fidedigno em relação ao fato).

Esse débito no disponível nem poderia ter sido feito, pois, nos termos do Manual de Contabilidade Societária FIPECAFI (item 3.2.1), e considerando que a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

empresa utiliza o método de controle do caixa flutuante, os cheques de terceiros em mãos, mas só recebíveis posteriormente (pré-datados), não devem ser classificados como Disponível (“Conta Caixa”).

O recebimento por meio de cheques pré-datados pressupõe realização de receitas por parte da empresa e, isto é, certamente houve uma operação antecedente de venda de mercadorias, o respectivo “desconto”, a uma operação de contratação de crédito (empréstimos) junto a uma instituição financeira com os cheques pré-datados como garantia (semelhante ao desconto de duplicatas).

Com o objetivo de explicitar que os registros contábeis da empresa não respeitaram as normas contábeis, em seguida será demonstrado como os registros contábeis poderiam ser realizados de forma que retratassem a realidade dos fatos, ou seja, a forma correta de contabilização. A demonstração parte do valor de R\$ 395.131,17 recebido em janeiro de 2009 conforme extrato do Banco Bradesco, às fls. 24:

➤ Lançamento Regular do reconhecimento da receita

Débito	“Cheques pré-datados a compensar”	Conta do Ativo que reconhece (registra) o direito da entidade em receber a quantia em razão da venda.
Crédito	“Receita de vendas”	Conta de Resultado que reconhece a realização da receita na apuração do resultado, que refletirá na variação patrimonial (Princípio da Competência)

➤ Reconhecimento do custo do produto/mercadoria vendida

Débito	“Custo dos produtos/mercadorias vendidas”	Conta de Resultado, que reconhece (registra) o valor do custo incorrido para se obter a receita de venda, com reflexos na variação patrimonial.
Crédito	“Estoques”	Conta do Ativo creditado para registrar a baixa do estoque relativamente ao produto/mercadoria vendida

➤ Lançamento referente à operação de crédito contratada junto ao Banco Bradesco:

Débito	“Banco Movimento – Bco Bradesco”	Conta do Ativo disponível, reconhece a entrada de recursos.
Débito	“Despesas Bancárias”	Conta (ou contas) de Resultado que reconhece a despesa referente ao valor cobrado pelo banco em razão da operação contratada (juros, taxas etc.).
Crédito	“Cheques Descontados”	Conta do Passivo que reconhece a obrigação junto ao banco.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Lançamento referente à compensação dos cheques pelo banco:

Débito	“Cheques Descontados”	Conta do Passivo, lançamento de baixa da obrigação.
Crédito	“Cheques pré-datados a compensar”	Conta do Ativo, lançamento de baixa do direito a receber, uma vez que os cheques foram compensados.

As nomenclaturas das contas podem variar, porém, o reconhecimento dos valores no Ativo, Passivo e Contas de Resultados é invariável no reconhecimento do fato contábil. Contudo, o que se observa é que contabilidade da empresa, em desrespeito às normas contábeis, simplesmente registrou de forma irregular a entrada de recurso no banco tendo como contrapartida a conta “Caixa”, omitindo-se dessa forma, o reconhecimento da receita, que também é fato gerador do ICMS.

- Lançamento contábil nº 1097 realizado em 31/01/2009 (fls. 24 e 32)

Débito	“Banco Bradesco”	Histórico na contabilidade: “Aviso de Crédito” Histórico no extrato bancário: “Desconto de Cheques”
Crédito	“Caixa”	

Por uma análise lógica do lançamento, que se presume que todo profissional contábil detém, conclui-se que este lançamento nunca poderia existir efetivamente. Não há como haver entrada de recursos em banco cuja origem é de caixa que o banco identificaria como “descontos de cheques”. Soma-se ainda o fato da contabilidade da empresa não expressar o recebimento destes cheques e/ou a operação financeira com o banco que resultou no recebimento do valor de R\$ 395.131,17.

Analisando os extratos bancários de fls. 24 a 26 (Bradesco, HSBC e Caixa Econômica Federal) do mesmo janeiro de 2009, afere-se que essas contas-correntes têm grande entrada de recursos, no entanto, uma parcela ínfima representa depósitos, assim, não justifica o volume do montante total de depósitos lançados contabilmente em bancos e com creditados em Caixa. Uma vez que os depósitos eram em sua maioria de terceiros, essa disponibilidade não foi colocada (debitada) no caixa previamente, contraria os princípios da oportunidade e competência.

Da análise dos lançamentos da conta caixa (fls. 35) e os saldos mensais dessa conta (fls. 30), quando expurgados os lançamentos a crédito referente aos supostos “depósitos em bancos”, constata-se ainda diferença a maior, não contabilizada, entre os saques debitados no caixa e a relação de pagamentos creditados ao caixa (ou seja, entre o montante sacado para pagamentos e os pagamentos contabilizados – conforme resumo apresentado no Anexo V), o que também contraria os princípios da oportunidade e competência.

Esses lançamentos em desacordo com as normas contábeis foram também identificados nos demais meses do ano de 2009, sendo que nos meses de setembro e novembro de 2009 os saques ficaram abaixo dos pagamentos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A título de exemplo pode-se analisar o mês de janeiro de 2009. A partir da movimentação e dos saldos mensais do caixa (fls. 30 e Anexo IV) identifica-se que esta conta teve o valor de R\$ 1.401.454,58 (hum milhão, quatrocentos e um mil, quatrocentos e cinquenta e quatro reais e cinquenta e oito centavos) como total de lançamentos a crédito.

Deste valor, o montante de R\$ 1.042.804,27 (hum milhão, quarenta e dois mil, oitocentos e quatro reais e vinte e sete centavos) refere-se às saídas de caixa para os supostos depósitos em bancos, nele incluído a operação de desconto de cheques no valor R\$ 395.131,17 (trezentos e noventa e cinco mil, cento e trinta e um reais e dezessete centavos) citada anteriormente, ou seja, apenas a diferença desses valores, R\$ 358.650,31, (trezentos e cinquenta e oito mil, seiscentos e cinquenta reais e trinta e um centavos) é que representa a efetiva saída de caixa, sendo a título de pagamentos efetuados no total de R\$ 348.592,56 (trezentos e quarenta e oito mil, quinhentos e noventa e dois reais e cinquenta e seis centavos) e de compras à vista no valor de R\$ 10.057,75 (dez mil, cinquenta e sete reais e setenta e cinco centavos) (Demonstrativo dos demais meses encontram-se no Anexo IV).

Percebe-se ainda que a conta caixa totalizou no mês de janeiro de 2009 R\$ 1.410.660,27 (hum milhão, quatrocentos e dez mil, seiscentos e sessenta reais e vinte e sete centavos) (fls. 30 e Anexo III), deste valor a parcela de R\$ 1.145.274,37 (hum milhão, cento e quarenta e cinco mil, duzentos e setenta e quatro reais e trinta e sete centavos) (fls. 35 e Anexo III) corresponde a saques (retiradas) em bancos para a realização de pagamentos diversos.

Não há proibição, pelo contrário, é imposição do parágrafo único do artigo 527 do RIR – Regulamento do Imposto de Renda, em se tratando de contribuinte enquadrado no Lucro Resumido, como é o caso sob análise, de que toda movimentação financeira passe por registros na conta caixa, todavia, as saídas de banco para pagamentos a terceiros quando transitam pela conta caixa, é necessário que, imediatamente ao lançamento de débito em caixa exista um lançamento a crédito figurando o pagamento a terceiros.

No entanto, não é esta prática que se observa na escrita contábil da empresa. O que se percebe é que a maior parte da quantia lançada a débito no caixa cuja origem é bancos, não apresenta a respectiva e devida saída. A omissão das efetivas saídas de caixa é compensada com os lançamentos contábeis de crédito em caixa e débito em bancos em uma simulação de depósitos, caracterizando assim a prática popularmente conhecida como “maquiagem contábil”.

Em síntese, os valores a débito em bancos efetivamente existem, todavia sua origem não é do caixa como a escrita contábil quis demonstrar. Conclui-se que estes registros fictícios tiveram como objetivo a tentativa de trazer para a contabilidade da empresa os valores recebidos de terceiros em bancos e que não foram lançados como receitas.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Detalhamento lançamentos contábeis na conta “Caixa” janeiro 2009 (Anexo III e IV).

DÉBITOS			CRÉDITOS		
Contrapartida	Histórico	Valor	Contrapartida	Histórico	Valor
Bancos	Saque para pagtos	1.145.274,37	Diversas	Pagamentos	358.650,31
Receita de Vendas	Vendas a Vista	202.403,30	Bancos	Depósitos efetuados	647.673,10
Bancos	Cheques devolvidos	62.982,60	Bancos	Aviso de crédito (desconto de cheques)	395.131,17
Total débitos		1.410.660,27	Total créditos		1.401.454,58

(...)

Destaca-se, ainda, que em resposta aos quesitos propostos pelos Recorrentes, constantes do Recurso de Revisão interposto (fls. 248/249), a Perita designada pela Fazenda Pública deixou consignado que, embora os lançamentos contábeis efetuados pelos contabilistas atendam as partidas dobradas, e que estas apenas garantem que para cada débito existe um ou mais crédito correspondente, o que se verifica é que os lançamentos contábeis não retratam as reais operações praticadas pela empresa. E que foram identificadas omissões de lançamentos na conta “Caixa” que contrariam os princípios contábeis da competência e oportunidade.

Em relação às informações constantes dos extratos bancários, deixou consignado a Perita Oficial não ter sido constatada a omissão significativa de lançamentos contábeis, o que seria facilmente identificável, uma vez que as instituições financeiras (bancos, no caso) não omitem valores de entrada ou saída das contas bancárias de seus correntistas, de modo que o contador registrou as entradas e saídas, porém com as contrapartidas dessas entradas/saídas em desacordo com a materialidade do fato.

Verifica-se que, diferentemente do entendimento dos Recorrentes, os lançamentos contábeis efetuados em partidas dobradas (para cada débito existe um ou mais crédito correspondente), não elide a responsabilidade solidária a eles imputadas, pois o que constatou a Perita Oficial é que os lançamentos contábeis não retratam as reais operações praticadas pela empresa, sendo identificadas omissões de lançamentos na “conta caixa” que contrariam os princípios contábeis da competência e oportunidade.

Ressalta-se, também, que os Recorrentes acostaram, às fls. 374/392, Parecer Técnico – Contábil, no qual o Assistente Técnico por eles indicados respondeu ao quesito apresentado pela Câmara de Julgamento aos seguintes argumentos:

- quesito proposto pela Câmara de Julgamento:

“1 - Queira o senhor perito esclarecer se os lançamentos contábeis objeto do levantamento fiscal observaram as normas de contabilidade e, havendo desconformidade, apontá-las informando, em cada caso, a discrepância em relação às normas contábeis.”

*- o levantamento fiscal realizado neste PTA não se valeu dos lançamentos contábeis, e sim, dos valores lançados nos extratos bancários levantados diretamente junto às instituições financeiras por meio de “Requisição de Informações sobre Operações Financeiras”, não sendo possível concluir que os lançamentos contábeis foram lançados à margem dos princípios contábeis aceitos, tendo em vista que:*

*a - o extrato de uma conta corrente, administrada por uma instituição financeira, nada mais é que um mapa de movimentações, com históricos padrões e lançados conforme operação efetuada no terminal de caixa do agente bancário, de maneira eletrônica;*

*b - de acordo com o item 4 da Interpretação Técnica Geral – ITG 2000, que trata da escrituração contábil, e os princípios da contabilidade, cabe ao contador, diante de um extrato bancário com vários lançamentos de “depósitos, transferências, cheques compensados, verificar, mediante meios idôneos, se os cheques, por exemplo, foram utilizados para pagar fornecedores, empregados, tributos, entre outros. Em linhas, gerais, o histórico bancário, por si só, não tem o condão de oficializar, para o devido registro, a natureza contábil da operação ali realizada pelos simples textos (resumidos e contraídos) que comumente aparecem nos extratos bancários;*

*c - a natureza contábil da operação bancária é determinada, após análise, classificação, conciliação e outros procedimentos realizados, pelo profissional da contabilidade, com vistas aos documentos que embasam aquela operação;*

*d - para conferir erro, vício ou falha do lançamento, necessário se faz a confrontação do documento que reflete ou refletiu a verdadeira operação lançada no extrato bancário;*

*e - diante dos documentos apresentados nos autos, não há sequer elementos inequívocos de prova que os lançamentos não representam a realidade fática da operação.*

*No que tange à observação dos princípios e técnicas aplicados aos lançamentos contábeis verificados neste processo, não há irregularidade e desconformidades na classificação e utilização dos métodos e técnicas nos registros.*

Destaca-se, no tocante a essa alegação do Assistente Técnico de que o levantamento fiscal realizado neste PTA não se valeu dos lançamentos contábeis, e sim, dos valores lançados nos extratos bancários levantados diretamente junto às instituições financeiras, a resposta apresentada pela Perita Oficial ao seguinte quesito complementar apresentado pelos Recorrentes:

“3) Foi feito levantamento da conta caixa?”

Resposta: Sim.

Fundamentação: Embora não de forma direta, mas ao abrir os arquivos em formato digital e segregar todas as operações de lançamentos a débito e a crédito da conta contábil 11101 identificada como sendo a conta Caixa, conforme Plano de Contas (fls. 27/29) utilizado pela contabilidade considera-se realizado o levantamento da conta caixa.

A título de esclarecimento, e tendo em vista os questionamentos trazidos pelos Recorrentes no bojo dos “quesitos complementares” acerca da metodologia adotada pela Fiscalização na apuração da omissão de receitas em comento, vale destacar que constou no relatório do Auto de Infração a seguinte acusação fiscal:

“A autuação versa sobre a seguinte irregularidade, apurada no período de 01/01/09 a 31/12/09, e as respectivas exigências fiscais: saídas de mercadorias desacobertadas de documento fiscal face a constatação de recursos não comprovados em bancos conforme presunção autorizada pelo disposto no art. 49, § 2º da Lei nº 6.763/75 combinado com o art. 194, § 3º do RICMS/02, exigências de ICMS (18%), Multa de Revalidação, conforme art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, (40%) da Lei nº 6.763/75 e majoração da Multa Isolada em 100% conforme art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75 para o sujeito passivo principal;

Da conciliação entre a movimentação em bancos (Bradesco, CEF, HSBC e cartões de crédito) com os lançamentos contábeis apurou-se que o contribuinte omitiu receitas. Arquivos contábeis entregues conforme e regular notificação.

Arquivos bancários entregues conforme regular notificação de RIOF.

Bradesco, excluídos os valores referentes à transferência de mesma titularidade, a estorno de débitos, a rendimentos, cheques devolvidos e aos pagamentos de duplicatas emitidas em período anterior e o saldo remanescente foi transferido para a planilha de apuração de recursos não comprovados.

HSBC, excluídos os valores referentes a duplicatas emitidas em períodos anteriores, a desconto de duplicatas, a estorno de lançamentos e a outros créditos e o saldo remanescente foi transferido para a planilha de apuração de recursos não comprovados.

CEF, excluídos os valores referentes a recebimento em cartão de crédito, a desconto de duplicatas, a cobrança futura, a pagamentos de títulos pelo sacado ao cliente e a estorno de débitos, não foram excluídas as

duplicatas liquidadas, pois as mesmas foram quitadas com cartão de crédito e pagamento de título pelo sacado ao cliente, sendo que a exclusão de duplicatas liquidadas seria dobrar o valor excluído, o valor remanescente foi transferido para a planilha de apuração de recursos não comprovados.

Apuração de recursos não comprovados, entradas de recursos X faturamento declarado em DAPI, por mês de apuração.

BC do ICMS e multas cabíveis. Os saldos mensais demonstram que as contas contábeis eram conciliadas pela contabilidade com os extratos e avisos bancários. Exemplos de lançamentos circulares (D-banco, C-caixa), efetuados pela Contabilidade São Mateus Ltda., dos avisos de crédito e de depósitos efetuados que na realidade foram descontos de cheques e depósitos efetuados por terceiros, lançamentos a margem dos princípios contábeis geralmente aceitos. Na planilha lançamentos a crédito da conta 11101 “caixa” percebe-se nitidamente que o caixa não ficou credor devido ao “SAQUE P/PAGTOS DIVERSOS”, e se os depósitos efetuados tivessem como contrapartida real o dinheiro em “caixa”, os depósitos em dinheiro deveriam ter montante equivalente aos lançamentos contábeis.

Clara a maquiagem efetuada pela Contabilidade São Mateus Ltda. para lançar fato contábil modificativo, de seu pleno conhecimento, em fato permutativo. Como também efetiva a ação para redução de tributo devido, pois era responsável pelo preenchimento e envio da DAPI. (...)”

Registra-se que o demonstrativo de apuração das saídas de mercadorias desacobertadas (omissão de receitas) encontra-se às fls. 23 dos autos (Demonstrativo: apuração de recursos não comprovados no valor total de R\$ 7.957.166,29 (sete milhões, novecentos e cinquenta e sete mil, cento e sessenta e seis reais e vinte e nove centavos)):

- composição das vendas apuradas, conforme “Detalhamento das Vendas”: cartão de crédito/débito + entradas de recursos financeiros em contas bancárias da empresa (Bancos Bradesco, HSBC, CEF, observadas as exclusões mencionadas no relatório do AI) + duplicatas a receber;

- apuração do faturamento omitido: vendas apuradas e delas subtraído o faturamento declarado pela Autuada (DAPI/DASN).

Os valores relativos às entradas de recursos financeiros em contas bancárias da empresa (Bancos Bradesco, HSBC, CEF, observadas as exclusões mencionadas no relatório do AI), encontram-se segregados às fls. 24/26 (dados bancários x lançamentos contábeis).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os valores relativos às duplicatas a receber encontram-se segregados às fls. 30/31 (arquivos fornecidos pela contabilidade São Mateus Ltda).

Os valores referentes a vendas recebidas por meio de cartão de crédito/débito são provenientes das informações enviadas à SEF/MG pelas administradoras de cartão de crédito, conforme mencionado às fls. 23, recebidas por meio das contas bancárias da Autuada.

A Fiscalização também acostou às fls. 32/34 exemplos de lançamentos circulares (débito no Banco e crédito na conta Caixa) retirados dos arquivos fornecidos pela Contabilidade São Mateus Ltda.

Verifica-se da acusação fiscal, acima reproduzida, e conforme consideração trazida pela Perita, é que a Fiscalização utilizou, para a apuração da omissão de receitas, os lançamentos contábeis de forma indireta.

Sobre esse ponto, a Fiscalização deixou consignado que recorreu a outras fontes (extratos bancários) para apuração das irregularidades imputadas nestes autos, visando conferir se os lançamentos contábeis retratavam fielmente a realidade dos fatos ocorridos. E que, por isso, não se poderia excluir a responsabilidade solidária dos contabilistas.

Sustenta, ainda, a Fiscalização que necessitou de outras fontes para “desmascarar” a manipulação efetuada pelos contabilistas nos lançamentos contábeis por eles realizados, sendo correta, portanto, a eleição dos mesmos para o polo passivo da obrigação tributária.

Nesse diapasão, vale destacar que a responsabilidade atribuída aos contabilistas, nos termos do disposto no art. 21, § 3º da Lei nº 6.763/75, ocorre em relação ao imposto devido e não recolhido em função de ato por eles praticado com dolo ou má-fé.

E nesse contexto foram importantes as respostas apresentadas pela *Expert* acerca do quesito proposto pela Fiscalização, as quais não deixam dúvidas acerca dos atos dolosos praticados pelos contabilistas. Veja-se:

### III.c) Quesito solicitado pelo Fisco (fls. 326)

Houve omissão de lançamentos de receita e pagamentos na conta caixa, e em conta de outros créditos referente a cheques pré-datados?

Resposta: SIM.

Fundamentação: Da composição dos saldos da conta caixa de fls. 35, infere-se:

a - Que foi creditado na conta caixa grande montante referente a cheques pré-datados, a débito da conta bancos conforme demonstrado no Anexo IV – item Aviso de Crédito/Desconto de Cheque. No entanto, omitiu-se os lançamentos antecedentes, ou seja, as operações mercantis que deram origem aos recebimentos desses cheques pré-datados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b - Conforme Anexo IV que foi creditado na “conta caixa”, a título de “depósitos efetuados”, depósitos de terceiros, também omitindo-se o lançamento de débito prévio, isto é, a operação que originou o ingresso desse numerário na conta caixa; e

c - Que o saldo a maior da diferença entre saques para pagamentos diversos (débito na conta caixa) e os pagamentos efetivamente realizados (crédito na conta caixa) conforme demonstrado no Anexo V, não foi contabilizado, pois essa “sobra de caixa” não tem como contra partida depósito em dinheiro suficiente, ou seja, esses recursos não retornaram ao banco.

Constata-se dos Anexos IV (fls. 366) e V (fls. 367), integrantes do Laudo Pericial, mencionados pela Perita, ao responder o quesito retro, o seguinte:

1 - Total referente a aviso de crédito/desconto de cheque creditados na conta caixa sem lançamentos referentes às origens dos recursos: R\$ 2.829.502,42 (dois milhões, oitocentos e vinte e nove mil, quinhentos e dois reais e quarenta e dois centavos) (Anexo IV - fls. 366);

2 - Total creditado na “conta caixa”, a título de “depósitos efetuados”, depósitos de terceiros, sem lançamentos referentes às origens dos recursos: R\$ 11.436.566,50 (onze milhões, quatrocentos e trinta e seis mil, quinhentos e sessenta e seis reais e cinquenta centavos) (Anexo IV – fls. 366);

3 - Diferença entre saques para pagamentos diversos (débito na conta caixa) e os pagamentos efetivamente realizados (crédito na conta caixa) conforme demonstrado no Anexo V (fls. 367): R\$ 4.020.372,62 (quatro milhões, vinte mil, trezentos e setenta e dois reais e sessenta e dois centavos).

Posto isto, conforme acima relatado, em Sessão de 09/10/15, a Câmara Especial deliberou, *in verbis*:

“ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, na busca da verdade material, em preliminar, por maioria de votos, em determinar o retorno dos autos à Sra. Perita designada para: 1) responder os quesitos 1, 2, 4, 5 e 6 formulados pelos Recorrentes, às fls. 346/347; 2) informar se as rubricas que compõem o valor das receitas apuradas (valores recebidos por cartão de débito/crédito, os saldos dos Bancos Bradesco, HSBC e CEF, valores da conta "Duplicatas a receber"), de fls. .23, foram corretamente escrituradas na contabilidade e retratam as reais operações ocorridas. Caso negativo, informar os efeitos que tais lançamentos contábeis causaram na contabilidade (contas Disponível - Caixa e Bancos). Vencidos os Conselheiros Eduardo de Souza Assis (Revisor) e Maria de Lourdes Medeiros que entendiam desnecessário o retorno. Pelos Recorrentes Crésio Maia da Silveira, Edson Abílio Silveira e Sérgio Maia da Silveira sustentou oralmente o Dr. Milton

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cláudio Amorim Rebouças e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves.”

O Laudo Pericial Complementar é apresentado às fls. 523/532.

Os Recorrentes se manifestam às fls. 540/543 e a Fiscalização às fls. 549/552.

Importante reiterar que o Recurso de Revisão, ora sob análise, visa tão somente a exclusão dos Recorrentes do polo passivo da obrigação tributária, conforme se verifica dos últimos parágrafos das peças recursais às fls. 206 e 457 dos autos.

No que se refere ao quesito nº 6, a resposta da Perita reforça a manutenção dos Recorrentes no polo passivo da obrigação tributária.

Reproduz-se o quesito e a resposta:

### Quesito 6

A fiscalização informa que a contabilidade do contribuinte está incorreta porque teriam sido feitos lançamentos circulares no caixa, lançados avisos de crédito no caixa incorretamente, lançados a débitos de caixa os cheques devolvidos e suprido o caixa com saques bancários de pagamentos diversos. Se estas irregularidades fossem realmente irregularidades e se tivessem efetivamente ocorrido elas tiveram interferência com o lançamento fiscal constante do auto de infração?

### Resposta:

Sim. Tais irregularidades tiveram interferência direta com o lançamento fiscal constante do auto de infração, ou melhor, foram os motivadores da lavratura do auto. Pois, são tipos de lançamentos que não atendem aos princípios contábeis e oportunidade e competência conforme já explanados na primeira fase da perícia.

Tais lançamentos tem como efeitos e objetivos maior de suprir a conta caixa a fim de justificar os recursos advindos de vendas desacobertadas de documento fiscal, portanto receitas não contabilizadas e não oferecidas à tributação. (grifou-se)

O quesito apresentado pela E. Câmara Especial, bem como a resposta da Perita, também reforça a manutenção dos Recorrentes no polo passivo.

Reproduz-se na íntegra:

Quesito da Câmara Especial: Informar se as rubricas que compõem o valor das receitas apuradas (valores recebidos por cartão de débito/crédito, os saldos dos Bancos Bradesco, HSBC e CEF, valores da conta “Duplicatas a receber”) de fls. 23, foram corretamente escrituradas na contabilidade e retratam as reais operações ocorridas. Caso negativo, informar os efeitos

que tais lançamentos contábeis causaram na contabilidade (contas Disponível – Caixa e Bancos).

Resposta:

Das rubricas elencadas neste quesito, que compõem o valor das receitas apuradas, apenas os lançamentos na conta Duplicatas a Receber foram contabilizadas corretamente conforme já detalhado no item a) do quesito 2. Os valores das vendas a prazo, com histórico identificando o número da nota fiscal emitida foram registrados a débito da conta de duplicatas a receber tendo como contrapartida o reconhecimento da receita em conta de resultado.

Já as demais rubricas, não foram registradas dentro das normas contábeis, o que levou a fiscalização considerá-las na apuração da base de cálculo do AI, efetuando-se os devidos ajustes (de exclusão) quando os históricos no extrato ou no lançamento contábil indicou a origem dos valores, para então obter o montante dos recursos não comprovados conforme demonstrado na resposta ao quesito 5.

Tais lançamentos, juntamente com as operações relacionadas com os saques para pagamentos diversos (com débito na conta caixa), sem o correspondente registro do pagamento (crédito na conta caixa), causaram na contabilidade, notadamente nas contas do Disponível Caixa/Bancos o efeito de forjar recursos para oficializar os valores advindos de operações desacobertadas de documento fiscal.

Considerando-se, pois, o enfoque das respostas reproduzidas, imperioso trazer à baila alguns conceitos relacionados à norma de responsabilidade tributária do contabilista.

A norma legal é a seguinte:

**Art. 21.** São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 3º - São também pessoalmente responsáveis o contabilista ou o responsável pela empresa prestadora de serviço de contabilidade, em relação ao imposto devido e não recolhido em função de ato por eles praticado com **dolo** ou má-fé. (Grifou-se)

Observa-se que dolo é a vontade livre e consciente dirigida a realizar a conduta prevista no tipo penal ou, *in casu*, no tipo tributário incriminador, ou seja, é a vontade livre e consciente de praticar um crime.

Para agir dolosamente, o sujeito ativo deve saber o que faz e conhecer os elementos que caracterizam sua ação típica. Quer dizer, saber, no homicídio, por



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exemplo, que mata outra pessoa; no furto, que se apodera de uma coisa alheia móvel; na escrituração fiscal, que não observa as normas e princípios contábeis, etc.

No Código Penal Brasileiro, o crime é doloso quando o agente quer o resultado ou assume o risco de produzi-lo (art. 18).

De uma forma bem sintética, tem-se, portanto, no tipo doloso, o dolo direto (querer o resultado) e o dolo eventual (assumir o risco de produzir o resultado).

Observa-se que o fato que denuncia a infração de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal decorre da escrituração fiscal da Contribuinte, de responsabilidade direta dos Recorrentes (contabilistas).

Portanto, no caso dos autos, se se entender que os Recorrentes não atuaram com o elemento da vontade para produzir o resultado de saídas de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, decorrentes de recursos não comprovados na conta “Caixa”, pelo menos, com sua ação de não observância das normas e princípios contábeis na escrituração fiscal da Autuada concorreram para a caracterização da infração, ou seja, assumiram o risco de produção do resultado.

No dolo eventual, o sujeito representa o resultado como provável ou possível, e, embora não queira produzi-lo, continua agindo, assumindo o risco de produzi-lo. Não se pode identificar a vontade do agente como um de seus elementos integrantes, havendo tão somente a consciência.

Destarte, no caso em tela, a consciência do ilícito para os Recorrentes é elementar em face de serem eles os responsáveis pela escrituração fiscal da Autuada.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, pelo voto de qualidade, em lhes negar provimento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Relator), Carlos Alberto Moreira Alves e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhes davam provimento, nos termos do voto vencido. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor). Pelos Recorrentes, Crésio Maia da Silveira, Edson Abílio Silveira e Sérgio Maia da Silveira, sustentou oralmente o Dr. Milton Cláudio Amorim Rebouças e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos José da Rocha. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Eduardo de Souza Assis e Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 09 de setembro de 2016.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente / Relator designado**