

A escrituração contábil como instrumento auxiliar da auditoria fisco-contábil

Alexandre Alcantara da Silva¹

RESUMO

As administrações tributárias encontram na escrituração contábil uma valiosa fonte de informação, possibilitando a apuração de fraudes contábeis que repercutem na correta determinação da base de cálculo do imposto, em razão da ocultação ou redução do seu fato gerador. Este estudo aponta os tipos de escrituração contábil, os casos em que sua elaboração é obrigatória e como a mesma pode ser utilizada como instrumento auxiliar da auditoria fisco-contábil na detecção de fraudes tributárias, considerando as situações de presunções de omissão de saídas previstas na legislação. Discute ainda questões relacionadas a produção de provas e oferece uma criteriosa seleção de decisões dos tribunais administrativos tributários e judiciais que corroboram a aceitação do levantamento fisco-contábil como meio de prova do cometimento do ilícito tributário. Conclui no sentido da necessidade de adequação ao mundo digital das atuais normas tributárias, roteiros e ferramentas de auditoria e sobre a importância do acesso às informações bancárias.

Palavras chave: Escrituração contábil. Fraudes contábeis. Auditoria Fisco-contábil. Sonegação do ICMS. Sigilo bancário.

¹ Especialista em Direito Tributário (UFBA) e em Gestão Tributária (UNIFACS), Contador (Fundação Visconde de Cairú). Professor em cursos de Graduação e Pós-Graduação. Autor do livro “Estrutura, análise e interpretação das demonstrações contábeis” (3ª edição. São Paulo: Atlas, 2012). Auditor Fiscal concursado da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, desde 1987, onde integra o quadro de instrutores internos. Integrou a equipe que elaborou e implantou o Sistema de Rotinas e Procedimentos das Inspetorias Fazendárias. Representou a SEFAZ - BA no grupo de trabalho nacional de implantação da Escrituração Contábil Digital (ECD). Inspetor Fazendário em várias Inspetorias Fazendárias. Atualmente exerce atividade de auditoria fiscal e contábil junto a contribuintes de grande porte do ICMS. Membro fundador do Instituto dos Auditores Fiscais do Estado da Bahia. Ministra cursos abertos na área contábil e tributária. Site: www.alcantara.pro.br.

RELEVÂNCIA DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

A contabilidade tem como objeto o estudo do patrimônio das entidades, e para o alcance de tal objetivo utiliza-se da técnica de registro dos fatos econômicos, comumente denominada de escrituração contábil.

O trabalho do contador se inicia, portanto com a interpretação e registro dos fatos econômicos (escrituração), seguidos da apresentação da posição econômica, financeira e patrimonial da entidade, através da elaboração das demonstrações contábeis. Estas demonstrações poderão ser submetidas à análise de auditores independentes, que confirmarão e validarão os valores nelas expressos, através de emissão de relatório.

Conforme Silva (2012: 7-9) a escrituração contábil e demonstrações dela extraídas são produtos e artefatos da contabilidade que interessam a um grande leque de *stakeholders*, dentre os quais aparecem: sócios e gestores; instituições financeiras, clientes e fornecedores em geral; investidores; comissão de valores mobiliários; judiciário; empregados; entidades sindicais; comissões de licitação; e fiscalização tributária. Para esta última o objetivo é a busca por indícios de sonegação de impostos.

TIPOS DE ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

São várias as formas admissíveis de escrituração contábil. O Departamento Nacional de registro do Comércio (DNRC) através da Instrução Normativa DNRC nº 107/2008 ao disciplinar sobre os procedimentos para validade e eficácia dos instrumentos de escrituração dos empresários e das sociedades empresárias, elenca as seguintes formas:

- livros, em papel;
- conjunto de fichas avulsas (art.1.180 – CC/2002);
- conjunto de fichas ou folhas contínuas (art.1.180 – CC/2002);
- livros em microfichas geradas através de microfilmagem de saída direta do computador (COM);
- livros digitais.

O referido normativo estabelece ainda alguns aspectos formais que deverão ser observados:

- Pessoas legalmente autorizadas a assinar os livros;

- Procedimentos de retificação de lançamento contábil;

Procedimentos a serem adotados quando:

- Da utilização de números (códigos) ou de abreviaturas;
- Adotada a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias;
- Da utilização de fichas que substituam os livros, para o caso de escrituração mecanizada ou eletrônica;
- Da lavratura de termos de abertura e encerramento dos livros;
- Autenticação dos livros;
- Do extravio de livros;

Orientações gerais quanto ao uso de

- Livro Digital: nos termos do Decreto Federal nº 6.022/2007 e da Instrução Normativa RFB nº 107/2007, os quais dispõem sobre a Escrituração Contábil Digital (ECD), também conhecida como SPED Contábil².
- Microfichas: estabelecendo que esta modalidade de escrituração poderá ser utilizada pelas companhias e em relação aos livros sociais de que trata o art. 100 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

OBRIGATORIEDADE DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

A priori, todos os empresários e sociedades empresárias deverão manter escrituração contábil, nos termos do art. 1.179 e seguintes do Código Civil (Lei nº 10.406/2002).

A seguir apresentamos um resumo da obrigatoriedade de escrituração considerando as disposições do Código Civil, Lei Complementar nº 123/2006 e legislação tributária pertinente.

² A ECD é obrigatória, consoante a Instrução Normativa RFB nº 107/2007 para os contribuintes sujeitos à apuração do Imposto sobre a Renda na modalidade “lucro real”, sendo facultativa para as demais sociedades empresárias, e dispensadas para as sociedades simples, microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional.

a) Empresas em geral

- **Livros:** Livro Diário e Livro Razão.
- **Demonstrações Contábeis:** Balanço Patrimonial e o Balanço de Resultado Econômico.

b) Sociedades Anônimas e empresas de grande porte³

- **Livros:** Livro Diário e Livro Razão.
- **Demonstrações Contábeis:** Balanço Patrimonial (BP); Demonstrações dos Lucros e Prejuízos Acumulados (DLPA); Demonstração do Resultado do Exercício (DRE); e Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC). Se for companhia de capital aberto elaborará ainda a Demonstração do Valor Adicionado.

A Lei das Sociedades Anônimas (Lei das S/A - Lei nº 6.404/76) prevê ainda os casos em que alguma destas demonstrações pode ser dispensada. Estabelece ainda que as Demonstrações Contábeis ser farão acompanhar de Notas Explicativas e outros quadros analíticos ou outras demonstrações contábeis necessárias para o esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

Situações especiais:

DLPA: obrigatória para as empresas constituídas como limitadas e outros tipos de sociedades, que apurem o Imposto de Renda pelo Lucro Real, conforme artigo 274 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto nº 3.000/99). Normalmente, as companhias têm preferido apresentar a DLPA como integrante da DMPL, conforme faculta a Lei das S/A.

DMPL: obrigatória em substituição a Demonstração de Lucros e Perdas, conforme estabelece a Instrução CVM nº 59/86.

c) Sociedades simples:

- **Livros:** Livro Diário e Livro Razão.
- **Demonstrações Contábeis:** Balanço Patrimonial e o Balanço de Resultado Econômico.

Hoog (2012: 335) faz uma importante ressalva quanto a obrigatoriedade de elaboração da escrituração contábil pelas sociedades simples:

³ Os critérios para enquadramento como empresas de grande porte estão definidos no parágrafo único do art. 3º da Lei 11.638/2007.

Embora o Código trate, no art. 1.179, de empresário e de sociedade empresária, entendemos que esta regra de escrituração alcança também as sociedades simples, tratadas no capítulo I do Livro II, pelo fato de que este tipo societário simples tem regras de administração, entre elas a obrigação da apresentação do inventário anual, do balanço patrimonial e de resultado econômico (CC/2002, art. 1.020). Portanto, o livro II do Direito Empresarial deve ser interpretado como um todo. E, por uma questão de isonomia, alcança também os empreendimentos sem fins econômicos [...]

d) Empresas em geral que sejam optantes pelo Lucro Presumido

- **Livros:** Livro Diário e Livro Razão.
- **Demonstrações Contábeis:** Balanço Patrimonial e o Balanço de Resultado Econômico.

Estas empresas podem - para efeitos tributários - ficar desobrigadas da escrituração contábil completa nos termos da legislação empresarial, se escriturar o Livro Caixa, conforme facultado pelo Parágrafo Único do artigo 45 da Lei nº 8.981/1995. Entretanto o Projeto de Lei nº 4.774/2009, em trâmite no Congresso Nacional, prevê a revogação do referido parágrafo segundo. O que tem acontecido na prática é que muitas empresas enquadradas no “lucro presumido” tem optado pelo “Livro Caixa” em detrimento da escrituração contábil completa. Entrando em vigor as alterações que vedam tal opção haverá uma ampliação substancial do universo de empresas com escrituração contábil completa, e, por conseguinte das empresas passíveis de auditoria fisco-contábil mais aprofundadas, já que a auditoria restrita ao Livro Caixa é bastante limitada na busca por indícios de sonegação fiscal.

e) Microempresa (ME) e Empresa de Pequeno Porte (EPP)⁴

- **Livro:** Livro-caixa
- **Demonstrações Contábeis:** em razão da escrituração do livro caixa estas empresas não estão obrigadas à elaboração de demonstrações contábeis.

Estas empresas deverão escriturar no Livro-caixa sua movimentação **financeira e bancária**, podendo opcionalmente, adotar contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas, conforme regulamentação do Comitê Gestor do Simples Nacional.

⁴ Considera-se Microempresa (ME) e Empresa de Pequeno Porte (EPP) as empresas conforme definido na Lei Complementar nº 123/2006.

f) Pequeno empresário

- **Livro:** o pequeno empresário, assim definido pelo art. 970 do Código Civil está dispensado totalmente de livros contábeis, nos termos do art. 1.179, §2º do referido Código.

g) Micro empreendedor Individual (MEI)⁵

- **Livro:** dispensa total de livros contábeis, por estar dentro da faixa de faturamento limite de enquadramento dos pequenos empresários.

Destacamos que nos casos acima a dispensa da obrigatoriedade da escrituração contábil é apenas para efeito tributário. Estando, portanto os respectivos contribuintes obrigados à escrituração contábil completa, com os fins de prestação de contas do administrador, conforme estabelece os artigos 1.020 e 1.065 do CC/2002, e destacado por Fortes (2006):

Observe que a exigência do Livro Caixa e a dispensa da escrituração contábil completa, incluindo os Livros Diário e Razão para as microempresas, empresas de pequeno porte, as enquadradas no SIMPLES e as tributadas pelo lucro presumido, só tem efeito para fins da legislação do Imposto sobre a Renda, não prevalecendo para a legislação comercial, previdenciária, falimentar, código comercial, legislação profissional contábil, jurisprudência dos tribunais, dentre outras.

Portanto, a escrituração contábil deverá ser feita por todas as empresas, de forma completa, obedecendo à boa técnica dos princípios contábeis geralmente aceitos e às normas brasileiras de contabilidade.

Especificamente no caso dos contribuintes sujeitos ao ICMS, a recusa quanto à apresentação contábil completa (Livro Diário e Livro Razão) - à exceção das microempresas, empresas de pequeno porte, empresas optantes pelo SIMPLES e do pequeno empresário - deve ser vista com reservas e como indício da existência de irregularidades, devendo ser aplicado os rigores da legislação para esta recusa.

⁵ Considera-se Microempreendedor Individual o empresário individual a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil).

FRAUDES CONTÁBEIS COMO MEIO DE EVASÃO TRIBUTÁRIA

Encontramos na Lei Federal nº 4.502/1964 os seguintes conceitos de sonegação fiscal e fraude:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Logo em seguida

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Por sua vez, a Lei nº 11.101/2005, que regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária, deixa claro alguns crimes relacionados à contabilidade (art. 168):

- *elaborar escrituração contábil ou balanço com dados inexatos;*
- *omitir, na escrituração contábil ou no balanço, lançamento que deles deveria constar, ou alterar escrituração ou balanço verdadeiros;*
- *destruir, apagar ou corromper dados contábeis ou negociais armazenados em computador ou sistema informatizado;*
- *simular a composição do capital social;*
- *destruir, ocultar ou inutilizar, total ou parcialmente, os documentos de escrituração contábil obrigatórios.*

O mesmo dispositivo considera como agravante manter ou movimentar recursos ou valores paralelamente à contabilidade exigida pela legislação, prática comumente designada como “caixa dois”.

Desta maneira a fraude contábil tributária serão todas aquelas ações

que, utilizando da contabilidade, visem ocultar, impedir, reduzir ou postergar a ocorrência do fato gerador do tributo, em qualquer um de seus elementos.

Para efeito de enquadramento de uma ação como fato gerador de tributos é irrelevante se o mesmo foi em consequência fraude, ou mero erro.

Ao estudar as fraudes é necessário distingui-la do erro, como descrito por Hoog (2011:230)

A fraude é totalmente diferente do erro, pois foi intencional, ou seja, é premeditada e visa o proveito em causa própria ou de outros, denominada de crime doloso e, normalmente, o criminoso procura escondê-la, fato que gera mais trabalho, astúcia, farsa e principalmente total domínio da matéria.

Quanto aos aspectos contábeis, as fraudes são derivadas, de acordo com Lopes de Sá & Hoog (2010:35-36), de:

Falsa intitulação – *É o uso inadequado do título de uma conta, com o interesse de ocultar um fato ou de confundir a interpretação.*

Falsa classificação - *É o lançamento de um fato em uma conta errada, com o propósito de prejudicar terceiros.*

Falsa avaliação - *É a atribuição de um valor que não corresponde à verdade, quer para mais, quer para menos.*

Falso histórico - *É a descrição ou identificação falsa de um fato registrado.*

Falsa apuração - *É a obtenção contábil do lucro ou da perda de forma errônea, propositadamente, quer pela alteração de custos e despesas, quer por alteração de receitas (inclusão ou omissão).*

Falso transporte - *É a transcrição errada de um valor com a troca de números, propositadamente, quer ao transpor um exercício, quer ao mudar-se de ficha ou folha.*

Falsidades aritméticas - *São as que resultam de erros propositais de soma, subtração, multiplicação, divisão ou porcentagens, de modo a produzir prejuízos de [sic] terceiros.*

Falsa comprovação – *É o lastramento de registro contábil em documento falso ou adulterado.*

Duplo lançamento - *É a repetição de um registro contábil com o*

propósito de prejudicar.

Lançamento omissis - *É o registro completo ou a exclusão de registro de um fato contábil para encobrir fato doloso.*

Lançamento parcial - *É o registro de apenas parte de um fato contábil com o intuito da burla.*

Lançamento intempestivo - *É o registro contábil fora de época em virtude do uso inadequado de saldos ou de cobertura de receitas omissas diante de obrigações a resgatar (caso do chamado Passivo Fictício, por exemplo).*

Intromissão em Computadores - *é a ação dos que, possuindo conhecimento profundo em eletrônica e sistemas a esta pertinente, valem-se do saber para intrometer-se nos registros das empresas, praticando fraudes (hacker).*

Em razão destas amplas possibilidades de fraudes quando da elaboração da escrituração contábil, fazendo com que a mesma não espelhe de forma íntegra as operações econômicas praticadas e a consequente apresentação da situação econômico-patrimonial da entidade, requer do auditor fiscal, na execução dos seus trabalhos de auditoria fisco-contábil atenção redobrada.

O nosso foco neste estudo, portanto é abordar especificamente os casos de fraudes contábeis com repercussão tributária.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL COMO INSTRUMENTO AUXILIAR DA AUDITORIA FISCO-CONTÁBIL

Abordamos anteriormente que dentre os interessados na escrituração contábil e respectivos demonstrativos está a fiscalização tributária, que ela busca indícios de sonegação do imposto.

Na visão de LEMOS (2004:14-20)

A contabilidade, quando corretamente praticada segundo seus princípios fundamentais, é o "espelho" do patrimônio da entidade. Mas quando manipulada, o "espelho" não reflete a imagem verdadeira do patrimônio estudado. O auditor deve se esforçar para descobrir onde estão os fatores que distorcem a imagem, num trabalho empolgante e bastante criativo.

[...]

A auditoria fiscal subordina-se à legislação fiscal e, por essa razão, pode ser entendida como uma simples verificação da obediência aos mandamentos legais. Porém, as fraudes praticadas com o intuito de sonegar tributos repercutem diretamente na contabilidade de uma entidade, tornando-a irreal para a verdade da empresa. Deduz-se daí que, para realmente ser completa e buscar a verdadeira situação fiscal do contribuinte, uma auditoria fiscal não pode prescindir de examinar sua escrita contábil e comercial.

Em razão da relevância da escrituração contábil para os trabalhos de auditoria fisco-contábil, a legislação tributária federal⁶, ao regular o Imposto sobre a Renda, especificamente para os contribuintes obrigados ou optantes pela apuração como base no Lucro Real, estabelece que os contribuintes deverão manter escrituração regular, detalhando dentre outros aspectos a forma de escrituração do Livro Diário e do Livro Razão. Conforme citamos anteriormente existem ainda obrigações quanto à escrituração contábil, mesmo que simplificada, para os demais contribuintes do Imposto sobre a Renda que não estejam sujeitos ao Lucro Real.

Por sua vez, a legislação tributária estadual baiana também atribui relevada importância à escrituração contábil, conforme disposto no artigo 216 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012.

Art. 216. Constituem instrumentos auxiliares da escrita fiscal os livros da contabilidade geral, o Copiador de Faturas, o Registro de Duplicatas, as notas fiscais, os Documentos de Arrecadação Estadual e demais documentos, ainda que pertencentes ao arquivo de terceiros, que se relacionem com os lançamentos efetuados na escrita fiscal ou comercial do contribuinte.

FRAUDES CONTÁBEIS E AS PRESUNÇÕES NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Importante questão deve ser considerada na cobrança de tributos em decorrência da constatação de fraudes contábeis, pois a legislação tributária, via de regra, estabelece as situações em que a determinação do fato gerador do tributo será feita através do instituto da presunção, estabelecendo os parâmetros para a determinação da base de cálculo do imposto que presume-se sonogado.

⁶ Regulamento do Imposto sobre a Renda (Decreto Lei nº 5.844/43) e Disposições sobre a cobrança e fiscalização do Imposto sobre a Renda (Decreto nº 3.000/99).

Nesta direção leciona Dejalma de Campos (1995:16-18) quanto a relevância do instituto da presunção para efeitos de determinação do fato gerador da obrigação tributária

Entendemos ser presunção prova indireta, mas que não deixa de ser prova em sentido amplo, uma vez que sob o aspecto jurídico e moral constitui meio legítimo de produzir convencimento, que é a finalidade da prova. Inútil é pretender negar à presunção o caráter probatório. [...]

É inadmissível aceitar-se a utilização de presunções sem expressa lei que as defina (princípio da legalidade), pois a criação de presunção pelo legislador é útil instrumento da arrecadação tributária. [...]

A utilização da figura da presunção permite ao legislador enquadrar nas normas tributárias situações de vida econômica que sem o emprego deste instituto poderiam ficar excluídas, em prejuízo da igualdade das pessoas tributadas. (grifos nossos)

Na visão de Ferragut (2001:13) através da presunção legal se “... estabelecem como verdadeiro fato descritor de evento cuja ocorrência é indiretamente provada”, tendo por objetivo “... suprir deficiências probatórias” em razão do sujeito passivo da obrigação tributária praticar “o ilícito de forma a dificultar a produção de provas diretas”.

Tomemos como exemplo os dispositivos da Lei nº 7.014/1996, a qual instituiu o ICMS no Estado da Bahia, a qual dispõe

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 im procedência da presunção.***

Consoante este diploma legal fica autorizada a presunção de omissão

de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, quando identificado a ocorrência das seguintes situações:

- *saldo credor de caixa,*
- *suprimentos a caixa não comprovados;*
- *manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;*
- *existência de entrada de mercadorias não contabilizadas;*
- *declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito,*

O fato de a Lei prescrever que ao contribuinte cabe a prova da improcedência da presunção não desobriga que os auditores fiscais, quando dos trabalhos de auditoria, apliquem extremo rigor na coleta das provas do cometimento do ilícito tributário presumido, em razão das evidências encontradas na escrituração contábil do sujeito passivo.

As presunções constantes na legislação baiana do ICMS são por sua natureza decorrente da análise e identificação de determinados fatos verificados ao longo do processo de auditoria fiscal-contábil, cuja lógica é claramente apresentada por Barbosa (2004).

A presunção é o resultado de um processo mental, um processo lógico resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido – o fato-base – cuja existência é certa, e de um fato desconhecido, cuja existência é provável – o fato presumido – mas que tem relação direta com aquele.

Ora, o fato de constituir a consequência extraída de um processo mental segundo o qual a partir de um fato conhecido se conclui pela ocorrência de um outro fato, não demonstrado diretamente, não lhe retira a condição de meio de prova, mas de objeto de prova, que são os objetos materiais da prova.

O doutrinador José Eduardo Soares de Melo ao lecionar sobre o uso da escrituração fiscal e contábil como elemento de prova contra o sujeito passivo assim assevera (MELO, 2006:145)

De um modo geral, as presunções estão inseridas na esfera processual das provas, objetivando caracterizar ou positivar atos, fatos, situações, que se encaixem às molduras jurídicas. Supor que um fato tenha acontecido ou que a materialidade tenha sido efe-

tivada não é o mesmo que tornar concreta sua existência, de modo a conferir legitimidade à exigência tributária. Portanto, não deve a presunção manter atinência intrínseca aos aspectos estruturadores da norma de incidência, mas apenas referir-se a elementos que possam conduzir à tipificação tributária.

*A realidade da vida demonstra que **nem sempre os fatos geradores encontram-se devidamente tipificados e documentados, conferindo segurança para a Fazenda e para os autuados no tocante à sua regularidade e exigibilidade.** Nem sempre tais fatos encontram-se registrados, em razão de revelar- e imprecisa ou dificultosa sua configuração diante da infundável pleora de atos normativos, ou mesmo em decorrência da própria sonegação tributária.*

Uma coisa é o fisco constatar a existência de toda uma documentação perfeita, regular em plena consonância com os ditames legais; outra situação é encontrar documentos imperfeitos (rasuras, controles paralelo, adulterações, falta de emissão), falta de emissão de notas fiscais e escrituração de livros, etc., o que leva a proceder a levantamentos das atividades e negócios do contribuinte que podem concluir (ou presumir) pela falta de lançamento de tributos. (grifos nossos)

Ao estender seus comentários sobre as presunções, indícios e ficções, Melo (2006:146-147) destaca quatro espécies de levantamento, as quais são bastantes significativas para o entendimento sobre as presunções legais tributárias decorrentes dos trabalhos de auditoria tributária, como segue:

*No **levantamento específico**, o fisco verifica as quantidades das mercadorias entradas, saídas, estoques inicial e final, dos serviços prestados e recebidos, apura controles paralelos, notas espelhadas (valores diferentes nas vias dos talonários fiscais), que podem resultar na existência de diferenças desses bens (aquisição ou prestação sem documentação, saída de mercadorias, ou realização de serviço, sem destaque do valor do ICMS).*

*No **levantamento econômico** objetiva-se a apuração dos negócios do contribuinte, ao levar em conta as escriturações contábil e tributária na medida em que concluem pela constatação de irregularidades no ativo e no passivo (oculto, fictício, irreal), estouro de caixa (inexistência de dinheiro suficiente para fazer face aos gastos), ou diferenças entre os registros fiscais e os contábeis.*

No levantamento de produção são considerados os insumos utilizados na industrialização de bens (matérias-primas, produtos intermediários, materiais auxiliares, embalagens), consumo de energia elétrica etc., aplicando as quebras e perdas no processo de fabricação e estimando razoável margem de lucro, que também podem resultar em diferenças mediante o confronto com os valores ofertados à tributação.

O arbitramento poderá ser praticado tendo em vista a não exibição de elementos e documentos, ou mesmo se inexistentes, quando não reflitam a realidade ou consignem valores inferiores aos reais (art. 148, CTN⁷), sendo legítima a decretação de inidoneidade documental na hipótese de notas, livros e registros, etc., que não retratarem a veracidade das operações, simulando negócios subjacentes.

Estas quatro espécies de levantamento econômico buscam atestar as possíveis divergências entre o cotejamento da escrituração contábil com a escrituração fiscal, ou identificação da deliberada falta de registro de documentos em ambas.

Não podemos nos esquecer de que a escrituração contábil, produzida pelo contribuinte, uma vez admitida no processo de auditoria, seja através da entrega após regular intimação para sua apresentação ou nos casos em que a mesma foi objeto de apreensão por decisão judicial se constitui em prova contra o contribuinte.

Em outro estudo Melo (2011:213) destaca que

A presunção não deve manter atinência intrínseca aos aspectos estruturadores das normas de incidência, mas referir-se a elementos que possam conduzir à tipificação tributária.

A realidade da vida demonstra que sempre os fatos geradores encontram-se devidamente tipificados e documentados de modo a conferir segurança para Fazenda e contribuintes/responsáveis no tocante à sua regularidade e exigibilidade. Nem sempre tais fatos encontram-se registrados, em razão de revelar-se imprecisa ou dificultosa sua configuração diante da infindável pie tora de atos normativos, ou mesmo em decorrência da própria sonegação tributária.

⁷ CTN - Código Tributário Nacional, aprovado pela Lei nº 5.172/1966

Neste estudo, além da legislação do Imposto sobre a Renda, analisamos a legislação do ICMS de quatorze Unidades da Federação: Amazonas, Bahia, Ceará, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo. Curiosamente a legislação do ICMS do Rio Grande do Sul determina apenas a obrigatoriedade de apresentação da escrituração contábil à fiscalização, porém não traz uma só tipificação de presunções de omissão de saídas apuradas a partir de levantamento contábil.

Desta comparação constamos que há uma estreita similaridade nas tipificações dos casos de presunções relacionadas ao resultado da auditoria fisco-contábil. As divergências ficam por conta dos detalhamentos e desdobramentos das presunções.

PRINCIPAIS FRAUDES PRATICADAS COM REFLEXOS NO ICMS

Ao enumerar fraudes tributárias corre-se o risco de omitir alguma ou apresentar uma lista que em pouco tempo ficará desatualizada em função da velocidade do surgimento de novas tentativas de evadir-se da tributação através de artifícios contábeis. Todavia, um rol de fraudes mais comuns pode ser útil para iniciar as discussões sobre a importância da auditoria fisco-contábil.

Após vasta pesquisa na legislação tributária, em manuais de auditoria de fisco-contábil de algumas administrações tributárias e em obras relacionadas à temática tributária, apresentamos de forma resumida as principais fraudes contábeis que são cometidas com o fito de ocultar o real fato gerador do ICMS.

Neste levantamento procedemos ao agrupamento pela natureza das contas contábeis envolvidas nas tentativas de fraudes tributárias:

Fraudes nas Contas Patrimoniais	
Disponibilidades	<ul style="list-style-type: none"> • Saldo credor de caixa. • Suprimento de caixa sem origem comprovada. • Simulação de recebimento de clientes antecipado. • Compras à vista contabilizadas como sendo a prazo. • Saque fictício de bancos para acobertar saldo

	<p>credor.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Empréstimos obtidos de sócios ou terceiros sem comprovação da origem dos recursos. • Depósitos bancários sem origem comprovada. • Vendas a prazo consideradas como se fosse a vista. • Postergação do registro de pagamentos efetuados. • Transferência em saída de numerários por valor menor que o real. • Entradas de recursos como sendo de prestação de serviços quando se refere à venda.
Créditos Diversos	<ul style="list-style-type: none"> • Emissão de duplicata “fria” sem correspondente nota fiscal. • Emissão de duplicata por valor superior à nota fiscal de origem. • Duplicatas baixadas sem recebimento efetivo, apenas para suprir insuficiência de numerários.
Estoques	<ul style="list-style-type: none"> • Aquisição de mercadorias nota fiscal registrada no livro de Entradas, porém não contabilizada. • Aquisição de mercadorias com nota fiscal, sem o registro tanto na contabilidade quanto no livro fiscal. • Aquisição de mercadorias com notas fiscais a preços subfaturados ou com meias-notas.
Imobilizado	<ul style="list-style-type: none"> • Falta de registro contábil de bens do ativo permanente. • Venda simbólica de bens para suprir caixa. • Aquisição de direitos sem o respectivo registro.
Fornecedores	<ul style="list-style-type: none"> • Registro de compras a vista, como se fossem a prazo, o que equivale a omissão de registro de receitas. • Títulos pagos, porém não baixados contabilmente,

	<p>ocasionando saldo do balanço maior que o saldo comprovado, representando passivo fictício.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Redução do saldo credor da conta fornecedores, através de lançamento a débito da mesma e a crédito de outra conta do passivo, geralmente, de conta-corrente do titular, sócio ou diretor da empresa devendo ser verificada a regularidade do lançamento na conta creditada. • Redução do saldo de fornecedores, pela transferência de valores para contas de reservas cujos saldos sejam posteriormente aproveitados para aumento do capital social. • Presença no exercício subsequente ao fiscalizado, de títulos ou duplicatas, quitados ou não, emitidos no exercício fiscalizado, em valor superior ao saldo constante no balanço devendo ser investigada a situação de omissão do registro de entradas de mercadorias. • Pagamento de duplicatas em atraso sem escrituração dos juros de mora. • Recebimentos contabilizados como adiantamento de clientes sem registro nas contas de disponibilidades.
Empréstimos	<ul style="list-style-type: none"> • Empréstimos simulados efetuados por sócios ou empresas coligadas; • Contabilização de captação de empréstimos fictícios junto a instituições financeiras; • Não contabilização dos juros pagos para reduzir a saídas de numerários das disponibilidades.
Patrimônio Líquido	<ul style="list-style-type: none"> • Aumento de capital em moeda corrente sem a efetiva entrada do numerário na empresa • Comprovação da efetiva entrada dos recursos na empresa sem que o supridor possua capacidade econômica ou financeira para aumentar o capital.

	<ul style="list-style-type: none"> •Aumento de capital sem observância dos procedimentos legais e estatutários. •Aumento de capital com utilização de reservas inexistentes. Deve-se detectar a conta do Passivo debitada pela utilização da reserva; o fato caracteriza omissão do registro de vendas, considerando-se ocorrida a infração na data da formação da reserva fictícia e não na data de transposição para a conta Capital. •Redução do Capital em moeda corrente, sem comprovação da saída do numerário. O fato caracteriza omissão de vendas para cobertura da obrigação com a diminuição do capital.
--	--

Além do cometimento de fraudes contábeis relacionadas às contas patrimoniais ao longo do exercício, existe a possibilidade de a empresa realizar os lançamentos contábeis de um exercício partindo de saldos indevidos no balanço de abertura.

Um balanço de abertura com saldo superior de disponibilidades, ou inferior de obrigações, em relação ao constante no balanço do ano anterior, são alguns exemplos de fraude que podem encobrir insuficiência de caixa ou passivo fictício, respectivamente.

Fraudes nas Contas de Resultado	
Receitas	<ul style="list-style-type: none"> • Contabilização de vendas por valor diferente do constante no documento fiscal. • Contabilização de operações sujeitas ao ICMS como sendo isentas ou não tributadas.
Despesas	<ul style="list-style-type: none"> • Despesas comprovadas por recibos quando deveriam ser através de notas fiscais. • Despesas de propaganda/brindes adquiridos em outros estados, sem pagamento do ICMS cabível. • Despesas comprovadas com notas fiscais não registradas no livro de entradas.

	<ul style="list-style-type: none"> • Despesas com alimentação sem recolhimento do tributo diferido. • Despesas regulares, comuns a todas as atividades empresariais, omitidas nos registros contábeis.
--	--

A PRODUÇÃO DE PROVA DURANTE OS TRABALHOS DE AUDITORIA FISCO-CONTÁBIL

No decurso da ação fiscalizadora, à Fazenda Pública é garantido amplo acesso aos livros e documentos, conforme disposto no CTN

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Entretanto, os limites quanto ao acesso aos livros comerciam do contribuinte está definido pelo Supremo Tribunal Federal, através da Súmula 439:

STF - Súmula 439

ESTÃO SUJEITOS À FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA OU PREVIDENCIÁRIA QUAISQUER LIVROS COMERCIAIS, LIMITADO O EXAME AOS PONTOS OBJETO DA INVESTIGAÇÃO.

No processo administrativo tributário a prova documental sem dúvida é a prova por excelência, pois a escrituração contábil e fiscal, por mandamento, deve estar lastreada por eles.

Com o advento do Sistema Público de Escrituração Digital grande parte da prova documental será digital (livros fiscais e contábeis bem documentos fiscais) restando em papel uma quantidade bem restrita de documentos.

Neste cenário digital os livros fiscais, os documentos fiscais e a respectiva escrituração contábil já estarão em poder das administrações

tributárias muito antes de iniciada a ação fiscalizatória, desaparecendo por este aspecto os já conhecidos embaraços à fiscalização em decorrência de alegação de extravios dos mesmos.

O uso de livros e documentos fiscais digitais nos procedimentos de auditoria tributária já é uma realidade, e sua importância é muito bem destacada por MELO (2007) em razão da massificação do uso da tecnologia, conforme expõe

Nenhum membro do Fisco poderá discordar de que, trabalhando-se com arquivos digitais, ganha-se em agilidade, rapidez e confiabilidade de resultados, visto que, nos dias atuais, não há possibilidade de se efetuar um levantamento fiscal sem a utilização de um computador.

Haverá situações em que o único papel em poder das equipes de fiscalização será o Livro de Registro de Ocorrências, que entendemos também estar com seus dias contados.

A dinâmica da fraude consiste em algumas ocasiões em não registrar os documentos fiscais e demais documentos, ou fazê-lo de forma parcial ou erroneamente classificá-los, o que impõe ao auditor fiscal extrema habilidade para a sua localização, correta identificação da operação, e conforme o caso a adequada classificação do mesmo.

Considerando que a prova documental não consiste apenas nos chamados documentos fiscais - estes já em poder do fisco conforme citamos - cabe ao auditor fiscal considerar outros elementos de provas quando dos trabalhos de auditoria. Discutindo a admissão de provas no processo administrativo tributário, KOCH (2003, p. 135) amplia o leque de provas documentais que podem ser produzidas pelo auditor fiscal

*Não é só o documento oficial, aquele previsto em norma, que se presta como prova, mas também os papéis, relatórios, planilhas de natureza não oficial, são provas eficazes. Aliás, **um procedimento fiscal que se atenha aos limites do exame dos documentos e registros oficiais irá se revelar de uma absoluta inutilidade do ponto de vista da eficácia na apuração de irregularidades.** Geralmente, as irregularidades não se revelarão nos registros oficiais, mas nos registros de maior intimidade do contribuinte, nos relatórios pessoais, nas cadernetas guardadas na escrivaninha do gerente, enfim, todos aqueles registros que não serão exibidos para nenhuma autoridade, a não ser se objetos de apreensão. (grifos nossos)*

Assim, serão apensos aos Autos de Infração - que tendem a ser também digitais como todo o Processo Administrativo Tributário decorrente - os arquivos digitais, não somente aqueles produzidos pelo auditor fiscal, mas também os livros fiscais e contábeis, os documentos digitais ou qualquer outro registro ou relatórios que venham a provar o cometimento do ilícito.

DECISÕES EM MATÉRIA CONTÁBIL TRIBUTÁRIA

Feitas as discussões que antecedem a este ponto, é por demais evidente que o uso da contabilidade como instrumento de auditoria contábil tributária vem se consolidando ao longo dos anos, e em razão disto muitas decisões dos tribunais administrativos tributários e judiciais vão em direção da aceitação do levantamento fisco-contábil como meio de prova do cometimento do ilícito tributário.

Uma decisão muito significativa neste sentido foi proferida pela 8ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes (RFB), ao ressaltar que a contabilidade se revela em três dimensões, e dentre elas, a fiscal, e esta faz *“prova a favor do sujeito passivo. Caso contrário, faz prova contra”*.

ACÓRDÃO 108-07.816

1º Conselho de Contribuintes/8a. Câmara/ ACÓRDÃO 108-07.816 em 13/05/2004

IRPJ e OUTROS/SIMPLES - Ex.: 1998 e 1999

PAF - APURAÇÃO CONTÁBIL - A ciência contábil é formada por uma estrutura única composta de postulados e orientada por princípios. Sua produção deve ser a correta apresentação do patrimônio, com apuração de suas mutações e análise das causas de suas variações. A apuração contábil observará as três dimensões na qual está inserida e as quais deve servir: comercial - a Lei 6404/1976; contábil - Resolução 750/1992 e fiscal, que implica em chegar ao cálculo da renda, obedecendo a critérios constitucionais com fins tributários. A regência da norma jurídica originária de registro contábil tem a sua natureza dupla: descrever um fato econômico em linguagem contábil sob forma legal e um fato jurídico imposto legal e prescritivamente. Feito o registro contábil, como determina a lei, torna-se norma jurídica individual e concreta, observada por todos, inclusive a administração, fazendo prova a favor do sujeito passivo. Caso contrário, faz prova contra.

Recurso negado. Por unanimidade de votos,

*NEGAR provimento ao recurso.
Dorival Padovan - Presidente
Publicado no DOU em: 20.07.2004
Relator: Ivete Malaquias Pessoa Monteiro
Recorrente: URBAPI URBANIZADORA DO PIAUÍ LTDA.*

Portanto, os repositórios de decisões administrativas e judiciais relacionadas ao uso da contabilidade como meio de prova do cometimento do ilícito tributário sem dúvida é importante para corroborar esta importância do uso da contabilidade como meio de apuração do ilícito.

Destacamos a seguir algumas decisões demonstrando o entendimento dos órgãos julgadores no âmbito administrativo e judicial no que se refere às infrações à legislação tributária, notadamente aquelas decorrentes de presunção legal, cujos indícios foram identificados através da auditoria da escrituração contábil do sujeito passivo, especialmente aqueles relacionados ao ICMS (mantivemos os grifos originais).

a) Decisões administrativas

BAHIA - EMENTA: ICMS. CONTA CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A constatação pelo fisco de saldo credor de caixa, indica que o sujeito passivo efetuou pagamento com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Efetuada a correção no cálculo do imposto. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime. (1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO CJF Nº 0020-11/04).

MINAS GERAIS – MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - CONTA CAIXA – RECURSO NÃO COMPROVADO – CONTA BANCÁRIA. Constatação da existência de conta corrente bancária à margem da escrita contábil e, portanto, do ingresso de recursos não comprovados, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal, de conformidade com o disposto no artigo 194, inciso I, § 3º, do RICMS/02 e artigo 110 da CLTA/MG. Infração caracterizada, legitimando-se as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada, prevista no artigo 55, inciso II, alínea “a”, da Lei 6763/75. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos. (Acórdão: 18.581/08/3ª)

RIO DE JANEIRO - SUPRIMENTO À CAIXA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. A falta de documentação que preencha os requisitos legais e coincida em data e valor com a quantia suprida, além de prova da capacidade financeira do supridor, enquadra-se o suprimento em infração fiscal. ICM. DECISÃO: Pelo voto de qualidade, dado provimento ao recurso da Fazenda, nos termos do voto do Relator. (CC/RJ - Proc. 04/973.197/ 74. Recurso 2.719. Acórdão 315 do Cons. Pleno. 0.0. 11-11-81)

BAHIA – EMENTA: ICMS. PASSIVO FICTÍCIO. CONTA “FORNECEDORES”. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Argumentos defensivos, desprovidos de documentos, não foram suficientes para elidir a presunção legal da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, através de operações mercantis não levadas à tributação. Rejeitada a preliminar de nulidade argüida pelo sujeito passivo por não se enquadrar em nenhum dos incisos do artigo 18, do RPAF/99. Não acatado o pedido de diligência em virtude dos autos conter todos os elementos necessários para o deslinde da questão. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime. (1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL - ACÓRDÃO CJF Nº 0259-11/03)

PARAÍBA – EMENTA - A diferença constatada no confronto entre o saldo final existente no Balanço Patrimonial com as duplicatas que o originaram, evidencia a utilização de artifício contábil, visto que, a consignação no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, caracteriza a figura abominável do passivo fictício, cujo enquadramento é fulcrado no art. 646 do RICMS/97 – Mantida a decisão recorrida. (RECURSOS OBRIGATÓRIO E VOLUNTÁRIO DESPROVIDOS. Processo nº CRF 369/2000. Acórdão nº 6.106/2001 - Decisão unânime em, 12-01-2001. Relator : Cons. Homero de Almeida Araújo Neto).

RIO DE JANEIRO - PASSIVO FICTÍCIO - SALDOS DE CAIXA. A falta de comprovação de dívida inscrita no passivo do balanço geral do contribuinte configura receita omitida em valor correspondente, sendo irrelevante a só alegação de saldos de caixa, se não utilizados para espontânea regularização da falta. DECISÃO; Por maioria, negado provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. (CC/RJ - Proc. 04/920.143/74 Recurso 4.726. Acórdão 276 do Cons. Pleno. D.O. 31-03-81)

TOCANTINS - EMENTA: Conta Fornecedores. Passivo Fictício. Saldo de balanço maior que o somatório dos títulos liquidados no exercício seguinte. Presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributadas,

não afastada pelo sujeito passivo. Lançamento procedente. (ACÓRDÃO Nº: 264/2006 e ACÓRDÃO Nº: 264/2006).

MINAS GERAIS - ATO/NEGÓCIO JURÍDICO – DESCONSIDERAÇÃO – CONTRATO DE MÚTUO. Constatado a existência de contrato de mútuo simulado, em virtude da não comprovação da transmissão dos recursos financeiros, de não se revestir das formalidades legais exigidas e de apresentar diversas outras irregularidades. Preliminar admitida por maioria de votos, sujeitando-se a Autuada às exigências dela decorrente. **MERCADORIA – SAÍDA DESAOBERTADA - CONTA CAIXA/SALDO CREDOR – INGRESSO NÃO COMPROVADO.** Constatação da existência de contratos de mútuo simulados e, portanto, do ingresso de recursos não comprovados na conta Caixa, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, de conformidade com o disposto no artigo 194, inciso I, § 3º do RICMS/02 e artigo 136 do RPTA. Infração caracterizada, legitimando-se as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada, prevista no artigo 55, inciso II, alínea “a” da Lei 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos (Acórdão: 17.953/08/2ª).

TOCANTINS - ACÓRDÃO Nº: 030/2007 – EMENTA: Caixa. Suprimento. **Escrituração contábil de empréstimos concedidos por pessoa física. Falta de comprovação da origem do numerário. Estorno do débito à conta. Manutenção de saldo devedor. Omissão de saída caracterizada a partir de saldo credor.** Lançamento procedente em parte.

TOCANTINS - ACÓRDÃO Nº: 25/2009 - EMENTA: Omissão de Saídas. Mercadorias Tributadas. Suprimentos Ilegais de Caixa – Empréstimos Não Comprovados - **A constatação de suprimentos ilegais na conta caixa, originados de empréstimos sem comprovação de legitimidade, de modo a mascarar saldo credor, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributadas, não afastada pelo sujeito passivo.**

ESPÍRITO SANTO - EMENTA: INSUFICIÊNCIA DE CAIXA – AUMENTO DE CAPITAL – NÃO COMPROVAÇÃO DA EFETIVA ENTRADA DO NUMERÁRIO – EXIGÊNCIA LEGAL MANTIDA. **A prova da capacidade financeira do sócio supridor não é bastante para comprovar o ingresso do valor referente ao aumento de capital no caixa da empresa. Torna-se indispensável a apresentação da documentação hábil, na qual coincida em datas e valores, o ingresso no caixa, a importância suprida e a proveniência do respectivo numerário.**
DECISÃO: Conhecido o recurso e, por voto de desempate da presidência,

negado ao mesmo provimento para manter a decisão de primeira instância. (ACÓRDÃO Nº: 065/99. PROCESSO: 02544296 - CERF 9304/92. 21 de julho de 1999. Relatora Maria Carmem De Freitas Coutinho de Souza)

PARANÁ - Ementa. ICMS - SAÍDAS OCULTADAS À TRIBUTAÇÃO. CONTROLE DE CAIXA DO CONTRIBUINTE. Não tendo o sujeito passivo infirmado a presunção de saídas ocultadas à tributação, obtida a partir do confronto entre os valores declarados na GIA-ICMS e os registrados no seu controle de caixa, mantém-se a decisão recorrida. RECURSO ORDINÁRIO NÃO PROVIDO POR MAIORIA. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os vogais da 2.^a Câmara do CCRF, Ademir Furlanetto e Maria Sílvia Taddei, acompanhando o voto do relator, em negar provimento ao recurso ordinário, por maioria, contra o voto do vogal Antonio Carlos de Souza, que dá provimento. (Acórdão 680/2004 2ª CÂMARA)

b) Decisões judiciais

BAHIA– APELAÇÃO CÍVEL - EXECUÇÃO FISCAL - REGISTRO DE RECEITA INDEVIDO EM LIVRO CAIXA - LANÇAMENTO DO FISCO POR PRESUNÇÃO - POSSIBILIDADE - SENTENÇA REFORMADA - EMBARGOS IMPROCEDENTES COM INVERSÃO DOS ÔNUS DA SUCUMBÊNCIA - APELOPROVIDO. A constatação de saldo credor registrado em livro caixa, sem a devida comprovação, revela a existência de receitas à margem da escrituração, o que evidencia a existência de compras não escrituradas que seriam pagas com o produto de receitas omitidas, derivadas de vendas sobre as quais deveria ter incidido o ICMS, permitindo ao Fisco o lançamento por presunção, nos termos do § 4.º do art. 4.º, da Lei nº 7.014/96, em sua redação original. (PRIMEIRA CÂMARA CÍVEL APELAÇÃO CÍVEL Nº 31496-4/2008 - DE ITABUNA)

MINAS GERAIS - EMENTA: EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - SUPRIMENTO DE CAIXA POR SÓCIO DA EMPRESA INDEMONSTRADO - PRESUNÇÃO DE SAÍDA DE MERCADORIAS SEM NOTA FISCAL - ADMISSIBILIDADE. A legislação fiscal admite o suprimento de caixa por sócio da empresa, sendo, todavia, mister que apresente o efetivo comprovante do empréstimo, com a apresentação do contrato, da transferência de valores e da capacidade econômica da pessoa física para realizar o negócio, e, inexistindo esses documentos, incide a regra contida no artigo 194, § 3º, do RICMS/96, presumindo-se a saída de mercadoria sem emitir a devida nota fiscal. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 000.272.269-2/00 - COMARCA DE MANHUAÇU - APELANTE(S): L.

FIALHO LTDA. - APELADO(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - RELATORA: EXMA. SR^a. DES^a. JUREMA BRASIL MARINS MIRANDA)

SÃO PAULO - SE O CONTRIBUINTE NÃO PROVA QUE O VALOR DAS MERCADORIAS ADQUIRIDAS ESTÁ POR PAGAR, CONCLUI-SE QUE JÁ AS PAGOU, CIRCUNSTÂNCIA, ESSA, SUFICIENTE PARA GERAR A PRESUNÇÃO DE QUE O NUMERÁRIO ADVEIO DE RECEITA TRIBUTÁVEL OMITIDA. (Tribunal de Alçada Civil de São Paulo - Apelação 250.864 - Recorrente: Juízo de Direito - Apelante: Fazenda do Estado - Apelado: Abrahão Bitar.) 20-12-78 (RT 526 - fl. 120).

SÃO PAULO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL ICMS. Débito fiscal decorrente de AIIM. Existência de “passivo fictício” na conta “fornecedores”, a caracterizar omissão de receita, cabendo à empresa demonstrar a efetiva liquidação em período subsequente, a elidir tal presunção. Precedentes, inclusive do STJ. Perícia contábil concluiu que as despesas realizadas pela embargante foram liquidadas no exercício seguinte, não refletindo nos valores apurados a título de “passivo fictício”. Apurou-se, no caso, o efetivo valor do crédito tributário, com redução do montante devido. Embargos parcialmente acolhidos. Recursos não providos. (REEX 133898819958260564 SP 0013389-88.1995.8.26.0564. Relator(a): Evaristo dos Santos. Julgamento: 21/03/2011. Órgão Julgador: 6^a Câmara de Direito Público. Publicação: 05/04/2011).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando a relevância da contabilidade como instrumento que possibilita de forma efetiva apurar fraudes tributárias com repercussões na correta determinação da base de cálculo do imposto, em razão da ocultação ou redução do sue fato gerador, é mister que as administrações tributárias não envidem esforços no sentido de aperfeiçoar a cada dia a sua legislação, tipificando de forma mais clara os casos em que se configuram presunções de omissões de registro de saídas de mercadorias ou prestação de serviços sujeita a tributação.

Igualmente, com o avanço da contabilidade para os meios digitais, com o advento da Escrituração Contábil Digital, é imperiosa também uma ampla revisão dos atuais roteiros de auditoria fisco-contábil, considerando as possibilidades de cruzamentos e batimentos de dados com a Escrituração Fiscal Digital e correspondentes documentos digitais, representados pela Nota Fiscal Eletrônica e Conhecimento de Transporte Eletrônico, assim

como orientar quanto a produção de provas digitais.

Associado a isto, o uso de ferramentas de auditoria contábil pelas administrações tributárias, devem incorporar rotinas específicas para tratamento destes livros e documentos digitais, alavancando assim não apenas a quantidade de empresas auditadas, mas principalmente a agilidade e segurança na detecção de fraudes contábeis.

Com o advento da Lei Complementar nº 105/2001, dispendo dentre outros assuntos sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, faz-se necessário que as administrações tributárias estaduais, a exemplo da União⁸, tenham em suas normas internas dispositivos que esclareçam os procedimentos que devem ser adotados pelos auditores fiscais nos casos em que seja necessário o requerimento das informações bancárias do contribuinte às instituições elencadas na referida Lei Complementar, conforme segue

Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

O acesso a estes dados será de relevante importância para corroboração e meio de prova de algumas práticas sonegatórias detectadas através da auditoria fisco-contábil, notadamente aquelas relacionadas aos levantamentos nas contas de disponibilidades das empresas – através da

⁸ A União através do Decreto nº 3.724/2001 regulamentou o art. 6º da Lei Complementar nº 105/ 2001, relativamente à requisição, acesso e uso, no âmbito dos trabalhos de auditoria fisco-contábil da Receita Federal do Brasil, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas. De acordo com o art. 2º do referido Decreto, o acesso a tais informações é feita de forma sumária pelo próprio auditor fiscal da RFB:

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

comprovação, ou não, do ingresso ou saída de recursos da mesma. Merecendo destaque os casos em que a empresa não apresenta registro em seus livros contábeis de contas bancárias, reduzindo toda a movimentação de numerários em “Conta Caixa”, o que por si só revela omissão de informação. De posse dos dados das contas bancárias será possível cotejar as diferenças entre o volume de operações da “Conta Caixa” com o detalhamento das operações na(s) conta(s) bancárias omitidas, cabendo ao contribuinte comprovar as possíveis divergências e origem de recursos, conforme o caso.

REFERÊNCIAS

BARBOSA, Mirca de Melo. **As presunções em matéria tributária e a casuística do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco**. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/4835>> Acesso em: 14 out. 2012.

CAMPOS, Dejalma de. **A Presunção no Direito Tributário**. in BRITO, Edvaldo; CAMPOS, Dejalma de (Coord.). Direito Tributário Contemporâneo: Estudos de Especialistas. São Paulo: Atlas, 1995. p. 15-19.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

FORTES, Jose Carlos. **Escrituração contábil: exigências da legislação do Imposto sobre a Renda**. Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br/artigos/ver/828>> Acesso em: 14 out. 2012

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Prova Pericial Contábil: aspectos práticos e fundamentais**. 9. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

_____, Wilson Alberto Zappa. **Código Civil: especial para contadores – Livro II – Do direito da empresa**. 6. ed. Curitiba: Juruá, 2012.

KOCH, Deonísio. **Processo Administrativo Tributário**. Florianópolis: Momento Atual, 2003.

LEMOS, José Silvério. **A contabilidade como instrumento de auditoria fiscal**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2004.

LOPES DE SÁ, Antonio Lopes; HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Corrupção, fraude e contabilidade**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **Processo Administrativo Tributário: federal, estadual e municipal**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

____. **ICMS – Fatos Geradores Inconstitucionais:** Importações Temporárias (“Leasing”), Tributação de Estoque, fatos Contábeis e fatos Operacionais. in ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2011. p. 198-228.

MELO, Rita de Cássia Lube de. Eficácia probatória dos documentos digitais no âmbito da auditoria tributária. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Edição nº 164, março/abril 2007, p. 77-90. Brasília: CFC, 2007

SILVA, Alexandre Alcantara da. **Estrutura, análise e interpretação das demonstrações contábeis**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012

SILVA, Edivan Morais da. **Manual de Contabilidade Simplificada para Micros e Pequenas Empresas**. 2. ed. São Paulo: IOB, 2009.