

PROVAS INOMINADAS CONTÁBEIS NO PROCESSO TRIBUTÁRIO: uma análise de modalidades atípicas

INNOMINATE ACCOUNTING EVIDENCE IN TAX LITIGATION: an analysis of atypical modalities

Antonio Lopo Martinez¹

¹Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra - FDUC, Portugal

Resumo

O artigo realiza uma ampla abordagem acerca das provas atípicas ou inominadas na seara contábil, explorando suas modalidades, limitações e valor probante. Analisa a admissibilidade e aplicação de provas testemunhais, periciais, confissões extrajudiciais e elementos probatórios consuetudinários, como costumes e convenções contábeis, trazendo exemplos e citações doutrinárias. Defende a necessidade de maior debate sobre provas atípicas, trazendo nova luz a aspectos pouco explorados como testemunhos, confissões e usos contábeis. O texto se destaca pelo enfoque sistemático, conexões com o plano concreto e estrutura didática valiosa para acadêmicos e profissionais.

Palavras-chave: Provas Atípicas; Contabilidade; Testemunho; Confissão; Costume

Abstract

The article provides a broad approach to atypical or innominate evidence in accounting, exploring its modalities, limitations, and probative value. It analyzes the admissibility and application of testimonial evidence, expert opinions, extrajudicial confessions, and customary evidentiary elements, such as accounting customs and conventions, providing examples and doctrinal citations. It advocates the need for greater debate on atypical evidence, shedding new light on under-explored aspects such as testimonies, confessions, and accounting practices. The text stands out for its systematic approach, connections to the concrete realm, and didactic structure valuable for academics and professionals.

Keywords: Atypical evidence; Accounting; Testimony; Confession; Custom

1. INTRODUÇÃO

Prova atípica ou inominada é qualquer prova que não seja aquela especificamente prevista e regulamentada por lei. Os meios de prova típicos (provas típicas) consistem na forma prevista em lei para acessar as fontes de provas. Muitas vezes, a lei determina um método específico de acesso às informações da fonte. Há vários motivos que podem justificar a positivação (legalização) de um meio de prova. No entanto, pragmaticamente, não há dúvida de que a classificação de um meio de prova facilita seu uso concreto, pois confere certeza e previsibilidade à atividade probatória¹.

Exemplos de provas contábeis típicas são documentos, provas periciais, presunções legais e provas contábeis. Pode-se chegar ao conceito de prova atípica em oposição à prova típica. Assim, a prova contábil atípica consiste na possibilidade de acesso a fontes de informação sobre fatos contábeis

¹ Cfr. AMARAL, Paulo Osternack, **Provas: atipicidade, liberdade e instrumentalidade**, 2a edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo, SP, Brasil: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2017, p. 70–72.

por meios diversos daqueles previamente estabelecidos em lei. A atipicidade pode decorrer tanto da inexistência de previsão normativa dos meios de prova contábil quanto da inexistência de previsão legal do procedimento destinado à realização da prova².

O reconhecimento de um direito fundamental à prova permite autorizar, em geral, que, salvo vedação expressa, prevaleça o critério da liberdade probatória, o que significa que tanto as partes da relação tributária quanto os julgadores do processo são livres para produzir as provas que considerarem relevantes para comprovar os fatos controvertidos. Não se sustenta o argumento de que a existência de uma enumeração legal dos meios de prova impediria a utilização de outras provas não expressamente previstas em lei. Entretanto, reconhece-se que essa liberdade nem sempre pode ser irrestrita, dependendo do fato de a lei proibir expressamente outras provas. É de senso comum que a atividade probatória, em circunstâncias especiais, pode ter que observar certas limitações, que se justificam sob os aspectos legais, éticos e de eficiência.

2. PROVA CONTÁBIL POR TESTEMUNHO

Profissionais de contabilidade, técnicos em contabilidade e auditores são aqueles que potencialmente podem ser testemunhas, uma vez que suas principais funções incluem, respectivamente, a preparação de contas e seu controle.³ Além disso, as autoridades fiscais coletam sistematicamente depoimentos desses profissionais durante as inspeções, pois a lei concede um direito especial de acesso ao contador e ao auditor⁴.

Esses profissionais de contabilidade e auditoria, na qualidade de testemunhas, estão obrigados ao sigilo profissional, o que legitima, em alguns casos, uma eventual falta de cooperação ou colaboração com a Administração Tributária, podendo invocar esse mesmo dever de sigilo perante o tribunal⁵. O descumprimento do dever de sigilo pode dar ensejo a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, portanto, é preciso sempre ter cuidado ao impor essa obrigação legal⁶. A inadmissibilidade de juramentos persiste em processos tributários. A proibição de juramentos não deu origem a nenhum

2 Cfr. LOPO MARTINEZ, Antonio, *Prueba contable en el Derecho tributario*, Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2022, p. 301–331.

3 Uma testemunha só pode testemunhar sobre algo se houver provas que mostrem que ela tem conhecimento direto do assunto. Esse conhecimento pode ser demonstrado pelo próprio testemunho da pessoa. No caso de testemunhas especialistas, a regra é diferente: elas não falam sobre suas experiências pessoais, mas sobre sua especialidade no tema. Cfr. LARSON, Joni; AMERICAN BAR ASSOCIATION; SECTION OF TAXATION, *A practitioner's guide to tax evidence: a primer on the Federal Rules of Evidence as applied by the Tax Court*, [s.l.: s.n.], 2017, p. 138–139. [s.l.: s.n.], 2017, p. 138–139. "plainCitation": "LARSON, Joni; AMERICAN BAR ASSOCIATION; SECTION OF TAXATION, *A practitioner's guide to tax evidence: a primer on the Federal Rules of Evidence as applied by the Tax Court*, [s.l.: s.n.], 2017, p. 138–139.", "noteIndex": 3, "citationItems": [{"id": 4934, "uris": ["http://zotero.org/users/2993607/items/LXVVDINW"], "itemData": {"id": 4934, "type": "book", "abstract": "[This book] takes the reader step-by-step through the Federal Rules of Evidence as applied by the Tax Court and brings coverage of Tax Court opinions current through early 2017. This compilation results in a...collection of cases to support or guide a practitioner facing an evidentiary problem before the Tax Court. New material in the second edition includes: information as to why an appellate court reversed the Tax Court's evidentiary decision (and, where applicable, why it affirmed the Tax Court's decision"}], "itemData": {"id": 4934, "type": "book", "abstract": "[This book] takes the reader step-by-step through the Federal Rules of Evidence as applied by the Tax Court and brings coverage of Tax Court opinions current through early 2017. This compilation results in a...collection of cases to support or guide a practitioner facing an evidentiary problem before the Tax Court. New material in the second edition includes: information as to why an appellate court reversed the Tax Court's evidentiary decision (and, where applicable, why it affirmed the Tax Court's decision"}]

4 PITA GRANDAL, Ana María, *La prueba en el procedimiento de gestion tributaria*, Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1998, p. 255.

5 Cfr. KNIJNIK, Danilo, *Prova pericial e seu controle no direito processual brasileiro*, São Paulo: Thomson Reuters, Revista dos Tribunais, 2018, p. 47. De forma simplificada, a prova pericial é um tipo de testemunho especializado. Enquanto uma testemunha comum relata o que viu ou ouviu diretamente, um perito comunica sua opinião técnica sobre os fatos. A principal diferença entre eles está no conhecimento especializado que o perito traz para interpretar os fatos, algo que não é exigido de uma testemunha comum. Ambos, no entanto, fornecem interpretações dos fatos que devem ser pertinentes ao caso⁶.

6 Cfr. COSTA, Suzana Fernandes, *A prova contabilística no processo arbitral tributário*, CAAD - Arbitragem Tributária, n. 5, p. 17–25, 2016, p. 7–8. Nem sempre é fácil traçar a linha divisória entre o papel do técnico contábil ou dos auditores como testemunhas e peritos. Os primeiros devem testemunhar sobre fatos dos quais têm conhecimento, por exemplo, como uma determinada transação é registrada nas contas de um contribuinte ou se ele prepara as demonstrações

problema e é, de fato, de pouca relevância. Ela pode ser justificada de várias maneiras, às vezes com base na natureza inquisitorial dos processos tributários, às vezes com base na natureza inegociável da relação jurídica tributária; finalmente, com base no fato de que em tais processos a prática de atos ilícitos é contestada, de modo que o mesmo raciocínio que exclui juramentos em processos civis se aplicaria quando se trata exatamente de tais atos⁷. A exclusão da prova testemunhal em processos tributários responde ao requisito geral de que os fatos relevantes para o imposto devem ser documentados e, portanto, está coordenada com as inúmeras regras da legislação tributária substantiva que estabelecem a exclusividade da prova documental. Considere, por exemplo, a regra segundo a qual os contribuintes obrigados a manter contabilidade não podem provar circunstâncias omitidas nos próprios registros ou em contraste com seus resultados, ou as provas escritas normalmente exigidas para fins de comprovação das obrigações tributárias relevantes⁸. No entanto, a adequação de tal exclusão, por ser estabelecida em termos gerais e absolutos, e sua constitucionalidade podem ser questionadas, uma vez que as normas substantivas nem sempre exigem que os fatos relevantes para o imposto sejam documentados por escrito.

Há várias disposições tributárias que exigem provas documentais, o que equivale a proibir o testemunho. No entanto, é geralmente aceito que os tribunais econômico-administrativos emitam decisões com base em testemunhos verificados⁹. Quando, tendo proferido a decisão com base em depoimentos de testemunhas, estas podem ser condenadas por falso testemunho, dado precisamente sobre os depoimentos que serviram de base para tal decisão, em virtude de uma sentença final do tribunal¹⁰.

Se a prova testemunhal é o depoimento de pessoas que não são partes no processo tributário, há poucos ou nenhum exemplo oferecido pela legislação tributária que use esse tipo de prova em favor da administração tributária¹¹. Entretanto, ao restringir um pouco o conceito tradicional dessa prova, várias instâncias de testemunho podem ser apresentadas. Por exemplo, os relatórios de inspetores mandatados por regulamento ou a pedido dos escritórios ou tribunais sobre o que eles testemunharam seriam, por sua própria natureza, um testemunho sobre suas ações ou investigações¹².

2.1 Admissibilidade da Prova Contábil Testemunhal

As declarações contábeis extrajudiciais, fornecidas pelas partes ou por terceiros, também podem, até certo ponto, ser consideradas como prova contábil atípica. As informações contábeis não serão obtidas diretamente da pessoa (fonte de prova), como seria no caso de uma declaração de testemunha. Em declarações extrajudiciais, as informações serão coletadas de uma fonte diferente, geralmente

financeiras estatutárias; os últimos devem fazer julgamentos técnicos sobre fatos contábeis, por exemplo, se uma determinada qualificação contábil está em conformidade com as Normas Contábeis.

7 RUSSO, Pasquale, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano: Giuffrè, 2013, p. 206–207.

8 TESAURO, Francesco, La prova nel processo tributario, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, v. A. 59, n. N. 1, p. 73–98, 2000, p. 88.

9 Determinados registros contábeis podem ser comprovados por prova testemunhal. A prova testemunhal pode ser utilizada sempre que determinado ato ou fato não tenha recebido um registro documental específico, especialmente se tal formalidade não for exigida por lei. Citamos como exemplo os contratos que não são escritos. Tais contratos podem ser confirmados ou negados por terceiros que, de alguma forma, participaram ou tiveram acesso à negociação. Cfr. BARBOSA, Luiz Roberto Peroba, A contabilidade como prova no processo administrativo tributário, *in*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Orgs.), *Controversias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*, São Paulo, SP: Dialetica, 2010, p. 280.

10 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, La prueba en Derecho Fiscal, *in*: *Memória de la Asociación Española de Derecho Financiero*, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1958, p. 156–157.

11 Cfr. ROMERO PLAZA, Carlos, *Prueba y Tributos*, 1a. Valencia: Tirant lo Blanc : Universidad Católica de Valencia San Vicente Mártir, 2015, p. 263. A prova testemunhal não tem importância significativa nos processos tributários, não apenas perante os órgãos administrativos ou de fiscalização, mas também perante um tribunal, seja ele econômico-administrativo ou contencioso-administrativo. A menos que se considere que as declarações feitas por terceiros em resposta a solicitações de informações possam ser consideradas como prova testemunhal.

12 ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *La prueba en Derecho Fiscal*, cit., p. 157.

documentadas por escrito, e só então trazidas aos registros do caso e submetidas ao conhecimento da autoridade.

Tais declarações podem conter uma descrição factual de uma situação contábil relevante, ou até mesmo uma admissão de culpa para uma determinada situação disputada. A declaração extrajudicial é a hipótese de pré-constituição de prova. Essa formalização extrajudicial pode ser justificada por uma série de razões, como a hipótese de haver risco de oitiva do sujeito. Note-se que a declaração extrajudicial pode até mesmo convencer o juiz da irrelevância do conteúdo da declaração para o caso e da consequente inutilidade de ouvir o sujeito em juízo¹³.

Em processos tributários, todas as provas conhecidas por lei são admissíveis, exceto o testemunho pessoal das autoridades fiscais, que é tecnicamente irrelevante. Embora a favor da administração tributária, em matéria tributária, a presunção de legalidade e certeza dos atos administrativos (presunção *iuris tantum*) pode ser refutada por prova em contrário, que, obviamente, deve ser fornecida pelo contribuinte¹⁴.

Estamos diante do seguinte dilema: ou os depoimentos de terceiros são prova testemunhal, caso em que devem ser tomados como tal, com as formalidades e garantias estabelecidas na LEC, ou são meros documentos, pois como documentos, contendo declarações de terceiros sobre uma situação específica de um sujeito, não gozam de qualquer presunção de veracidade. As declarações de terceiros colhidas pelo Ministério Público não constituem prova testemunhal, mas simplesmente mais uma prova documental a ser somada às demais que compõem o procedimento administrativo, pois, caso contrário, deveriam ter sido colhidas com as garantias estabelecidas para a prova testemunhal na LEC.

Podemos resumir os requisitos essenciais do testemunho em questões contábeis¹⁵:

(a) não deve estar relacionada a fatos contábeis que, de acordo com regras gerais ou especiais, exijam provas específicas para comprovar os mesmos fatos.

(b) Que não há nenhuma regra que exclua esse meio de prova para comprovar um fato contábil.

(c) A evidência contábil deve estar relacionada aos fatos a serem provados, ou seja, deve ser relevante.

(d) É útil para o procedimento ou processo, ou seja, fornece clareza sobre os fatos sob investigação, ou seja, é útil para o procedimento, caso contrário não há razão para que esse meio de prova seja usado.

É difícil imaginar que o contribuinte possa, com testemunhas, contestar, no todo ou em parte, a existência de renda tributável. No entanto, ele poderia contestar a ausência de emprego regular ou contestar fatos que excluam as presunções nas quais os coeficientes ou estudos setoriais se baseiam na tributação da renda de trabalhadores autônomos. Quando os fundamentos do lançamento tributário são contrariados pela prova testemunhal, a administração tributária só pode provar, por meio de fatos diversos dos indicados pela testemunha, que a testemunha está equivocada ou não é confiável, com uma clara extensão da discricionariedade do juiz na avaliação dos fatos processuais. O fenômeno assume uma dimensão ainda maior quando o objeto do julgamento é a determinação sintética da renda de pessoas físicas e jurídicas, ou a reconstrução do faturamento da empresa, nos casos de declarações faltantes

13 Deve-se reconhecer que as declarações contábeis extrajudiciais têm poder probatório limitado, pois não foram coletadas em total conformidade com as garantias do devido processo ou procedimentos. Entretanto, nada impede que sejam livremente apreciados - a título meramente indiciário - e constituem fonte legítima de convicção judicial. No entanto, a declaração contábil extrajudicial feita por uma das partes (autodeclaração) sobre fatos contábeis, estado ou qualidade da pessoa não tem valor probatório algum, nem mesmo como prova, exceto nos casos previstos em lei, nos quais teria efeitos jurídicos. Cfr. AMARAL, *Provas: atipicidade, liberdade...*, p. 89-90.

14 MARINS, James, *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*, 3a. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 70-71.

15 MARTÍNEZ HERRERA, Gerardo, *La prueba contable en el proceso tributario*, Santa Fe de Bogotá: Editorial Leyer, 2000, p. 93-94.

ou contas não confiáveis devido a elementos não contábeis encontrados ou devido a declarações de terceiros adquiridas durante a atividade de auditoria, em contraste com os registros¹⁶.

A prova testemunhal contábil pode ser usada para introduzir, no julgamento, fatos diferentes ou contrários aos alegados na avaliação ou para refutar as declarações obtidas durante a auditoria, contradizendo - no todo ou em parte - a atividade dos inspetores e as presunções de falta de confiabilidade da declaração ou dos registros contábeis dos quais a redeterminação da renda é derivada em uma base analítica ou indutiva¹⁷. Por exemplo, o uso de prova testemunhal para comprovar o direito do cessionário de deduzir o IVA, quando o cessionário não puder comprovar esse direito pela posse do original ou de uma cópia da fatura, não pode ser feito simplesmente para comprovar que a fatura foi emitida pelo fornecedor e recebida pelo cessionário. Por meio de prova testemunhal, o contribuinte terá que provar a existência da relação jurídica, geralmente contratual, com o vendedor ou fornecedor em cuja execução ocorreu a entrega de bens ou a prestação de serviços, e o valor do IVA que, em relação a essa transação, o valor do IVA cobrado pelo fornecedor em relação a essa transação¹⁸.

Em muitos países, a prova testemunhal não pode ser usada no contexto do processo tributário. Essa proibição foi justificada pela doutrina com a estrutura do processo tributário (que, como se sabe, é um processo escrito e documentado). Acrescente-se a grande dificuldade que a administração tributária encontraria para cumprir o ônus da prova, pois esta, não sendo partícipe dos fatos que deram origem à lide, ver-se-ia impossibilitada de fazer uso do direito à contraprova; isso, com o risco de assistir impotente ao depoimento das testemunhas. Assim, a exclusão da prova testemunhal no julgamento da acusação não constitui, por si só, uma violação do direito de defesa, pois esta pode, para fins de treinamento¹⁹.

2.2 Depoimento de Especialistas em Contabilidade

O depoimento de uma “testemunha contábil” significa uma análise contábil especializada. Isso envolve um expert na área contábil, como um acadêmico ou profissional com conhecimento comprovado em contabilidade²⁰. Tais especialistas podem ser convocados para respaldar as decisões do juiz. Deve-se observar que isso não torna opiniões leigas desimportantes, pois elas podem ser úteis em certas circunstâncias. Portanto, para se obter um resultado prático, é essencial que o juiz e as partes, caso desejem, façam perguntas para esclarecer eventuais dúvidas. Isso deve ser feito por meio de quesitos propostos apresentados ao perito durante a audiência para suscitar respostas claras e objetivas. Os quesitos propostos podem ser contestados caso uma parte acredite que eles induzem a uma resposta em particular. Algumas alegações, como imperícia contábil, exigem o parecer de um especialista para demonstrar que houve violação do padrão contábil obrigatório. Nesses casos, não há outra escolha senão buscar um contador especializado altamente qualificado para auxiliar no cumprimento desse requisito²¹.

16 Se uma declaração de testemunha for o depoimento de não-partes no processo tributário, caso elas mintam sobre a verdade ou sejam inverídicas em seu relato dos fatos que declararam, esse tipo de prova terá pouco ou nenhum valor em favor da administração. Cfr. ALGUACIL MARÍ, Pilar, *Discrecionalidad técnica y comprobación tributaria de valores: la problemática de su control judicial*, 1a. ed. Valencia: Editorial Diálogo, 1999, p. 118–119.

17 Cfr. CESARE, Lamberti, *La prova testimoniale nel giudizio tributario*, *GT - Rivista de giurisprudenza tributaria*, n. 5, p. 414, 2005, p. 414. Se o objeto do julgamento for a reconstrução da renda ou do faturamento a partir de fatos ou elementos extracontábeis (avaliações bancárias, declarações de terceiros fora da empresa, dupla contabilidade, “diários” encontrados nos anexos da empresa, no domicílio do empresário ou de seus fiduciários), a testemunha pode provar a realidade das operações contidas nos registros ou a natureza inerente dos movimentos de dinheiro ou bens para uma pessoa que não seja o contribuinte (ou seus parentes).

18 MENTI, Fabio, *Detrazione dell’iva sugli acquisti e prova per testimoni*, *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, p. 2–89, 2013, p. 2–89.

19 ALTIERI, R.: *L’impianto probatorio...*, cit., p. 1762.

20 MANNING, George A, *Financial investigation and forensic accounting*, Boca Raton, Fla.: CRC Press, 2011, p. 63.

21 Cfr. TELPNER, Zeph; MOSTEK, Michael S, *Expert witnessing in forensic accounting a handbook for lawyers and accountants*, Boca Raton, Fla.: CRC Press, 2003, p. 15. Certas alegações, como negligência contábil, exigem a opinião de uma testemunha especializada para demonstrar que ocorreu uma violação do padrão de atendimento. Nesse caso, não há outra opção a não ser procurar um especialista em contabilidade bem qualificado para ajudar a atingir esse objetivo.

Contadores profissionais certificados são necessários em todas as empresas comerciais, bem como em outras entidades que, devido à natureza de suas atividades e porte, são obrigadas pela legislação tributária a manter contabilidade organizada. Eles são essenciais para explicar determinados lançamentos contábeis e informações constantes nos documentos contábeis, tendendo a ajustá-los e executá-los com base em informações e documentos fornecidos pelos administradores de pessoas jurídicas ou por contribuintes sujeitos à contabilidade organizada²². Auditores independentes são obrigatórios em todas as sociedades anônimas e sociedades por quotas que ultrapassem certos limites estabelecidos, bem como no exercício de quaisquer outras funções que, por lei, requeiram atuação própria e autônoma de profissionais da contabilidade. Eles devem estar capacitados para realizar análise crítica das demonstrações contábeis elaboradas, sejam livros ou contas que os contadores certificados são obrigados a manter²³.

Os requisitos que o juiz deve considerar para avaliar a qualidade da “testemunha técnica”, de acordo com o princípio do livre convencimento motivado, são: 1) Se a pessoa que prestou o depoimento técnico-contábil possui conhecimento contábil especializado, notório saber e independência de critérios científicos em relação à parte que efetuou o pagamento de seus honorários. 2) Se as explicações sobre o ato ou fato contábil são satisfatórias e se as razões e fundamentos dessas considerações técnicas são aceitáveis. 3) Se a testemunha contábil se submeteu ao interrogatório e contraditório das partes litigantes e do próprio tribunal, respondendo livremente a todos os aspectos técnicos questionados. 4) Se não há motivos para suspeitar de suspeição ou impedimento desse profissional em relação às partes litigantes e ao juiz.

3. PROVA CONTÁBIL POR CONFISSÃO

Uma confissão é feita por uma parte que reconhece como verdadeiro um fato ou conjunto de fatos adversos à sua reivindicação no processo ou procedimento, mas favoráveis à reivindicação de seu oponente. Em essência, a confissão é uma conduta ou atitude positiva ocorrida no mundo dos fatos, que é testemunhada pelo juiz (ou outra pessoa com poderes para documentá-la), tendo efeitos jurídicos inegáveis. Por outro lado, a confissão fictícia consiste em uma mera ficção jurídica, com pouca relevância quanto a refletir ou não o que de fato ocorreu²⁴.

3.1 Confissão contábil

Uma questão que se coloca é se os lançamentos contábeis e as declarações fiscais não contêm, em si, uma confissão, como o reconhecimento pela parte da realidade de um fato que lhe é desfavorável e favorece a parte contrária. A doutrina e a jurisprudência não têm seguido esse posicionamento, reservando a confissão para as situações em que o declarante depõe perante a administração tributária ou o juiz, e para a emissão de documentos em que ele declara, de forma autônoma, ter realizado determinado fato jurídico. Atualmente, com a emissão de certificados de assinatura digital, a análise da natureza confessional de um documento assinado digitalmente por um declarante é de particular interesse.

Salvatore Muleo²⁵ sustenta que os registros contábeis devem ser vistos como confissões extrajudiciais, ou seja, declarações que admitem prova em contrário. Entretanto, existe um argumento

²² COSTA, S. F.: *A prova contabilística ...*, cit., pp. 19-20.

²³ AFSCHRIFT, Thierry, *Traité de la preuve en droit fiscal*, Bruxelles: Larcier, 2004, p. 187.

²⁴ A confissão efetiva representa um argumento robusto e quase intransponível (para o juiz), com o reconhecimento pela parte de que determinado fato contrário ao seu interesse e favorável ao interesse da parte contrária realmente ocorreu conforme narrado. Por outro lado, a confissão ficta decorre da mera imposição legal (norma abstrata e genérica), estando desvinculada dos fatos concretos do caso. Cfr. MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz, *Prova e convicção*, 5a. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019, p. 133–136.

²⁵ Cfr. MULEO, Salvatore, *Contributi allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino: G. Giappichelli, 2000, p. 157–158..

contrário que defende que os registros contábeis não são confissões, mas declarações de conhecimento ou verdade. Esta visão argumenta que os registros diferem da confissão de várias maneiras: a) A mais significativa é que, ao contrário da confissão, é possível apresentar prova contrária aos registros contábeis; b) Os registros podem incluir informações favoráveis ao declarante, enquanto uma confissão é intrinsecamente desfavorável a quem a faz; c) Os registros contábeis têm um alcance probatório mais limitado do que a confissão; d) Há a possibilidade de correção dos registros contábeis enquanto estiverem sob controle do declarante, o que não ocorre com a confissão após influenciar a esfera jurídica de terceiros; e) Por fim, enquanto a confissão é uma declaração voluntária, os registros contábeis são obrigatórios por lei

As contas não constituem confissões dos fatos nelas declarados. Embora um livro contábil seja um documento particular feito pelo contribuinte ou seu representante, ele não pode ser considerado uma confissão, já que há sempre a possibilidade de ter sido elaborado por erro ou imprecisão não intencional. O contribuinte tem o direito de corrigir registros contábeis errôneos, pois a correção e substituição de declarações já apresentadas podem ser admitidas por algumas regras tributárias. Contudo, os registros contábeis podem ter valor probatório, uma vez que são declarações feitas pelo contribuinte e normalmente aceitas como verdadeiras²⁶.

Qual é o momento em que o contribuinte, responsável ou declarante confessa um determinado fato contábil tributário? Se o contribuinte mantém registros contábeis, a administração, em primeira instância, não verifica a “exatidão” da confissão, mas a admite com os resultados inicialmente esperados. Um contribuinte que mantém registros contábeis e confessa fatos que lhe são prejudiciais está implicitamente reconhecendo que sua contabilidade é mal mantida ou que, sendo bem mantida, ele considerou em um determinado momento não usar os dados contábeis e aceitar aqueles que, em sua opinião, são mais convenientes²⁷.

Para que a confissão seja válida, o confessor deve ter a capacidade legal para fazê-la. Pode-se argumentar que a confissão deve emanar das partes e não pode emanar de terceiros, independentemente de seu relacionamento com a parte, mesmo que sejam representantes da parte. Entretanto, se for necessário ter legitimidade para confessar, nem um menor nem uma pessoa incompetente podem confessar. A questão agora é saber se a declaração de um contador profissional pode representar uma confissão. Em geral, confissões de terceiros não são admissíveis, entretanto, quando o representante age repetidamente e o contador profissional foi contratado especificamente para preparar as declarações de imposto de renda e preparar a contabilidade, o argumento parece perder a relevância, e o problema começa a ser encarado de forma diferente.

3.2 Declaração tributária e seu valor probatório

Alguns entendem que a confissão de um contribuinte pode ser feita por meio da declaração de imposto de renda. Assim, uma declaração de imposto de renda se aproximaria da natureza de uma confissão, embora em seu aspecto extrajudicial. No entanto, na Espanha, reconhece-se que a apresentação de uma declaração não implica a aceitação ou o reconhecimento pelo contribuinte da origem da obrigação tributária²⁸. Isso se materializa no fato de que as declarações podem ser revisadas, de modo que a caracterização de uma declaração como uma confissão parece extrema, especialmente quando um sujeito, ao fazer uma declaração de imposto, pode, consciente ou inconscientemente,

26 AGUIAR, Nina, Lucro tributável e contabilidade na jurisprudência dos tribunais tributários superiores, *Revista fiscal*, n. 1, 2008, p. 17; COSTA, A prova contabilística ..., p. 22.

27 Cfr. MARTÍNEZ HERRERA, *La prueba contable...*, p. 65. Na prática, poderia haver o que seria uma confissão parcial. Suponhamos que o contribuinte tenha omitido renda e que a administração tenha descoberto apenas a metade do valor omitido, sob demanda o contribuinte confessa ou aceita o que a administração lhe disse. Ela é parcial porque o contribuinte não confessa toda a verdade. Ele aceita a administração e ainda é parcialmente favorecido por sua omissão. Surge então a pergunta: a confissão impede ou inibe a administração de continuar investigando ou revisando (se tiver tempo) os dados anteriores? Justamente em razão do risco de confissões parciais, entende-se que não. A aceitação total e definitiva pela administração só ocorre quando não pode mais ser modificada, pois não há mais espaço legal para isso.

28 ROMERO PLAZA, *Prueba y Tributos*, p. 282–285.

transmitir dados que não correspondem à realidade²⁹. O que fica claro é que, assim como o Fisco não pode ficar inerte diante de uma confissão, diante de uma declaração fiscal, à qual se atribui credibilidade, sem mais delongas, a administração deve ir além do que faria um juiz civil.

A força probatória derivada da declaração obviamente não depende da regularidade do documento que a registra. A administração tem o direito de aceitar a confissão do contribuinte, mesmo que ela seja formulada em uma declaração juridicamente inexistente³⁰. Como prova em contrário do declarante, o contribuinte pode estabelecer, por todos os meios legais, o contrário do que reconheceu em sua declaração ou em qualquer outro momento. O balanço no qual se baseia a declaração de uma empresa e que inclui os dados que constituem a base para a tributação, acrescenta a empresa, a vincula de forma irrevogável, de modo que não pode ser autorizada a provar a contradição, exceto no caso de erros e imprecisões materiais. Do ponto de vista teórico, pode-se argumentar que, nos casos de confissão por declaração de imposto de renda, o ônus da prova recai principalmente sobre o contribuinte.

3.3 Autos de Infração

Faz-se uma distinção entre autos de infração de conformidade e de não conformidade, dependendo se o contribuinte aceitou ou não integralmente a proposta de regularização formulada no relatório de fiscalização. O conteúdo desse relatório, além da conformidade ou não conformidade, é constituído essencialmente pelos elementos do fato gerador e pelo enquadramento legal que a fiscalização julgar adequado³¹.

Nesse sentido, há uma visão do auto de conformidade em relação ao conteúdo fático do ato, como uma confissão. No caso de autos de infração de conformidade, a aquiescência do contribuinte não isenta o Fisco do ônus de comprovar positivamente, por meio de provas suficientes e legítimas, a culpa ou negligência capaz de afastar a presunção constitucional de inocência. A conformidade não equivale automaticamente à prova de confissão de culpa³².

4. PROVAS CONTÁBEIS COSTUMEIRAS

De acordo com MARINONI e ARENHART³³, o direito consuetudinário, também conhecido como costume, surge da repetição de atitudes humanas que o ambiente socioeconômico transformou em normas jurídicas. O direito consuetudinário deve ser entendido como o costume que tem relevância

29 Cfr. PITA GRANDAL, *La prueba en el ...*, p. 178–180. O conceito de declaração de imposto gira em torno de uma declaração de conhecimento de dados fiscais. Trata-se de uma comunicação de dados, excluindo os documentos apresentados por terceiros para seus próprios fins, que não a própria declaração de imposto. A apresentação de declarações fiscais expressa o dever de cooperar com a administração. É necessário reconhecer que a eficácia do sistema tributário se baseia em um conjunto de obrigações, algumas formais e outras materiais, que permitem que a administração tributária verifique o cumprimento dos pressupostos de fato das obrigações tributárias materiais. Em suma, isso significa que a administração depende, em grande medida, dos dados fornecidos pelos contribuintes e agentes econômicos em geral. Pode-se dizer que a atuação por meio de um representante, seja ela legal, necessária ou voluntária, faz parte do esquema legal que sustenta a estrutura de execução do sistema tributário. Daí a alusão aos fatos pessoais do confessor e à capacidade jurídica para tanto, o que não exclui a atribuição confessória à declaração de imposto de renda.

30 AFSCHRIFT, *Traité de la preuve ...*, p. 218.

31 Cfr. VELÁZQUEZ CUETO, Francisco Antonio, *La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (I)*, *Carta tributaria. Monografías*, n. 187, p. 1–10, 1993, p. 9. O certificado de conformidade não pode, de forma alguma, ser concebido como o resultado de uma transação. Tal concepção é impedida pela natureza *ex lege* da obrigação tributária. A concordância do contribuinte constitui um pronunciamento processual sobre a exatidão dos fatos imputados pela autoridade fiscal, que pode, até certo ponto, incluir uma confissão, e sobre a exatidão da proposta de avaliação. Está claro que a concordância do contribuinte não se refere apenas aos fatos, mas também à avaliação proposta. A concordância do contribuinte com os fatos não pode ser retirada em uma data posterior, a menos que ele prove que cometeu um erro de fato.

32 ROMERO PLAZA, *Prueba y Tributos*, p. 415.

33 MARINONI; ARENHART, *Prova e convicção*.

jurídica, pois o costume que não tem eficácia jurídica não tem relevância aqui³⁴. Os usos, costumes e convenções contábeis são relevantes como regra de direito³⁵. O costume contábil e o fato notório não podem ser confundidos, pois o costume contábil não é um fato contábil, mas algo que se extrai do comportamento do profissional contábil. O costume contábil não faz parte do conjunto de fatos contábeis que compõem os fundamentos, pois constitui, assim como a norma jurídica, algo que o juiz deve considerar ao verificar se o efeito jurídico pretendido decorre dos fatos contábeis.

A regra usual é que, se alguém quiser invocar um costume a seu favor perante um tribunal, cabe a ele provar sua existência. Isso significa que, no contexto dos costumes, estamos diante de uma exceção ao princípio de que o juiz deve conhecer as regras “*iura novit curia*”³⁶. Para que a alegação de um costume contábil seja aceita, além da existência fática do costume, deve ser comprovada a inexistência de uma lei para a situação. É essencial provar que o suposto costume contábil atende aos requisitos necessários para constituir uma lei³⁷.

Com base nos costumes dos contadores profissionais e nos usos dados às informações contábeis, as convenções contábeis consistem em regras de conduta definidas e estabelecidas pela prática, cuja fonte é o uso convencional, no sentido de “deve ser feito porque é o que é feito”. Por meio de aceitação geral, torna-se padrão a ser seguido, ainda que não regulamentado. A documentação contábil é adequada quando possui características essenciais intrínsecas ou extrínsecas previstas em lei, na técnica contábil ou aceitas pelo costume. Portanto, para verificar se determinada documentação atende aos requisitos, pode ser necessário identificar costumes e práticas contábeis³⁸. Da mesma forma, o direito comercial reconhece como normas que regem a contabilidade empresarial os critérios e métodos contábeis efetivamente aplicados e praticados por profissionais, ou seja, a prática contábil. Cabe focarmos em como a lei recepiona e confere relevância aos critérios ou métodos revelados nessa prática³⁹.

34 O costume não é um fato, como o fato essencial ou o fato indiciário, mas algo que se extrai do comportamento socioeconômico. O costume não é um fato que faz parte dos fundamentos da demanda e, nesse sentido, não é necessário declará-lo na petição inicial, ao contrário do fato notório. O costume não está incluído no conjunto de fatos que compõem a fundamentação, pois constitui, assim como a norma jurídica, algo que o juiz deve considerar ao verificar se o efeito jurídico desejado decorre dos fatos. Portanto, o juiz não é obrigado a determinar a prova do costume, embora tenha o poder de fazê-lo. Cf. LOPO MARTINEZ, *Prueba contable en el Derecho tributario*, p. 311.

35 De Artigo 4º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, resta estabelecido que: “Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito.” Portanto, embora não haja um artigo específico que enuncie a costume como fonte de direito de forma direta e isolada, sua aplicação é inferida a partir da possibilidade de o juiz recorrer aos costumes para solucionar lacunas na lei, de acordo com o dispositivo acima mencionado.

36 Cfr. PIÑEIRO VILAS, Sandra Maria; MUÑOZ GONZÁLEZ, Maria Isabel, *La carga de prueba de la costumbre*, in: LLUCH, Xavier Abel; PICÓ I JUNOY, Joan (Orgs.), *Objeto y carga de la prueba civil*, Barcelona: Bosch, 2007, p. 221. “...as afirmações de direito feitas pelas partes não estão sujeitas a prova, uma vez que a existência da norma independe de sua alegação e sua aplicação é estranha ao princípio da autonomia das partes”. Entretanto, quando se trata de costumes contábeis, é bem possível que o juiz não conheça a regra consuetudinária aplicável, uma vez que ela não se enquadra nos parâmetros do *iura novit curia*.

37 De acordo com o Art. 281.2 da LEC, os requisitos para que um costume tenha validade legal são sua natureza auxiliar com relação à aplicação de uma regra com força de lei, bem como sua conformidade com a moral e a ordem pública. Além disso, a parte que invocar sua aplicação terá o ônus de provar sua existência e conteúdo, a menos que as partes concordem de outra forma. Se não o fizerem, ou se não for provado, o juiz não tiver certeza suficiente para aplicá-la, ele tenderá a decidir contra a parte que não cumpriu seu ônus formal de prova.

38 GRACIA LÓPEZ, Edgar, *Convenciones en contabilidad desde la perspectiva de Jhon Searle*, *Revista Científica General José María Córdova*, v. 15, n. 20, p. 167, 2017, p. 171.

39 Sobre a *prática* contábil como fonte de princípios contábeis, consulte: AGUIAR, Nina, *O direito fiscal perante as Normas Contabilísticas: uma abordagem metodológica*, *Estudos em memória do Professor Doutor José Luís Saldanha Sanches*, p. 1021–1063, 2012.

5. CONCLUSÃO

Em suma, o presente artigo oferece uma perspectiva abrangente e inovadora sobre as provas atípicas ou inominadas no universo da contabilidade, na qual se desbrava uma ampla gama de modalidades probatórias que ultrapassam as tradicionalmente tipificadas na legislação.

Neste delicado terreno, o texto agrega profundas reflexões acerca da admissibilidade e do valor probante de elementos tais como testemunhos, confissões e costumes na seara contábil. Ao enveredar pela prova testemunhal, o artigo conduz uma análise perspicaz, delineando quando e como o depoimento de técnicos e peritos contábeis pode ser eficazmente acionado no processo, além de efetuar uma ponderada consideração acerca das limitações inerentes a essa modalidade probatória.

No tocante à confissão, o texto desenha esclarecedoras distinções entre a confissão judicial, extrajudicial e fictícia, investigando a natureza confessional de registros contábeis e declarações fiscais. Tal discussão se revela não apenas pertinente, mas crucial para a construção de um encadeamento lógico no estudo das provas contábeis inominadas.

A abordagem das evidências contábeis consuetudinárias é também coroada de êxito, na medida em que explora de maneira adequada a diferenciação entre costume, uso, convenção e prática contábil, fornecendo robustez para a avaliação do valor probante dessas modalidades, até então, pouco exploradas na literatura especializada.

De modo geral, o artigo distingue-se pela abordagem sistemática de provas contábeis atípicas, enriquecida por exemplos práticos e citações de doutrinadores renomados. Em face de um tema de inegável complexidade, a obra se reveste de uma estrutura didática valiosa e de grande aplicabilidade tanto para o meio acadêmico quanto para os profissionais em atuação na área.

O artigo distingue-se na literatura contemporânea ao explorar aspectos menos debatidos das provas atípicas, com foco especial em testemunhos, confissões e costumes contábeis. Representa, assim, um passo significativo e uma contribuição preponderante para o estudo das evidências contábeis, inaugurando uma vereda de possibilidades para futuras investigações.

REFERÊNCIAS

- AFSCHRIFT, Thierry. *Traité de la preuve en droit fiscal*. Bruxelles: Larcier, 2004.
- AGUIAR, Nina. Lucro tributável e contabilidade na jurisprudência dos tribunais tributários superiores. *Revista fiscal*, n. 1, 2008.
- AGUIAR, Nina. O direito fiscal perante as Normas Contabilísticas: uma abordagem metodológica. *Estudos em memória do Professor Doutor José Luís Saldanha Sanches*, p. 1021–1063, 2012.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. La prueba en Derecho Fiscal. *In: Memória de la Asociación Española de Derecho Financiero*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1958, p. 131–194.
- ALGUACIL MARÍ, Pilar. *Discrecionalidad técnica y comprobación tributaria de valores: la problemática de su control judicial*. 1a. ed. Valencia: Editorial Diálogo, 1999. (Monografías jurídicas, 1).
- ALTIERI, Roberto. L'impianto probatorio nel processo tributario. *Bollettino Tributario d'Informazioni*, v. 23, p. 1754–1763, 2010.
- AMARAL, Paulo Osternack. *Provas: atipicidade, liberdade e instrumentalidade*. 2a edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo, SP, Brasil: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2017. (Coleção Liebman).
- BARBOSA, Luiz Roberto Peroba. A contabilidade como prova no processo administrativo tributário. *In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Orgs.). Controversias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo, SP: Dialética, 2010, p. 265–286.
- CESARE, Lamberti. La prova testimoniale nel giudizio tributario. *GT - Rivista de giurisprudenza tributaria*, n. 5, p. 414, 2005.
- COSTA, Suzana Fernandes. A prova contabilística no processo arbitral tributário. *CAAD - Arbitragem Tributária*, n. 5, p. 17–25, 2016.
- GRACIA LÓPEZ, Edgar. Convenciones en contabilidad desde la perspectiva de Jhon Searle. *Revista Científica General José María Córdova*, v. 15, n. 20, p. 167, 2017.
- KNIJNIK, Danilo. *Prova pericial e seu controle no direito processual brasileiro*. São Paulo: Thomson Reuters, Revista dos Tribunais, 2018.
- LARSON, Joni; AMERICAN BAR ASSOCIATION; SECTION OF TAXATION. *A practitioner's guide to tax evidence: a primer on the Federal Rules of Evidence as applied by the Tax Court*. [s.l.: s.n.], 2017.
- LOPO MARTINEZ, Antonio. *Prueba contable en el Derecho tributario*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2022.
- MANNING, George A. *Financial investigation and forensic accounting*. Boca Raton, Fla.: CRC Press, 2011.
- MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Prova e convicção*. 5a. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.
- MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. 3a. ed. São Paulo: Dialética, 2003.
- MARTÍNEZ HERRERA, Gerardo. *La prueba contable en el proceso tributario*. Santa Fe de Bogotá: Editorial Leyer, 2000. (Colección Breviarios de derecho).
- MENTI, Fabio. Detrazione dell'iva sugli acquisti e prova per testimoni. *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, p. 2–89, 2013.

- MULEO, Salvatore. **Contributi allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento**. Torino: G. Giappichelli, 2000.
- PIÑEIRO VILAS, Sandra Maria; MUÑOZ GONZÁLEZ, Maria Isabel. La carga de prueba de la costumbre. *In*: LLUCH, Xavier Abel; PICÓ I JUNOY, Joan (Orgs.). **Objeto y carga de la prueba civil**. Barcelona: Bosch, 2007, p. 221–245.
- PITA GRANDAL, Ana María. **La prueba en el procedimiento de gestión tributaria**. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 1998.
- ROMERO PLAZA, Carlos. **Prueba y Tributos**. 1a. Valencia: Tirant lo Blanc : Universidad Católica de Valencia San Vicente Mártir, 2015.
- RUSSO, Pasquale. **Manuale di diritto tributario. Il processo tributario**. Milano: Giuffrè, 2013.
- TELPNER, Zeph; MOSTEK, Michael S. **Expert witnessing in forensic accounting a handbook for lawyers and accountants**. Boca Raton, Fla.: CRC Press, 2003.
- TESAURO, Francesco. La prova nel processo tributario. **Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze**, v. A. 59, n. N. 1, p. 73–98, 2000.
- VELÁZQUEZ CUETO, Francisco Antonio. La prueba en el procedimiento de gestión tributaria (I). **Carta tributaria. Monografías**, n. 187, p. 1–10, 1993.