

DEVERES CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIOS: COMPREENDENDO AS DIFERENÇAS

Antonio Lopo Martinez

Doutor em Direito pela Universidade de Coimbra e pela Universidade de Salamanca. Doutor em Contabilidade pela Universidade de São Paulo. Bolsista de Produtividade e Pesquisa do CNPq. Investigador integrado do Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Professor assistente convidado da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Deveres contábeis 3 Deveres tributários contábeis 4 Conclusão 5 Referências.

RESUMO: Deveres contábeis e tributários são conceitos distintos, mas interligados, que desempenham um papel crucial no direito tributário. Os deveres contábeis referem-se às obrigações das empresas em manter seus registros financeiros atualizados e organizados, garantindo a transparência das informações financeiras. Por outro lado, os deveres tributários de natureza contábil estão relacionados às obrigações dos contribuintes em fornecer ao fisco informações factuais sobre suas atividades econômicas. Esses incluem o dever de escrituração contábil, apresentação de declarações, fornecimento de informações contábeis e facilitação de inspeções, entre outros. Cumprir esses deveres é essencial para manter a regularidade fiscal das empresas e evitar possíveis sanções e penalidades por parte do fisco. Além disso, esses deveres fornecem uma base de prova e o ponto de partida das informações patrimoniais, a partir do qual as evidências contábeis podem ser obtidas.

PALAVRAS-CHAVE: Deveres contábeis. Deveres tributários. Contabilidade. Escrituração contábil. Prova contábil.

1 INTRODUÇÃO

Os deveres contábeis e tributários desempenham um papel crucial no sucesso de qualquer empreendimento, uma vez que a correta escrituração contábil e o cumprimento das obrigações fiscais garantem a legalidade e a transparência das atividades empresariais. Essa temática possui grande relevância para as áreas

contábil e tributária¹. No que diz respeito aos deveres contábeis, é importante destacar a obrigatoriedade da escrituração contábil. Essa escrituração deve abranger todas as operações da empresa e estar em conformidade com as normas comerciais e fiscais aplicáveis².

É fundamental que as empresas cumpram seus deveres contábeis e tributários de maneira adequada e pontual para evitar complicações com a fiscalização e possíveis penalidades³. Dentre as obrigações fiscais que as empresas devem cumprir, destacam-se a emissão de notas fiscais, o recolhimento de impostos e contribuições, e a entrega de declarações fiscais e contábeis. A inobservância dos deveres contábeis e tributários pode resultar em multas e sanções, prejudicando também a imagem e a reputação da organização. Por outro lado, o cumprimento desses deveres pode oferecer benefícios, como a minimização de riscos fiscais e o aprimoramento da gestão empresarial, permitindo uma tomada de decisões mais assertiva e eficiente.

Os registros contábeis representam um sistema de detecção, registro, representação e controle de eventos gerenciais, e em menor escala, a avaliação de ativos e passivos ao fechar as contas. Eles buscam ser precisos e evitar manipulações. É crucial conciliar a necessidade de que os registros contábeis sejam eficazes como prova – uma demanda técnica, factual e, portanto, "natural", assim como jurídica – com a necessidade de controlar e atestar a veracidade das informações, combatendo a evasão fiscal que pode ocorrer no cumprimento da legislação tributária⁴.

A doutrina jurídica internacional enfatiza que os registros contábeis são exigidos no "próprio interesse" do empresário, visando a "evitar a insolvência e o fracasso"⁵. Esse dever de registro é compreendido como uma obrigação pessoal, na qual o empresário realiza o processo de registro contábil para evitar prejuízos

1. Cfr. SÁNCHEZ GUILLÉN, 2003. No âmbito do Direito Tributário, a distinção entre os conceitos de dever e obrigação não é claramente estabelecida, sendo frequentemente aplicados de maneira indistinta pela legislação e doutrina ao tratar dos deveres contábeis. A exigência de manter a contabilidade está relacionada às diversas obrigações contábeis estipuladas nas normas dos impostos específicos.
2. Cfr. DÍAZ ECHEGARAY, 2009, p. 31-32.
3. Cfr. GRAU, 1982. O caráter obrigatório do registro contábil é um dever legal, e não uma obrigação legal. Vale ressaltar que o dever é uma categoria formal, estudada pela Teoria Geral do Direito, e consiste na necessidade imposta por lei para que uma pessoa observe um determinado comportamento. Por outro lado, a obrigação representa uma relação jurídica, na qual uma pessoa (ou mais) pode exigir de outra (ou outras) a realização de um desempenho específico. Assim, apenas no âmbito do direito positivo é possível identificar qualquer dever legal como um dever obrigatório.
4. Cfr. LOPO MARTINEZ, 2022.
5. Cfr. AULETTA; SALANITRO; MIRONE, 2015, p. 27-30.

decorrentes da falta de um controle eficiente. De forma mais abrangente, entende-se que o dever legal de manter a contabilidade atende a três interesses: (i) o interesse do empreendedor, permitindo que ele conheça a situação financeira do negócio a qualquer momento; (ii) o interesse das partes envolvidas, como credores; e (iii) o interesse do Estado e das autoridades públicas, possibilitando a verificação da real situação financeira da empresa⁶.

O objetivo deste artigo é abordar os deveres contábeis e tributários, dividindo a discussão em duas partes: inicialmente, serão apresentados os deveres contábeis de forma geral e, posteriormente, serão analisados os deveres tributários com natureza contábil. Neste contexto, é importante esclarecer alguns conceitos na linguagem jurídica: (i) a contabilidade refere-se ao sistema integrado, sistemático e contínuo de documentação das atividades comerciais; (ii) o lançamento contábil corresponde à ação do agente que resulta em uma declaração escrita e vinculativa da verdade, revelando informações comerciais; (iii) o registro contábil é o documento individual que contém o lançamento em questão.

2 DEVERES CONTÁBEIS

Os deveres contábeis representam obrigações que as empresas precisam cumprir, como a escrituração de livros, que é uma responsabilidade do empresário e da empresa em relação ao registro de suas atividades econômicas. Esses deveres, exigidos pela legislação comercial e das sociedades anônimas, demandam que as empresas realizem um trabalho ético e competente na representação fidedigna dos fenômenos contábeis⁷. A contabilidade, considerada a linguagem universal dos negócios, funciona como o instrumento (possivelmente o único) capaz de capturar a realidade concreta dos atos e transações econômicas. Além disso, ela processa essas informações e comunica os fatos de natureza patrimonial, contribuindo para a compreensão da realidade patrimonial das entidades envolvidas.

6. Cfr. MENTI, 1997, p. 74. A responsabilidade de manter registros contábeis, no âmbito do direito tributário, incumbe ao contribuinte, com o propósito de fornecer evidências prévias dos elementos que compõem a base de cálculo da renda tributável. Desse modo, essa obrigação está relacionada à relevância que os registros contábeis têm perante as autoridades fiscais.

7. No Brasil, a regulamentação da contabilidade ocorre principalmente por meio do Código Civil (CC), a partir do art. 1.179, e da Lei das Sociedades Anônimas (LSA), Lei n. 6.404/1976, juntamente com suas emendas. Além disso, a legislação contábil também se fundamenta nas normas emitidas por órgãos do setor, como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e nas diretrizes estabelecidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), especialmente em seus pronunciamentos, revisões e orientações, que seguem as normas internacionais IFRS.

2.1 Dever de escrituração contábil

É importante destacar que a contabilidade difere do registro contábil, que representa uma das práticas da contabilidade e consiste na elaboração de relatórios, livros e demonstrações financeiras que refletem as mudanças nos ativos de uma entidade. O registro contábil possui pelo menos dois significados facilmente identificáveis: o primeiro refere-se ao ato (ou procedimento) de efetuar os lançamentos contábeis nos livros, e o segundo, de forma simplificada, diz respeito ao produto desse registro, ou seja, aos próprios livros e demonstrações financeiras.

Esse dever fundamental do empresário tem origem no interesse do próprio empresário, que se estende em benefício de todos os participantes do mercado, incluindo o Estado, por diversas razões, entre as quais se destacam os impostos, que, apesar de sua importância, não são os aspectos mais fundamentais⁸. De fato, considerando sua essência ou base última, pode-se afirmar que o dever típico das empresas de manter uma documentação geral e contabilidade e elaborar contas anuais é um dever público legal cuja base está na promoção do correto funcionamento do sistema de economia de mercado. Esse dever geral de proteção abrange tanto os operadores econômicos envolvidos quanto as autoridades públicas em geral⁹.

Os registros contábeis devem ser verificáveis e exigem provas documentais, como contratos, faturas, notas de entrega, escrituras, entre outros, para respaldar os registros. No entanto, existem lançamentos baseados em avaliações subjetivas que não podem ser verificáveis objetivamente. Como pré-requisito essencial, o empresário é obrigado a documentar adequadamente todas as circunstâncias da empresa, mesmo que algumas delas não tenham impacto direto ou apenas um impacto indireto no patrimônio ou nas finanças da organização. Isso ocorre porque a documentação geral serve tanto como base quanto como fonte de informação para proprietário, acionistas e terceiros interessados no bom funcionamento da empresa (credores, investidores, funcionários, autoridades públicas).

O sistema de registros contábeis comerciais engloba o conjunto de livros e documentos de apoio que o comerciante deve manter para conhecer e divulgar, com clareza e precisão, suas operações e o estado de seu patrimônio. Em essência, esse sistema deve ser apresentado como um registro ordenado e sistemático

8. Cfr. GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, 2001, p. 11-13.

9. Cfr. RÖHLE; WIEGMANN, 2018, p. 1-3.

em livros e documentos relacionados à atividade comercial dos comerciantes, em sentido amplo.

Como obrigação legal, a escrituração contábil é de responsabilidade do empresário. Para as empresas comerciais, os gerentes assumem a responsabilidade de manter a contabilidade atualizada. Salvo prova em contrário, presume-se que a pessoa que realizou os registros contábeis tenha sido autorizada pelo empresário. Entretanto, o fato de uma pessoa autorizada ser encarregada da contabilidade não exime o empresário de sua responsabilidade. Além do dever de manter registros contábeis, existem outras obrigações, como preservar, consolidar e verificar as contas. Essas obrigações serão abordadas a seguir, considerando suas importantes implicações na área tributária.

2.2 Dever de conservação contábil

Os livros e registros contábeis devem ser mantidos em ordem. No entanto, como às vezes é necessário revisar informações antigas, recomenda-se preservar os livros e contas anuais auditados por tempo indeterminado, bem como contratos de longo prazo e cópias de segurança dos registros contábeis. Os empresários têm o dever de conservar os livros contábeis obrigatórios e outros documentos complementares durante o período estabelecido por lei.

A responsabilidade de manter os registros contábeis não termina quando o empresário deixa de exercer sua atividade, seja por encerramento do negócio ou falecimento. A legislação destaca a obrigação do empresário de conservar os documentos comprobatórios relacionados ao seu empreendimento. Nesse sentido, dois tipos de documentos comprobatórios dos registros contábeis podem ser diferenciados: (i) o documento comprobatório específico para cada transação e (ii) o documento comprobatório geral para um lançamento contábil recapitulativo¹⁰.

No caso de fusão por incorporação ou formação de uma nova empresa, cabe à empresa absorvente ou continuadora conservar a contabilidade das empresas dissolvidas. Se uma sociedade for dissolvida, os liquidantes são obrigados a cumprir as normas contábeis, um dever que persiste durante todo o processo de liquidação e se encerra após a devida conservação dos registros e demais documentos contábeis.

O dever de preservar a documentação comercial e contábil não é apenas um complemento à escrituração contábil, mas uma parte fundamental dela. De fato,

10. O art. 1.194 do Código Civil (CC) estabelece que o empresário e a empresa empresarial têm a obrigação de preservar os documentos contábeis, desde que não tenha ocorrido a prescrição ou a decadência em relação aos atos neles registrados.

seria contraditório e incoerente com as funções e objetivos da escrituração contábil impor tal dever sem a correspondente obrigação de conservar os resultados obtidos, pois estes podem ter implicações e utilidades futuras¹¹.

No que diz respeito à informatização da contabilidade e dos processos de registro, é relevante destacar que os livros e registros contábeis, de acordo com as normas do direito comercial, podem ser realizados por meio de procedimentos automatizados. Levando em consideração a legislação fiscal, as demandas de informatização das empresas modernas também são contempladas, possibilitando o uso de tecnologia da informação em conformidade com os princípios de contabilidade e a manutenção de registros para fins fiscais¹².

A eliminação de registros contábeis antes do término do período de conservação legal estabelecido é equivalente à falta de preservação desses registros. Existe um debate sobre se a obrigação de conservação se aplica somente aos registros contábeis obrigatórios, mencionados ou não, ou também aos registros facultativos. Por precaução, parece adequado preservar todos os registros contábeis vinculados ao reconhecimento legal do fato gerador do tributo e os elementos necessários para determinar a base de cálculo do imposto. Os registros contábeis também devem ser mantidos em caso de encerramento da atividade empresarial. No entanto, persiste a discussão se, na ocorrência de uma transferência de empresa, os registros contábeis devem ficar com o cedente ou ser transferidos ao adquirente¹³.

2.3 Dever de consolidação contábil

Levando em conta que a contabilidade fornece informações sobre os aspectos econômicos e financeiros de uma empresa, a elaboração de balanços consolidados é fundamental na gestão de grupos empresariais. Para que as informações apresentadas mantenham sua relevância e análise, é necessário compreender a realidade financeira do grupo como um todo, consolidando as diferentes situações financeiras de cada uma das empresas que o compõem¹⁴.

Em decorrência do dever de consolidar as contas anuais dos grupos empresariais, a empresa controladora é responsável por elaborar as contas anuais consolidadas e o relatório de gestão, conforme estabelecido na legislação. A obrigação de consolidação é expressamente imposta à empresa controladora

11. Cfr. ALONSO ESPINOSA, 2009, p. 19.

12. Cfr. ANGULO CASCÁN; CAYÓN GALIARDO, 2004, p. 190.

13. Cfr. DI ERMANNNO, 2008, p. 96.

14. Cfr. MARTÍN RODRÍGUEZ, 2016, p. 70-71.

pela disposição mencionada. Dessa forma, a controladora assume a obrigação estabelecida, sem prejuízo de que deverá incorporar os dados fornecidos pelas demais empresas do grupo¹⁵.

Os conceitos fundamentais da obrigação de elaborar contas consolidadas são o "conceito de gestão unitária" e o "conceito de controle". De acordo com o "conceito de gestão unitária", os representantes legais de uma empresa são obrigados a elaborar contas consolidadas quando a empresa matriz possui interesse em uma ou mais empresas às quais está vinculada por gestão unitária. As empresas incluídas na estrutura de consolidação (subsidiárias) devem ser aquelas em que a empresa-mãe possui participação significativa.

Já o "conceito de controle" exige a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas se, em relação a um empreendimento (subsidiária), uma empresa (controladora) detém a maioria dos direitos de voto, possui o direito de nomear ou destituir a maioria dos membros dos órgãos de administração ou fiscalização, ou exerce influência decisiva, em virtude de um acordo de controle ou de disposição estabelecida no contrato social da subsidiária.

2.4 Dever de verificação contábil

A função da auditoria envolve a análise e verificação dos documentos contábeis com o objetivo de emitir um relatório para terceiros¹⁶. Um elemento fundamental para garantir a regularidade da contabilidade é a realização de auditorias, que podem ser opcionais ou obrigatórias.

A verificação da correta representação dos fatos gerenciais nos registros contábeis deve incluir, necessariamente, uma análise desses fatos, bem como uma avaliação das demonstrações financeiras que não sejam resultado apenas de lançamentos contábeis. No entanto, a auditoria possui limites, que vão além da hipótese de ilegalidade das transações – como, por exemplo, a identificação de fatos condenáveis diretamente perceptíveis a partir dos documentos analisados¹⁷. O auditor não tem a obrigação de investigar além da hipótese de

15. Cfr. JIMÉNEZ SÁNCHEZ; DÍAZ MORENO, 2013.

16. Cfr. PORRAS GARCÍA, 2001, p. 82. A principal função da auditoria é permitir que os agentes econômicos tomem decisões com base nas informações fornecidas pelas empresas. Para isso, a auditoria deve seguir critérios que garantam objetividade e imparcialidade. Sua função é conferir credibilidade às informações divulgadas, especialmente para terceiros que não têm capacidade de interferir no processo de elaboração dessas informações.

17. Cfr. MUÑOZ SABATÉ, 2014, p. 130-131. O auditor tem como objetivo emitir uma opinião com base nos elementos que pode examinar. Nos casos em que existam indícios, ele poderá apontar apenas probabilidades ou cenários. A auditoria não tem como foco principal identificar fraudes, porém, o auditor não pode ignorá-las caso as detecte durante a aplicação de seus

ilegalidade das transações, ou seja, os fatos condenáveis que podem ser identificados diretamente nos documentos. Portanto, não é necessário verificar a conformidade legal dos contratos e atos subjacentes aos fatos gerenciais. Ademais, é importante destacar que, para uma verificação contábil adequada, basta realizar um estudo "amostral" das operações contábeis, uma vez que a auditoria não tem como objetivo analisar todas e cada uma das operações realizadas.

O relatório de auditoria¹⁸ é uma declaração qualificada sobre a precisão das demonstrações financeiras, e, portanto, não constitui uma garantia absoluta em relação à exatidão dessas demonstrações. As verificações realizadas pelo auditor quanto à regularidade das contas e ao correto registro dos eventos operacionais nos registros contábeis têm como objetivo expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, e não fornecer um parecer sobre a exatidão do lucro tributável declarado.

3 DEVERES TRIBUTÁRIOS CONTÁBEIS

O contribuinte tem deveres contábeis para fins tributários, que consistem em obrigações formais estabelecidas pela administração tributária. Esses deveres abrangem ações, omissões e suportes necessários para a aplicação dos impostos, sem envolver diretamente uma obrigação pecuniária. Além da responsabilidade de manter os livros, o conjunto de obrigações contábeis para fins fiscais inclui a apresentação de declarações ou liquidações de impostos, coleta e fornecimento de informações e registros contábeis e facilitação de inspeções e verificações pela administração tributária.

Os contribuintes sujeitos à obrigação de manter a contabilidade são aqueles que atendem às condições factuais correspondentes estabelecidas legalmente. A responsabilidade de manter a contabilidade prevista na legislação fiscal faz parte das obrigações impostas ao contribuinte visando ao cumprimento da obrigação fiscal.

Juntamente com as obrigações fiscais formais específicas, elas abrangem a apresentação de declarações e autoavaliações, manutenção de livros e

procedimentos técnicos. O objetivo é verificar se as demonstrações financeiras apresentadas refletem adequadamente a realidade da entidade em questão.

18. Cfr. ARIAS DE SALTARÍN, 2010, p. 23-30. O relatório de auditoria é um documento primordialmente contábil, no qual o auditor apresenta o escopo, a natureza e os resultados de seu exame. Nele, o profissional expressa sua opinião, como especialista independente, a respeito das demonstrações financeiras, transações ou atividades que foram objeto da auditoria. A estrutura dos relatórios de auditoria costuma ser similar, independentemente de se tratar de empresas privadas ou entidades públicas.

registros contábeis, elaboração e emissão de notas fiscais, certificação de retenções realizadas pelos contribuintes e comprovação dos pagamentos efetuados. A manutenção de registros e a documentação contábil são elementos essenciais para a auditoria das operações das empresas. Os registros feitos nas contas são frequentemente o meio de prova para a comprovação da ocorrência do fato gerador do tributo. As regras legais que exigem registros contábeis possuem uma dupla função: (i) impor deveres instrumentais; (ii) estabelecer prescrições legais de elementos contábeis que auxiliam na determinação do fato gerador do tributo.

Dentro das obrigações tributárias que podem ser impostas aos contribuintes, existe uma lista de obrigações de natureza contábil aplicáveis aos empresários e profissionais. Essas obrigações, no caso dos empreendedores, derivam de suas atividades comerciais.

3.1 Dever de emissão de nota fiscal

No âmbito do sistema tributário, a nota fiscal adquire relevância e eficácia, conforme o imposto em que está regulamentada. Em qualquer caso, é um aspecto fundamental na gestão tributária, uma vez que todas as demais obrigações e deveres impostos aos contribuintes se fundamentam na existência dos direitos de faturamento¹⁹. É verdade que se trata de um dos deveres mais onerosos para empresários e profissionais, mas também é inegável que é o ponto de partida dos mecanismos atuais de gestão tributária.

A nota fiscal possui uma função triplíce: (i) serve como meio de informação fiscal, (ii) instrumento para o exercício de direitos de cobrança, e (iii) direitos de dedução. Torna-se importante como prova essencial de determinadas despesas ou deduções, destacando sua relevância nos impostos sobre valor adicionado, em que a fatura possui uma dupla e importante finalidade. Por um lado, tem o objetivo de servir como instrumento pelo qual o imposto é repassado à pessoa para quem a operação tributável é realizada e, por outro lado, também atua como meio para comprovar o direito à dedução de contribuições a montante e dedutíveis²⁰. O dever de emissão da nota fiscal apresenta diversas manifestações,

19. A fatura e a nota fiscal são dois documentos com propósitos distintos, apesar de muitas vezes serem usados de forma complementar. A nota fiscal é um documento obrigatório e fiscal, que comprova a transferência de propriedade sobre um bem ou uma atividade comercial prestada por uma empresa e uma pessoa física ou outra empresa. Já a fatura é um documento contábil destinado a comprovar a existência de uma operação de compra e venda mercantil ou uma prestação de serviço.

20. Cfr. DURÁN-SINDREU BUXADÉ, 1986, p. 22.

como o dever de emitir certos documentos, entregá-los ao destinatário da transação, mantê-los e retificá-los, se necessário.

3.2 Dever de fundamentar as deduções da base tributária

As obrigações de comprovação documental estabelecidas por lei dizem respeito à necessidade de apresentar provas, documentos comprobatórios ou evidências de determinados fatos contábeis, estipuladas como obrigações objetivas de cumprimento para usufruir de um tratamento fiscal específico.

Para que uma despesa seja dedutível do imposto, é preciso atender aos seguintes critérios: (i) ser necessária para a obtenção da receita; (ii) cumprir o requisito de efetividade, ou seja, a despesa deve ter sido realmente incorrida; (iii) ser devidamente registrada na contabilidade; (iv) estar devidamente justificada ou passível de justificação²¹.

Trata-se, portanto, de um dever de comprovação contábil estabelecido pelo legislador, visando a, principalmente, assegurar e pré-constituir um meio de prova contábil eficiente²². Dessa forma, o legislador também indica antecipadamente qual o meio de prova contábil mais adequado para comprovar determinados fatos contábeis, e aquele que é comumente aceito. Assim, no que se refere às despesas dedutíveis, a apresentação da nota fiscal não pode ser substituída por um simples registro contábil, sendo necessária a comprovação completa de que tais despesas foram efetivamente realizadas²³.

Deve-se considerar que, em princípio, nenhuma limitação pode ser imposta à comprovação de fatos favoráveis ao contribuinte. Nessa perspectiva, a exigência da nota fiscal como único documento probatório válido pode ser criticada, uma vez que implica uma limitação drástica dos meios de prova contábil.

21. Requisitos para o exercício do direito à dedução: (i) formal, deve ser emitido de acordo com as regras apropriadas, contendo os dados mínimos; (ii) material, deve estar relacionado à renda, ser real ou ter sido efetivamente incorrido – devem ser contabilizados, justificados e necessários para a atividade para a qual são destinados a serem deduzidos; (iii) comprovação, basicamente por meio de uma fatura ou outros documentos (MEDINA JIMÉNEZ, 2016, p. 63).

22. É responsabilidade do contribuinte garantir a dedutibilidade dos custos e despesas. Na prática, essa prova não pode ser fornecida apenas com base em registros contábeis. A documentação contábil por si só não protege o contribuinte de disputas sobre a relevância dos custos e despesas. Na mesma linha, as autoridades fiscais também não devem basear seu julgamento apenas no fato de que as contas mostram a natureza das transações e seu valor, especialmente quando não há outras evidências que garantam que as despesas estejam relacionadas com a atividade empresarial. Cfr. MAURO, 1998, p. 377.

23. Cfr. MENTI, 2011b, p. 1.174-1.175.

Essa restrição limita significativamente o alcance da regra geral nessa área e viola o direito à liberdade de comprovação²⁴.

3.3 Dever de apresentação de declarações tributárias

A obrigação de apresentar declarações de impostos é estabelecida pelos regulamentos específicos de cada imposto. Do ponto de vista probatório, as declarações do contribuinte desempenham um papel de iniciativa processual, conforme o princípio declarativo que governa a apuração dos fatos pela Administração. Elas possuem uma função probatória na forma de testemunho do contribuinte, ainda que seu uso como meio de prova não seja comparável à confissão. No entanto, o documento é relevante devido à sua presunção de veracidade.

Os contribuintes são responsáveis por fornecer informações contábeis necessárias para estabelecer os fatos relevantes à tributação. As partes envolvidas devem declarar os fatos de forma completa e verdadeira, fornecendo informações adicionais, se necessário. Assim, o dever de informação pode ser classificado como um dever geral de cooperação. Esses deveres de cooperação não implicam obrigações ou ônus de prova, mas sim complementam os deveres de investigação da Administração. Eles servem como auxílio ao princípio da investigação e caracterizam a parte envolvida como um "assistente de investigação" da autoridade fiscal²⁵.

É presumido que as declarações fiscais sejam verdadeiras, ou seja, há uma presunção legal refutável de veracidade dessas declarações. Omissões, erros e irregularidades nas contas podem levar a Administração a desconsiderar a presunção de veracidade da declaração, uma vez que tais anomalias comprometem a credibilidade das contas, e, conseqüentemente, a receita determinada por elas pode não corresponder à receita efetivamente obtida. A confiabilidade dos livros e registros contábeis, bem como dos documentos comprobatórios, é crucial para validar os rendimentos declarados. A presença de omissões, alterações nos valores declarados ou simulações de transações invalida as contas como base para a determinação do lucro tributável²⁶.

3.4 Dever de facilitar e tolerar inspeções fiscais contábeis

Pessoas físicas e jurídicas são obrigadas a fornecer à Administração Tributária dados, relatórios, registros e recibos com implicações fiscais relacionados ao

24. Cfr. ROMERO PLAZA, 2015, p. 182-183.

25. Cfr. SCHMIDT, 1998, p. 141.

26. Cfr. LOPES, 2015, p. 85.

cumprimento de suas obrigações fiscais ou decorrentes de relações financeiras ou profissionais com outros contribuintes. O contribuinte assume obrigações de cumprir atos específicos ou adotar comportamentos em sua relação com a Administração.

Essas obrigações formais não têm papel direto na comprovação de um fato, mas seu cumprimento pode esclarecer fatos, auxiliando a Administração em suas tarefas de verificação e investigação fiscal²⁷. Tais deveres de cooperação, no entanto, não são ilimitados, assim como a autoridade no exercício dos poderes fiscais é restrita pela proteção constitucional dos direitos fundamentais. Entre esses direitos, estão o direito à inviolabilidade do domicílio, à privacidade pessoal e familiar, ao sigilo das comunicações, à proteção judicial efetiva e ao devido processo legal, além dos limites derivados dos princípios gerais do direito e do princípio da proporcionalidade.

O critério de proporcionalidade exige que sejam feitos apenas pedidos razoáveis que atendam ao objetivo do regulamento, isto é, a aplicação rigorosa dos impostos. O não cumprimento dessa obrigação de responder aos pedidos de informação pode ser considerado uma infração fiscal, caso o infrator, devidamente notificado, realize ações destinadas a atrasar, dificultar ou obstruir o desempenho da Administração no cumprimento de suas funções. Isso inclui condutas como resistência, obstrução, recusa de colaborar com a Administração Fiscal, descumprimento de exigências devidamente notificadas, como a entrega ou exame de documentos e registros nas contas, programas e sistemas operacionais com o objetivo de facilitar a atividade fiscal.

3.5 Dever de adotar uma contabilidade eletrônica

À medida que a internet e a digitalização se tornam cada vez mais presentes em nosso cotidiano, a administração tem adotado meios eletrônicos e digitais para substituir os métodos tradicionais na preparação das tarefas instrumentais. O papel é cada vez menos utilizado, enquanto os meios eletrônicos e as transmissões *on-line* de declarações tornam-se predominantes. Os documentos eletrônicos passam a ser utilizados como provas para fins de fiscalização e arrecadação de impostos. A principal base física desses documentos é a rede, ambiente no qual são estabelecidos os deveres instrumentais eletrônicos relacionados à

27. Cfr. RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, 2007, p. 167.

contabilidade e à conformidade factual: documento contábil eletrônico que serve como meio de prova do fato gerador tributário²⁸.

No que se refere aos documentos eletrônicos, seu poder probatório é elevado, especialmente quando elaborados seguindo padrões digitais de segurança e confiabilidade. Os avançados padrões de segurança digital utilizados na transmissão em rede garantem a inviolabilidade do conteúdo e asseguram que a mensagem seja enviada pelo remetente e recebida pelo destinatário. Assim, a integridade, a confidencialidade e a autenticidade do documento eletrônico são preservadas. Nesse contexto, a prova oriunda de um instrumento eletrônico assinado digitalmente pelo sistema de chave pública e reconhecido por um certificado digital possui forte valor para convencer o julgador, e, portanto, é capaz de constituir o fato gerador legal.

A escrituração contábil digital visa a substituir os livros contábeis tradicionais por documentação eletrônica. Trata-se de uma nova forma de registrar os eventos contábeis das empresas, integralmente de maneira eletrônica. Os livros contábeis convencionais são substituídos por programas de computador, com *layouts* e linguagens padronizados para todas as empresas. O sistema tributário está sendo impactado pela crescente influência da internet, que opera com novos padrões de comunicação, armazenamento e transmissão de informações contábeis.

Os benefícios dos procedimentos de escrituração contábil digital são diversos: facilitam o monitoramento e as auditorias realizadas pela Administração; proporcionam agilidade e rapidez no processo contábil para os empresários; otimizam a forma de armazenar informações, ocupando menos espaço; e garantem rapidez na transmissão dos dados fiscais do contribuinte quando solicitados.

Os deveres instrumentais são classificados conforme constituam ou não uma obrigação fiscal. No caso em que o indivíduo produz uma obrigação instrumental que formaliza a relação tributária por meio de uma declaração, denomina-se "declaração de fato gerador de imposto". Quando o procedimento eletrônico é utilizado, torna-se um "dever instrumental eletrônico". Os documentos eletrônicos podem ser empregados como mecanismos para a constituição da obrigação tributária.

28. O sistema jurídico fiscal, seguindo esse caminho, criou várias funções instrumentais eletrônicas preparadas em linguagem informática e transmitidas *on-line*. Com a revolução eletrônica e a proliferação dos computadores, o meio eletrônico tomou o espaço do papel como dever instrumental de formação de fatos. Cfr. JANINI, 2014, p. 132-133.

4 CONCLUSÃO

O dever de escrituração contábil é uma obrigação legal associada ao *status* de empresário, visando a proteger melhor os interesses envolvidos na entidade. Alguns consideram esse dever como um "dever público", resultado do interesse público protegido, enquanto outros o veem como um ônus, prevalecendo o interesse próprio do empresário, com possíveis consequências negativas pelo descumprimento, mas sem que terceiros possam exigir o cumprimento.

A manutenção regular da contabilidade possui um interesse triplo: (i) o interesse do comerciante *lato sensu*, para conhecer a situação do negócio a todo momento; (ii) o interesse das pessoas com quem o comerciante tem negócios; (iii) o interesse do Estado e dos órgãos públicos. Entre os deveres contábeis com implicações probatórias estão: (i) registrar, (ii) preservar, (iii) consolidar e (iv) verificar (auditoria).

Os deveres tributários em matéria contábil exigem que o contribuinte forneça informações sobre o fato gerador, que somente o contribuinte conhece em sua totalidade e que são essenciais para a quantificação da dívida tributária. A verificação e investigação do fato gerador, que demanda o cumprimento do dever de manter a contabilidade, deve ser realizada por meio do exame de documentos, livros, registros, faturas e lançamentos contábeis, além da inspeção de bens, elementos, transações e outras informações relevantes.

O conhecimento desses deveres é fundamental para que os gestores tomem decisões conscientes e planejadas, visando à melhor gestão dos recursos financeiros da empresa. A compreensão e o cumprimento desses deveres são imprescindíveis para o sucesso das empresas e para a prevenção de problemas fiscais.

Os deveres mencionados neste artigo possuem relevância no contexto do direito tributário, pois a manutenção de registros contábeis atualizados e organizados assegura a transparência das informações financeiras empresariais e o atendimento às obrigações fiscais. Ademais, a disponibilização de dados precisos e concretos a respeito das atividades econômicas é crucial para a efetividade da arrecadação tributária e o enfrentamento à evasão fiscal. Dessa forma, os deveres contábeis e tributários atuam de maneira complementar, sendo imprescindível que as empresas observem ambos para garantir a clareza de suas informações financeiras e prevenir complicações com a fiscalização.

5 REFERÊNCIAS

ANGULO CASCÁN, A.; CAYÓN GALIARDO, A. **La administración fiscal electrónica**. Madrid: Marcial Pons, 2004.

- ARIAS DE SALTARÍN, L. **Eficacia probatoria del informe de auditoría en el proceso penal: auditorías forenses**. Bogotá: Grupo Editorial Ibáñez, 2010.
- AULETTA, G.; SALANITRO, N.; MIRONE, A. **Diritto commerciale**. Milano: Giuffrè Editore, 2015.
- BERMÚDEZ GÓMEZ, H. **Subsistema documental de la contabilidad**. Colombia, 2012.
- CAPOLUPO, S. **Manuale dell'accertamento delle imposte**. Assago: Wolters Kluwer, 2015.
- DI ERMANNANO, B. **Diritto della Contabilità delle Imprese**. Torino: UTET Giuridica, 2008. v. 1: Scritture Contabili.
- DÍAZ ECHEGARAY, J. L. **Manual de derecho mercantil contable**. Cizur Menor: Thomson Reuters-Aranzadi, 2009.
- DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A. **El I.V.A.: la factura y su anotación contable** (análisis práctico). Barcelona: Bosch, 1986.
- GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M. J. **El deber de contabilidad en derecho tributario**. Madrid: Marcial Pons, 2001.
- GÓMEZ MOURELO, C. Obligaciones de documentación y declaración en operaciones vinculadas y consecuencias de su incumplimiento. Estudios financieros. **Revista de Contabilidad y Tributación**: Comentarios, casos prácticos, n. 339, p. 5-58, 2011.
- GRAU, E. R. Nota sobre a distinção entre obrigação, dever e ônus. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 77, 1982.
- JANINI, T. C. **Direito tributário eletrônico**: SPED e os direitos fundamentais do contribuinte. Curitiba: Juruá, 2014.
- JIMÉNEZ SÁNCHEZ, G. J.; DÍAZ MORENO, A. **Lecciones de derecho mercantil**. Madrid: Tecnos, 2013.
- LOPES, C. M. da M. O papel da contabilidade e a prova nos crimes de natureza fiscal. **Revista do Centro de Estudos Judiciários**, v. 1, p. 63-85, 2015.
- LOPO MARTINEZ, A. **Prueba contable en el Derecho tributario**. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2022.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J. G. **El concepto de grupo en el derecho tributario y mercantil contable**: cuestiones pendientes de resolver. Granada: Universidad de Granada, 2016.
- MAURO, B. Disciplina fiscale degli interessi passivi, inerenza del costo e onere della prova. **GT – Rivista de Giurisprudenza Tributaria**, n. 4, 1998.
- MEDINA JIMÉNEZ, A. Fraude en el IVA: ¿cuándo nace el derecho a la deducción? ¿qué es el destino previsible? **Actum fiscal**, n. 118, p. 105-110, 2016.
- MENTI, F. **Le scritture contabili nel sistema dell'imposizione sui redditi**. Padova: CEDAM, 1997.
- MENTI, F. La relazione di revisione sul bilancio e la documentazione dei costi deducibili. **Diritto e Pratica Tributaria**, n. 3, 2011a.

MENTI, F. L'ammortamento dei beni strumentali per l'esercizio dell'impresa e l'obbligo di conservare le scritture e la documentazione contabile. **Diritto e Pratica Tributaria**, n. 6, 2011b.

MUÑOZ SABATÉ, L. **Diccionario enciclopédico de probática**. Madrid: La Ley, 2014.

RACUGNO, G. **L'ordinamento contabile delle imprese**. Torino: G. Giappichelli, 2002.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. **La prueba en derecho tributario**: formación y pre-constitución de la prueba en derecho tributario. Cizur Menor: Thomson Aranzadi, 2007.

RÖHLE, H.-J.; WIEGMANN, T. **Rechnungswesen für Steuerberater**. Wiesbaden: Springer Fachmedien Wiesbaden, 2018.

ROMERO PLAZA, C. **Prueba y Tributos**. Valencia: Tirant lo Blanc: Universidad Católica de Valencia San Vicente Mártir, 2015.

SÁNCHEZ GUILLÉN, M. D. **La contabilidad como prueba en el procedimiento de inspección de los tributos**. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 2003.

SCHMIDT, M. **Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht**. Berlin: Duncker und Humblot, 1998.