

A FORÇA PROBANTE DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: CONCILIANDO AS DOCTRINAS DE TRAJANO DE MIRANDA VALVERDE E DE MOACYR AMARAL SANTOS COM AS NORMAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS

Alexandre Evaristo Pinto

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Comercial pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Conselheiro Julgador do Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional (CRSFN). Conselheiro Julgador da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Artigo recebido em 25.08.2023 e aprovado em 14.09.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Da produção de provas no processo administrativo 3 Da produção de provas no processo administrativo tributário 4 Escrituração contábil: obrigatoriedade e força probatória 5 Conclusões 6 Referências.

RESUMO: O artigo tem por objetivo discutir a importância da escrituração contábil como meio de prova em processos administrativos tributários para as sociedades empresárias. Para tanto, é trazido ao longo do artigo o processo de produção de provas no processo administrativo tributário, diante da busca pela verdade material, bem como são trazidas as contribuições sobre o tema de Trajano de Miranda Valverde e Moacyr Amaral Santos.

PALAVRAS-CHAVE: Escrituração contábil. Força probatória. Provas. Processo administrativo tributário.

1 INTRODUÇÃO

A escrituração contábil é importante meio de registro de transações econômicas de uma pessoa jurídica, sendo importante instrumento para a sua gestão, assim como para a sua prestação de contas em relação a terceiros.

No tocante à relação da pessoa jurídica com terceiros, a escrituração contábil ganha um relevo especial, podendo ser utilizada para fins de comprovar a existência e a quantificação de transações econômicas.

Ao tratarmos da contabilidade enquanto meio de prova no processo administrativo tributário, não há como deixar de mencionar os estudos pioneiros de Trajano de Miranda Valverde e Moacyr Amaral Santos acerca da força probante dos livros contábeis.

Ademais, as discussões contábeis ganharam ainda maior importância ao longo dos últimos quinze anos por conta do processo de convergência das normas contábeis brasileiras às normas contábeis internacionais (IFRS), de forma que tem crescido o número de processos administrativos discutidos no âmbito do CARF em que a escrituração contábil é utilizada para fazer prova a favor ou contra o contribuinte.

2 DA PRODUÇÃO DE PROVAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO

Ao tratar sobre a função e os principais aspectos do processo administrativo em sentido lato, Celso Antônio Bandeira de Mello assevera que o processo administrativo é meio de garantia dos administrados ante as prerrogativas públicas¹.

Assim, o referido autor aponta que o processo administrativo possui as seguintes finalidades: (i) resguardar os direitos dos administrados frente ao poder estatal, garantindo a possibilidade de que o administrado seja ouvido antes do proferimento da decisão que o afeta; e (ii) permitir uma atuação administrativa mais bem fundamentada e responsável, uma vez que a Administração tomará as suas decisões com base também em informações trazidas pelos administrados².

Embora o processo administrativo tenha sido objeto de diversas leis esparsas nos âmbitos de cada um dos entes federados, merece realce a edição da Lei n. 9.784/1999, que teve por finalidade consolidar e regular o processo administrativo na seara federal.

O intento de tal lei se mostra expresso em seu art. 1º, que dispõe que se trata de norma que visa à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração³.

1. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 428.
2. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 439-440.
3. Lei n. 9.784/1999: "Art. 1º Esta Lei estabelece normas básicas sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da Administração".

Cumpra-se ainda que o art. 2º da Lei n. 9.784/1999⁴ amplia o rol de princípios da Administração Pública contidos no art. 37 da Constituição Federal⁵, fazendo menção expressa aos princípios de finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica e interesse público.

No que toca aos critérios a serem observados nos processos administrativos, o art. 2º, parágrafo único, X, da Lei n. 9.784/1999⁶ estabelece que deverá ser observada a garantia do direito à produção de provas.

Especificamente com relação ao direito de produção de provas, cabe notar, ainda, que o art. 36 da Lei n. 9.784/1999⁷ prevê que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado; no entanto, o art. 37 da Lei n. 9.784/1999⁸ estabelece que quando fatos e dados estiverem registrados em documentos existentes na própria Administração, o interessado poderá declarar tal fato, sendo que o órgão da Administração competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

Dúvida relevante surge com relação ao momento de apresentação das provas no processo administrativo, dentre as quais a escrituração contábil ou laudo pericial contendo aspectos contábeis; o art. 38 da Lei n. 9.784/1999⁹ determina que o interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão,

4. Lei n. 9.784/1999: "Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência".

5. Constituição Federal: "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]".

6. Lei n. 9.784/1999: "Art. 2º [...] Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: [...]".

X – garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio [...]".

7. Lei n. 9.784/1999: "Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei".

8. Lei n. 9.784/1999: "Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias".

9. Lei n. 9.784/1999: "Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias".

juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

Dessa forma, tal dispositivo normativo não limita a apresentação de provas ao momento da impugnação, sendo expresso ao permitir a apresentação de provas em qualquer momento que anteceder à tomada de decisão pelo julgador administrativo.

Aliás, o § 2º do referido dispositivo estabelece que as provas trazidas pelos interessados somente poderão ser recusadas quando forem ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

3 DA PRODUÇÃO DE PROVAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O processo administrativo tributário tem por objetivo garantir a lisura dos lançamentos tributários, bem como garantir que a autoridade fiscal tenha ciência de todos os elementos de fato que auxiliem na determinação de todos os critérios da regra matriz de incidência tributária.

Ao abordar a análise da eficiência do processo judicial por meio de uma pesquisa empírica, Armando Castelar Pinheiro conclui que as duas principais razões de uma avaliação negativa do Poder Judiciário são: (i) morosidade ou falta de agilidade; e (ii) formalismo processual exagerado¹⁰.

Diante de tal panorama, Fábio Fanucchi assinala que o processo administrativo tributário evita que cheguem ao Poder Judiciário diversos casos que poderiam ser resolvidos entre as partes, exonerando total ou parcialmente o crédito tributário, quer seja em virtude da existência de defeitos insanáveis no lançamento tributário, quer seja em razão de diferenças de interpretação acerca da legislação tributária¹¹.

Ainda descrevendo vantagens sobre o processo administrativo tributário, Fábio Fanucchi menciona as seguintes características: (i) especialização técnica dos julgadores; (ii) independência dos julgadores em relação aos agentes fiscais que procederam ao lançamento; (iii) livre convencimento dos julgadores; (iv) duplo grau de "jurisdição" com mais de uma instância administrativa; e (v) oportunidade para prévia discussão da matéria e formação de provas, que podem inclusive vir a ser aproveitadas em futuro litígio judicial¹².

10. PINHEIRO, Armando Castelar. Magistrados, judiciário e economia no Brasil. In: ZYLBERSZTAJN, Décio; SZTAJN, Rachel (org.). **Direito & economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. p. 251.

11. FANUCCHI, Fábio. Processo administrativo tributário. In: PRADE, Péricles Luiz M.; CARVALHO, Célio B. de (coord.). **Novo processo tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 40-41.

12. FANUCCHI, Fábio. Processo administrativo tributário. In: PRADE, Péricles Luiz M.; CARVALHO, Célio B. de (coord.). **Novo processo tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 40-41.

Outra característica fundamental do processo administrativo tributário é que ele se distancia do culto ao formalismo, tão presente no processo judicial¹³. Geraldo Ataliba destaca que o informalismo presente no processo administrativo tem por objetivo a realização do direito material, isto é, o que interessa é a aplicação da lei, de modo que o contribuinte deve ter o direito de se defender da maneira mais ampla e irrestrita, sem nenhum tipo de cerceamento¹⁴.

Surge daí o dito "princípio da verdade material", pelo qual a Administração não deve ficar restrita ao que as partes demonstraram no processo administrativo, devendo buscar o que realmente é verdade¹⁵.

Ao se referir ao princípio da verdade material ou da liberdade na prova, Hely Lopes Meirelles destaca que, ao contrário do processo judicial – baseado na verdade formal –, no processo administrativo, a autoridade administrativa pode, até o julgamento final, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela¹⁶.

O princípio da verdade material acaba decorrendo da preocupação com a efetividade do ordenamento jurídico, ou seja, garantindo a não subsistência de exigências fiscais sem fundamento jurídico¹⁷.

Após trazermos as primeiras considerações gerais sobre o processo administrativo tributário, passaremos a uma breve evolução histórica dos órgãos de julgamento do processo administrativo tributário no Brasil.

Na seara federal, um órgão de julgamento de processo administrativo tributário surge com o Decreto n. 16.580/1924¹⁸, que instituiu um Conselho de Contribuintes em cada Estado e no Distrito Federal, com competência para julgamento de recursos referentes ao imposto sobre a renda.

Todavia, embora previstos no referido decreto, somente houve instalação de um Conselho de Contribuintes do Imposto de Renda, no Distrito Federal, sendo que este iniciou seu funcionamento em 14 de setembro de 1925¹⁹.

13. BOTTALLO, Eduardo Domingos. A prova no processo administrativo tributário federal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 2002. v. 6, p. 13.

14. ATALIBA, Geraldo. Princípios de procedimento tributário. In: PRADE, Péricles Luiz M.; CARVALHO, Célio B. de (coord.). **Novo processo tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 33-34.

15. BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 446.

16. MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 687.

17. NOGUEIRA, Alberto. **O devido processo legal tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 37 e 87.

18. Decreto n. 16.580/1924: "Art. 16. Em cada e no Distrito Federal haverá um Conselho de Contribuintes, nomeado pelo Ministro da Fazenda".

19. MARTINS, Ana Luísa. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais**. Rio de Janeiro: Capivara, 2010. p. 44.

Um órgão administrativo para impostos de consumo somente vai surgir em 1931 – embora já houvesse previsão de sua criação desde o Decreto n. 5.157/1927 –, com a edição do Decreto n. 20.350/1931²⁰, que criou outro Conselho de Contribuintes com competência para julgamento de recursos anteriormente interpostos ao Ministro da Fazenda, referentes aos impostos sobre consumo, sobre classificação e valor de mercadorias pelas alfândegas, multas aplicadas por infração de leis e regulamentos fiscais.

O Decreto n. 24.036, de 26 de março de 1934, extinguiu os Conselhos até então existentes, instituindo o 1º e o 2º Conselhos de Contribuintes. Tais órgãos de julgamento iriam ganhar a companhia do 3º Conselho de Contribuintes, criado pelo Decreto n. 54.767/1964, e do 4º Conselho de Contribuintes, criado pelo Decreto n. 70.235/1972.

O 3º Conselho de Contribuintes foi extinto pelo Decreto n. 79.630/1977, de modo que o antigo 4º Conselho de Contribuintes foi renomeado para 3º Conselho de Contribuintes.

Por fim, a última grande reforma dos órgãos de processo administrativo tributário se deu com a Medida Provisória n. 449/2008, convertida na Lei n. 11.941/2009, que extinguiu os Conselhos de Contribuintes e criou o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que é formado por três seções de julgamento, cada qual para análise de tributos específicos.

No âmbito do Estado de São Paulo, a criação de um órgão para julgamento de processo administrativo se deu com a publicação do Decreto n. 7.184, de 1935²¹, pelo qual foi criado o Tribunal de Impostos e Taxas (TIT).

A criação do TIT foi de fundamental importância para a melhoria do processo administrativo tributário paulista, uma vez que as decisões administrativas fiscais eram submetidas até então ao Secretário da Fazenda do Estado de São Paulo.

20. Decreto n. 20.350/1931: "Art. 1º É creado, nesta Capital, o Conselho de Contribuintes, constituído, em partes iguais, de funcionários da Fazenda e de contribuintes".

21. Decreto n. 7.184/1935: "Art. 1º – Fica criado, na Secretaria da Fazenda, o Tribunal de Impostos e Taxas, com as atribuições seguintes:

a) julgar, em ultima instancia, os recursos contra decisões das autoridades fiscaes sobre lançamentos e incidencia de impostos e taxas e multas que até esta data eram da competencia do Secretario da Fazenda;

b) julgar, em ultima Instancia, quaesquer outras questões fiscaes que forem submettidas á sua decisão pelo Secretario da Fazenda;

c) emittir pareceres, mediante solicitação do Secretario da Fazenda, sobre quaesquer assumptos que interessem sem ás relações entre o fisco e os contribuintes;

d) representar ao Secretario da Fazenda, suggerindo medidas tendentes ao aperfeiçoamento do systema tributario do Estado e que visem principalmente o estabelecimento da justiça fiscal e a conciliação dos interesses dos contribuintes com os do Thesouro".

Com relação ao Município de São Paulo, embora já tenha havido órgão responsável pelo processo administrativo tributário, o Conselho Municipal de Impostos e Taxas, criado pelo Decreto-lei n. 347/1946 e regulamentado pelo Decreto 873/1946²², foi esvaziado ao longo dos anos, até ser extinto.

Assim, um órgão municipal para julgamento de processos administrativos tributários somente surgiu com a Lei n. 14.107/2005²³, que instituiu o Conselho Municipal de Tributos.

4 ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL: OBRIGATORIEDADE E FORÇA PROBATÓRIA

Alexandre Evaristo Pinto assinala que durante todo o século XX houve a discussão acerca da obrigatoriedade ou não de escrituração contábil para as sociedades empresárias²⁴.

O referido autor pontua que ainda que não houvesse uma obrigação legal, a contabilidade seria uma excelente forma de mensuração da gestão de uma entidade, de forma que não haveria como se pensar em administrar qualquer que fosse o negócio sem ter acesso a uma demonstração financeira relativa àquele negócio²⁵.

Além disso, a contabilidade teve um importante papel histórico no desenvolvimento do capitalismo, ao propiciar a segregação entre o patrimônio da sociedade e o patrimônio do sócio, sendo até hoje um dos instrumentos aptos a afastar uma eventual desconsideração da personalidade jurídica nos termos do art. 50 do Código Civil, atestando que não há desvio de finalidade ou confusão patrimonial²⁶.

Por fim, a escrituração contábil permite a apuração do resultado contábil de um exercício, sendo que há necessidade de apuração desse resultado por meio

22. Decreto 873/1946: "Art. 1º – O Conselho Municipal de Impostos e Taxas, criado pelo decreto-lei 347, de 13 de fevereiro de 1946, é o órgão competente da Secretaria de Finanças, para: a) julgar em segunda instância (artigos 6º e 9º) os recursos dos contribuintes sobre tributos municipais e multas, por infração de leis e regulamentos do Município e quaisquer outros facultados por leis especiais [...]".

23. Lei n. 14.107/2005: "Art. 1º Esta lei regula as medidas de fiscalização, a formalização do crédito tributário, o processo administrativo fiscal decorrente de notificação de lançamento e auto de infração, o processo de consulta e demais processos administrativos fiscais, relativos a tributos administrados pela Secretaria Municipal de Finanças, e cria o Conselho Municipal de Tributos".

24. PINTO, Alexandre Evaristo. Mas afinal, é obrigatória a escrituração contábil para todas as empresas? *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 5, n. 9, p. 97-109, 2023.

25. PINTO, Alexandre Evaristo. Mas afinal, é obrigatória a escrituração contábil para todas as empresas? *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 5, n. 9, p. 97-109, 2023.

26. PINTO, Alexandre Evaristo. Mas afinal, é obrigatória a escrituração contábil para todas as empresas? *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 5, n. 9, p. 97-109, 2023.

da contabilidade, para que possa ser aplicada a norma isentiva de distribuição de lucros e dividendos prevista no art. 10 da Lei n. 9.249/1995 em uma distribuição de lucro em montante superior àquele que serviu de base para o cálculo do Simples Nacional e do Lucro Presumido Caixa²⁷.

Assim, ainda que tais motivos pudessem ser considerados suficientes para a escrituração contábil de uma sociedade empresária, o Código Civil de 2002 trouxe disposição específica, nos seguintes termos:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Conforme se nota, o referido artigo estabelece que o empresário e a sociedade empresária são obrigados a possuir escrituração contábil.

Considerando que a escrituração contábil é obrigatória, é preciso ter em mente que ela trará uma série de consequências jurídicas. Dentre tais consequências, a escrituração poderá ser utilizada como meio de prova para comprovar transações econômicas, seja a favor, seja contra o contribuinte.

Já no âmbito do antigo Código de Processo Civil (Lei n. 5.869/1973), havia disposições específicas determinando que a contabilidade fazia prova contra e a favor da pessoa jurídica que a escriturasse, nos seguintes termos:

Art. 378. Os livros comerciais provam contra o seu autor. É lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Art. 379. Os livros comerciais, que preencham os requisitos exigidos por lei, provam também a favor do seu autor no litígio entre comerciantes.

Art. 380. A escrituração contábil é indivisível: se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto como unidade.

Com a edição do atual Código de Processo Civil (Lei n. 13.105/2015), tais dispositivos foram mantidos, embora com uma atualização da denominação de "livros comerciais" para "livros empresariais", nos seguintes termos:

27. PINTO, Alexandre Evaristo. Mas afinal, é obrigatória a escrituração contábil para todas as empresas? **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 5, n. 9, p. 97-109, 2023.

Art. 417. Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Art. 418. Os livros empresariais que preencham os requisitos exigidos por lei provam a favor de seu autor no litígio entre empresários.

Art. 419. A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.

Vale notar que a escrituração contábil, a princípio, tem validade, desde que feita com a devida obediência às normas contábeis vigentes.

Nesse ponto, deve ser trazida à tona a doutrina sobre a eficácia probatória da contabilidade de Trajano de Miranda Valverde e de Moacyr Amaral Santos.

Trajano de Miranda Valverde foi advogado e um dos juristas mais relevantes no Direito Comercial brasileiro, tendo sido presidente do Instituto dos Advogados Brasileiros (IAB) no período entre os anos de 1956 e 1958, bem como redator dos anteprojetos que culminaram na edição do Decreto-lei n. 2.627/1940 (que foi a Lei de Sociedades Anônimas vigente no Brasil até a edição da Lei n. 6.404/1976) e do Decreto-lei n. 7.661/1940 (que foi a Lei de Falências vigente no Brasil até a edição da Lei n. 11.101/2005).

Em 1960, Trajano de Miranda Valverde publicou a obra **Força probante dos livros mercantis**²⁸, na qual se dedica exclusivamente à questão da contabilidade como meio de prova.

Nessa linha, Trajano de Miranda Valverde assevera que os registros e assentamentos constantes nos livros comerciais são possuidores de fé atribuída por lei; no entanto, ela pode ser ilidida por meio de prova ao contrário, sendo que tal comprovação de que a escrituração não merece fé deverá ser baseada em documentos sem vício que demonstrem que os assentos contestados são falsos ou menos exatos²⁹.

O referido autor pontua ainda que a relevância jurídica, em matéria probatória, da escrituração contábil, pode ser observada por meio da disposição contida no art. 297, § 2º, do Código Penal, que equipara a escrituração a documento público, nos crimes de falsificação³⁰.

28. VALVERDE, Trajano de Miranda. **Força probante dos livros mercantis**. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

29. VALVERDE, Trajano de Miranda. **Força probante dos livros mercantis**. Rio de Janeiro: Forense, 1960. p. 73.

30. VALVERDE, Trajano de Miranda. **Força probante dos livros mercantis**. Rio de Janeiro: Forense, 1960. p. 151.

Assim, merece ser citado esse dispositivo legal:

Falsificação de documento público

Art. 297 – Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena – reclusão, de dois a seis anos, e multa.

§ 1º – Se o agente é funcionário público, e comete o crime prevalecendo-se do cargo, aumenta-se a pena de sexta parte.

§ 2º – Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os livros mercantis e o testamento particular.

Como se observa, para fins da tipificação penal do crime de falsificação de documento público, os livros mercantis são considerados documentos públicos, o que demonstra a importância da escrituração contábil para diversos fins, de modo que a inserção de informações falsas neles é crime.

Em complemento à doutrina de Trajano de Miranda Valverde, devem ser trazidas as lições de Moacyr Amaral Santos sobre o tema.

Moacyr Amaral Santos foi professor catedrático de Direito Processual Civil na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, tendo sido nomeado como ministro do Supremo Tribunal Federal em 1967³¹.

Entre 1952 e 1955, Moacyr Amaral Santos publicou os cinco volumes da obra **Prova judiciária no cível e comercial**³², coleção que seria reeditada outras vezes ao longo das três décadas subsequentes.

Moacyr Amaral Santos define a prova como o meio pelo qual a verdade chega ao espírito de quem a aprecia, sendo, portanto, um meio de demonstração da verdade dos fatos sobre os quais trata a ação³³.

O referido autor cita o princípio da imediatidade, pelo qual é exigido o contato direto do juiz com as provas, cujas declarações ou atestações lhe cabe apreciar. Por óbvio, o juiz não possui a obrigação de entender de todos os assuntos, sendo fundamental que, em casos específicos, seja requerida a utilização do conhecimento de terceiros especialistas em determinados temas, casos em que

31. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ministro Moacyr Amaral Santos. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/ostf/ministros/verMinistro.asp?periodo=STFetid=199>. Acesso em: 16 out. 2023.

32. SANTOS, Moacyr Amaral. **Prova judiciária no cível e no comercial**. São Paulo: Max Limonad, 1952-1955. 5 v.

33. SANTOS, Moacyr Amaral. **Prova judiciária no cível e no comercial**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 1971. v. V, p. 25-34.

será requerida uma perícia, sendo usual que a escrituração contábil seja objeto de análises periciais em processos judiciais³⁴.

A perícia é uma declaração de ciência, relatando as percepções colhidas diante de uma prova apresentada, ou afirmação de juízo, quando há um parecer que auxilia o juiz na interpretação ou apreciação dos fatos da causa, sendo a função pericial supletiva e auxiliar da função verificadora do juiz, suprimindo as deficiências de aptidões que este possui³⁵.

No âmbito do processo administrativo tributário, tal imediatidade é cristalina, uma vez que cabe aos julgadores administrativos a análise das provas, dentre as quais é comum a análise de alguma informação constante na escrituração contábil, seja como forma de afirmar uma acusação contida em uma autuação fiscal (ex.: passivo fictício, saldo de caixa negativo), seja como forma de refutar uma acusação fiscal (ex.: existência de subconta, registro em reserva de incentivo fiscal).

Por mais que a escrituração contábil seja tradicionalmente utilizada tanto pelos entes governamentais quanto pelo contribuinte no âmbito dos processos tributários, nota-se um aumento no uso da informação contábil a partir do processo de convergência das normas contábeis brasileiras às normas contábeis internacionais (padrão IFRS).

O referido processo de convergência foi acelerado a partir da edição da Lei n. 11.638/2007, que introduziu alterações ao capítulo que dispõe sobre demonstrações financeiras da Lei n. 6.404/1976, assim como visava a promover o processo de convergência e uniformização das regras contábeis brasileiras com as normas e os princípios contábeis internacionais.

Além das alterações contábeis que foram instituídas por lei, com base em delegação de competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei n. 6.404/1976, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), dentre outros órgãos, também passaram a expedir normas alterando métodos e critérios contábeis, em geral, por meio de Resoluções, Deliberações, além de outros atos normativos, que aprovam manifestações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Em um primeiro momento, o legislador optou pela neutralidade no que tange ao tratamento tributário das alterações contábeis, por meio da instituição do Regime Tributário de Transição (RTT). Somente com a edição da Lei n. 12.973/2014 é que o RTT foi extinto e foi estabelecido o tratamento tributário

34. SANTOS, Moacyr Amaral. **Prova judiciária no cível e no comercial**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 1971. v. V, p. 25-34.

35. SANTOS, Moacyr Amaral. **Prova judiciária no cível e no comercial**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 1971. v. V, p. 25-34.

para as alterações contábeis promovidas até a data de edição dessa lei; no entanto, remanesce a neutralidade tributária no tocante à adoção de novos critérios contábeis a partir da edição da Lei n. 12.973/2014.

Assim, verifica-se que cada vez mais a escrituração contábil tem ganhado um papel de relevância no âmbito do Direito Tributário, sendo que as normas contábeis são objeto de análise tanto por parte dos legisladores para fins de determinação de seus efeitos tributários quanto por parte das autoridades fiscais para identificar se houve ou não alteração de critério contábil passível de ajuste na apuração dos tributos federais.

A título de ilustração, cumpre destacar que o art. 13 da Lei n. 12.973/2014 estabeleceu que os ganhos decorrentes de avaliação a valor justo de ativos e passivos somente serão tributados quando realizados desde que haja evidenciação do valor justo em subconta vinculada ao ativo ou passivo avaliado por tal base de mensuração.

A partir de tal cenário, torna-se fundamental que o contribuinte faça a devida segregação das alterações de valor decorrentes da avaliação a valor justo em subconta relacionada ao ativo ou passivo assim avaliado.

Com o uso das subcontas, há uma rastreabilidade que permite que seja evidenciado o montante do valor do ativo que é decorrente da avaliação a valor justo e há um diferimento (na visão do legislador tributário) do eventual ganho ou perda decorrente do valor justo até o momento em que haja a realização de tal renda por alienação, baixa, depreciação, amortização ou exaustão.

Nos casos em que o contribuinte não se utiliza das subcontas, há a possibilidade de argumentação de que a renda do valor justo não estaria realizada, sendo apenas virtual, isto é, uma expectativa de renda com base em critérios mais ou menos subjetivos (a depender do nível do valor justo) e sem que tenha havido efetivamente uma transação com terceiros passível de realizar aquela renda.

Também há casos em discussão na seara do processo administrativo tributário em que se discute que a falta de evidenciação em subcontas poderia ser suprida por meio de outras formas de comprovação documental de que a entidade possui um controle extracontábil com relação aos ativos e passivos em discussão do valor original e dos valores decorrentes de ajustes a valor justo.

Em face do exposto, não só a escrituração contábil é um adequado meio de prova, conforme preceituam as normas de Direito Processual e as normas de Direito Tributário que atribuem consequências distintas, a depender do uso ou não de subcontas, mas também os documentos que amparam os lançamentos contábeis são fundamentais para a comprovação dos fatos.

5 CONCLUSÕES

Ao longo de todo o artigo, foi possível observar a importância do processo administrativo tributário como forma de solução eficiente de controvérsias tributárias.

Dentre as principais características dos órgãos administrativos de revisão do lançamento tributário, destaca-se a especialidade técnica de seus julgadores e um maior informalismo na busca pela verdade material.

Nesse sentido, a questão de apresentação e apreciação das provas torna-se extremamente relevante no contencioso administrativo tributário. Com a busca pela verdade material como uma das premissas norteadoras de tal contencioso, há uma flexibilidade muito maior no que tange à apresentação das provas do que no processo judicial.

E com relação à apreciação das provas, a existência de julgadores especializados faz com que de fato os documentos probatórios sejam efetivamente analisados pelo julgador, sendo que, dentre tais documentos, merece um relevo especial a escrituração contábil. A essa análise efetiva das provas pelos julgadores, Moacyr Amaral Santos denomina "princípio de imediatidade".

A escrituração contábil é obrigatória para todos os empresários e sociedades empresárias, conforme preceitua o art. 1.179 do Código Civil, fazendo prova contra e a favor da entidade que a escriturou, nos termos dos arts. 417 e 418 do Código de Processo Civil, bem como sendo equiparada a documento público, consoante o art. 297, § 2º, do Código Penal.

Nessa linha, as informações constantes na escrituração contábil são possuidoras de fé atribuída por lei, o que não significa que ela não possa ser ilidida por meio de prova ao contrário, sendo que Trajano de Miranda Valverde pontua que tal comprovação de que a escrituração não merece fé deverá ser baseada em documentos sem vício que demonstrem que os assentos contestados são falsos ou menos exatos.

6 REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Princípios de procedimento tributário. In: PRADE, Pêricles Luiz M.; CARVALHO, Célio B. de (coord.). **Novo processo tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de direito administrativo**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Da prova no processo administrativo tributário**. São Paulo: LTr, 1992.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. A prova no processo administrativo tributário federal. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Dialética, 2002. v. 6.

CABRAL, Antonio da Silva. **Processo administrativo fiscal**. São Paulo: Saraiva, 1993.

FANUCCHI, Fábio. Processo administrativo tributário. *In*: PRADE, Péricles Luiz M.; CARVALHO, Célio B. de (coord.). **Novo processo tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

MARTINS, Ana Luísa. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: 85 anos de imparcialidade na solução dos litígios fiscais**. Rio de Janeiro: Capivara, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MELO, José Eduardo Soares de. **Processo tributário administrativo e judicial**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

NEDER, Marcos Vinicius; LOPEZ, Maria Teresa Martinez. **Processo administrativo fiscal federal comentado**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

NOGUEIRA, Alberto. **O devido processo legal tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

PINHEIRO, Armando Castelar. Magistrados, judiciário e economia no Brasil. *In*: ZYLBERSZTAJN, Décio; SZTAJN, Rachel (org.). **Direito & economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

PINTO, Alexandre Evaristo. Mas afinal, é obrigatória a escrituração contábil para todas as empresas? **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 5, n. 9, 2023.

SANTOS, Moacyr Amaral. **Prova judiciária no cível e no comercial**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 1971. v. V.

TORRES, Ricardo Lobo. O direito a ampla defesa e a processualidade tributária. *In*: ROCHA, Sergio André (coord.). **Processo administrativo tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

VALVERDE, Trajano de Miranda. **Força probante dos livros mercantis**. Rio de Janeiro: Forense, 1960.