

ÔNUS DA PROVA CONTÁBIL NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Antonio Lopo Martinez

Doutor em Direito na Universidade de Coimbra e na Universidade de Salamanca. Doutor em Contabilidade na Universidade de São Paulo. Auditor-fiscal na Receita Federal. Bolsista de Produtividade e Pesquisa do CNPq. Investigador integrado no Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Professor assistente convidado na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

Artigo recebido em 25.08.2023 e aprovado em 04.09.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Natureza jurídica do ônus da prova contábil 3 Princípios e critérios para apresentação de provas contábeis 4 Dever de cooperar 5 Provas contábeis: impossíveis e frágeis 6 Distribuição do ônus da prova contábil 7 Considerações finais 8 Referências.

RESUMO: O estudo aborda a interseção entre o direito tributário e a contabilidade, focando especificamente na natureza jurídica do ônus da prova contábil. O objetivo é explorar a responsabilidade probatória e sua distribuição entre a administração tributária e os contribuintes. O método adotado analisa os princípios e critérios para apresentação de provas contábeis, com ênfase na cooperação e nas particularidades das provas consideradas frágeis ou impossíveis. Os resultados indicam que, frequentemente, a responsabilidade maior recai sobre o contribuinte, especialmente em lançamentos contábeis que influenciam diretamente o montante do imposto. A conclusão ressalta a importância de transparência e precisão nas práticas contábeis, enfatizando que tais rigores garantem uma tributação equitativa e correta, beneficiando tanto o Estado quanto os contribuintes.

PALAVRAS-CHAVE: Ônus da prova contábil. Direito tributário. Distribuição do ônus. Princípios probatórios. Cooperação probatória.

1 INTRODUÇÃO

O universo do direito tributário se entrelaça, intrinsecamente, com a contabilidade, dadas a natureza dos fatos tributáveis e a importância da prova contábil. Este artigo tem como objetivo mergulhar profundamente na natureza jurídica do ônus da prova contábil e seus desdobramentos.

O ônus da prova é um princípio que determina qual das partes – seja ela autor ou réu – tem a responsabilidade de provar determinada afirmação. Esse conceito possui duas funções: a primeira, organizacional, relacionada à distribuição e apresentação das provas; e a segunda, que se apresenta como uma regra de adjudicação, orientando o tribunal sobre como agir perante a insuficiência ou ambiguidade das provas.

É imprescindível considerar os critérios de proporcionalidade e facilidade de prova. Tais critérios asseguram que o ônus não exija esforços desproporcionais ou torne a obtenção de provas uma tarefa quase impossível.

No âmbito tributário, a contabilidade destaca-se como uma ferramenta crucial, tanto em processos administrativos quanto em processos judiciais. A relevância da prova contábil reside na capacidade de estabelecer e verificar o fato gerador e outros pressupostos factuais das obrigações tributárias (LOPO MARTINEZ, 2022).

Em processos tributários, aquele que reivindica um direito deve sustentá-lo por meio da prova dos fatos que lhe são favoráveis. Assim, a administração tributária tem o dever de evidenciar a ocorrência do fato gerador, enquanto o contribuinte deve comprovar fatos que evitem ou extingam obrigações tributárias. Concluindo, é evidente que o direito à prova é exercido de forma ampla pelas partes, as quais não são, a princípio, obrigadas a apresentar provas. Contudo, em determinadas situações, recai sobre elas o ônus da prova. O entendimento aprofundado sobre esse tema é vital para que o juiz possa decidir justamente em face de uma situação ambígua ou insuficientemente provada (MARCHESELLI, 2018, p. 305).

Nas seções seguintes, este artigo discutirá a natureza jurídica do ônus da prova contábil, apresentará princípios e critérios para a apresentação de provas contábeis, analisará o dever de cooperação e aferirá conceitos sobre provas contábeis frágeis ou impossíveis. Finalizaremos delineando critérios para a distribuição do ônus da prova contábil, culminando em considerações finais sobre o tema.

2 NATUREZA JURÍDICA DO ÔNUS DA PROVA CONTÁBIL

A natureza jurídica da carga da prova contábil não reside estritamente nos fatos econômico-contábeis em si, mas sim nas declarações e representações desses fatos. Essa representação pode englobar uma série de documentos, que vão desde contratos, pedidos e faturas até os registros contábeis que traduzem os efeitos financeiros das relações contratuais e os subsequentes estados financeiros. A contabilidade, em sua essência, não gera uma nova

realidade patrimonial, mas sim recolhe e reflete informações sobre essa realidade, e é o Direito que dá a essa informação as repercussões jurídicas que podem afetar os interesses de terceiros.

O termo "ônus da prova" se refere à obrigação ou encargo que uma das partes tem de demonstrar a verdade das alegações que apresenta em juízo. A parte que não consegue cumprir esse ônus pode sofrer consequências jurídicas desfavoráveis. Esse ônus pode ser dividido em formal e material. O primeiro se refere ao dever de afirmar uma circunstância, nomear e adquirir meios de prova e compilar essas evidências. Quem inicia uma ação no tribunal ou apresenta uma defesa é, em geral, responsável por provar os fatos que está alegando. Se não o fizer, sua reivindicação ou defesa poderá ser rejeitada (ABEL LLUCH, 2012, p. 65).

Existem variações no ônus da prova: ônus perfeito, que traz consequências negativas imediatas se não for cumprido, e ônus imperfeito, em que as consequências podem ou não surgir, dependendo do contexto. Por exemplo, no âmbito tributário, a não apresentação de provas contábeis solicitadas pode ser interpretada contra o contribuinte. No entanto, o contribuinte ainda tem a oportunidade de desafiar e refutar tal presunção por meio de seus registros contábeis (RIVERA, 2017, p. 17-18).

Essas provas contábeis são essenciais, pois informam as autoridades judiciais ou administrativas sobre transações econômicas e ajudam a formar sua convicção. No entanto, essa capacidade probatória é apenas relativa. Não substitui o dever intrínseco das autoridades de descobrir a verdade substancial, nem impede o contribuinte de evidenciar um erro em seus registros contábeis. Um erro isolado não deve, por si só, gerar uma obrigação tributária (ROCHA, 2010, p. 446-447).

O princípio da verdade material impõe às autoridades o dever de investigar profundamente as circunstâncias sob as quais um fato ocorreu para determinar sua relevância jurídica. As provas apresentadas são examinadas com cuidado, mas a autoridade julgadora não está estritamente vinculada a elas. O ônus da prova, portanto, é um instrumento crucial na determinação da justiça e equidade em processos judiciais (DÜRRER, 2010, p. 7-8).

3 PRINCÍPIOS E CRITÉRIOS PARA APRESENTAÇÃO DE PROVAS CONTÁBEIS

Nesta seção, abordaremos princípios e critérios essenciais à formação da prova fiscal com implicações diretas na prova contábil.

3.1 Princípio de *actori incumbit onus probandi*

Esse princípio detém significativa relevância tanto no direito processual tributário quanto no contencioso tributário administrativo. Em direito processual, o princípio *actori incumbit onus probandi* (o ônus da prova recai sobre quem alega) está fundamentado na manutenção da ordem social. O tribunal busca restaurar a paz quando perturbada por uma ação, mesmo que temporariamente o autor da ação seja percebido como aquele que alterou a ordem legal preexistente. Assim, é comum que o juiz exija do autor provas que sustentem suas reivindicações.

Em geral, quem inicia uma ação ou faz uma afirmação deve estabelecer a veracidade de sua alegação. Quando a administração cria direitos e obrigações, é tarefa do cidadão questionar sua legalidade perante o tribunal. Nesse cenário, raramente a administração se coloca como requerente.

O contribuinte, por sua vez, carrega o ônus de fornecer evidências que questionem a veracidade das provas apresentadas contra ele. Uma prova de refutação, em contraponto à apresentada pela autoridade fiscal, visa a lançar dúvida sobre sua veracidade. Essa prova é um desafio embasado à alegação inicial. Por exemplo, se uma empresa é acusada de possuir uma base tributária excessiva, a prova de refutação pode questionar a precisão dessa base apresentada pelo inspetor fiscal, sem necessariamente revelar a base tributária real da empresa. Se o juiz considerar que a contraprova levanta dúvidas suficientes, o fato é tido como não comprovado.

É crucial ressaltar que, em termos de evidências, a viabilidade e a acessibilidade de obtê-las devem ser consideradas, levando em conta o que é razoavelmente esperado das partes envolvidas em cada situação específica (LA MARDIÈRE, 2009, p. 102-103).

3.2 Princípio inquisitorial na administração tributária

O princípio inquisitorial, que guia a administração tributária, estabelece a busca da verdade material como seu principal objetivo. A administração tem o dever de revelar toda a verdade, incluindo aquelas informações favoráveis ao contribuinte. Esse compromisso origina-se dos deveres constitucionais de objetividade, imparcialidade e defesa do interesse geral que moldam a regulamentação da administração pública, a qual estabelece o interesse geral na aplicação do sistema tributário (MARTINS, 2010, p. 99-100).

A administração, por intermédio de seus órgãos competentes, deve esgotar todos os meios legais para implementar a vontade da lei, esforçando-se para

concretizar a intenção do legislador. A coleta de provas não depende meramente das alegações das partes, pois o interesse público superior exige uma atividade probatória completa, mesmo que conduzida *ex officio* (RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, 2007, p. 96-99).

Esse princípio, também referido como princípio da oficialidade ou investigação *ex officio*, determina que a pesquisa dos fatos deve ser feita independentemente das alegações das partes envolvidas. Ele contrasta com o princípio dispositivo que rege os procedimentos civis. Na esfera tributária, os procedimentos são predominantemente conduzidos *ex officio* e não são baseados apenas nas alegações das partes. A coleta de provas é crucial nos processos tributários, ajudando a formar uma compreensão sobre a responsabilidade fiscal do contribuinte (ROMERO PLAZA, 2015, p. 70-71).

A administração é incumbida de investigar os fatos pertinentes à aplicação do tributo, incluindo aqueles que podem favorecer o contribuinte, mesmo que ele não os tenha alegado. Isso obriga o contribuinte, e às vezes terceiros, a fornecer, declarar ou autenticar dados para a administração. Em algumas situações, o fisco é dispensado de fornecer prova para fatos presumidos.

A distribuição das responsabilidades na coleta de provas entre a administração e o contribuinte é orientada pela boa-fé processual, mantendo proporção e equilíbrio. A tensão entre os interesses fiscais do Estado e os interesses individuais dos contribuintes exige uma abordagem ponderada e transparente.

O processo de auditoria fiscal é igualmente guiado pelo princípio da investigação *ex officio*. A inspeção fiscal, portanto, deve conduzir investigações *ex officio* para discernir a verdade material. Somente se, após tal investigação, os fatos não forem comprovados, o ônus da prova recairá sobre o contribuinte. Em processos sancionatórios, a administração tributária tem o dever de provar a ocorrência e a culpabilidade do ato infracional, respeitando princípios como *in dubio pro reo* e a presunção de inocência.

Por fim, verifica-se que a investigação e a verificação são procedimentos distintos e independentes no processo administrativo tributário. A doutrina fundamenta essa distinção por meio de dois argumentos: os efeitos jurídicos relativos ao procedimento de gestão tributária, e a caracterização dessas funções no âmbito da fiscalização tributária, em que a investigação visa a descobrir fatos tributáveis não conhecidos, enquanto as verificações visam a consolidar as bases tributáveis (ESPOSITO, 2018, p. 1.010).

3.3 Critério de proporcionalidade

O critério de proporcionalidade assegura que a atuação investigativa da administração seja limitada e adequada ao seu objetivo. Ele complementa o critério de pertinência da lei tributária, que se origina do direito fundamental à liberdade. Essa proporcionalidade implica que a administração deve agir somente quando estritamente necessário. Qualquer intervenção das autoridades públicas limitando a liberdade individual só é justificada quando essencial para proteger interesses públicos. Assim, qualquer ação contra os contribuintes deve respeitar essa proporcionalidade, utilizando os meios de investigação de forma graduada e ordenada. Isso significa que a administração não possui liberdade total na escolha dos métodos de investigação e deve optar pelos menos invasivos, inicialmente. O rol de direitos dos contribuintes também engloba o princípio da proporcionalidade, garantindo que intervenções por autoridades tributárias sejam as menos intrusivas possíveis.

3.4 Critério da igualdade de armas

No âmbito de processos administrativos contenciosos, as partes devem ter igualdade de oportunidades para apresentar e requerer produção de provas. Esse critério permite que um contribuinte conteste um processo no qual sinta que a administração teve um privilégio indevido. Ele complementa o princípio do contraditório, indicando que não basta apenas existir o contraditório, mas que todas as partes devem possuir igualdade nas oportunidades de defesa, argumentação e prova. Esse princípio tem sua raiz no direito constitucional à igualdade e deve ser aplicado em todas as fases e instâncias processuais.

3.5 Critério de colaboração recíproca

A colaboração mútua entre a administração tributária e os contribuintes é um reflexo no âmbito tributário do princípio geral de colaboração entre a administração e os particulares, previsto no direito administrativo. Ele estabelece um dever recíproco de colaboração, em que ambas as partes trabalham juntas para descobrir a verdade material, em conformidade com os princípios e regras gerais do direito tributário. Essa colaboração também se relaciona com as regras sobre o ônus da prova. Se a administração não solicitar informações ou documentos cruciais para determinar a verdade material, o ato tributário pode ser anulado. Caso os fatos que justificam a tributação não estejam devidamente fundamentados, tal ato infringe o princípio da legalidade. Assim, se a administração já

apresentou evidências suficientes sobre a existência e quantificação do fato gerador, cabe ao contribuinte mostrar fatos que alterem, modifiquem ou anulem o direito de tributação.

4 DEVER DE COOPERAR

O dever de colaboração dos contribuintes com a administração tributária representa um dos pilares fundamentais do sistema jurídico-tributário. Ao longo do tempo, esse dever, assim como outras figuras jurídicas, passou por modificações em função da sua contínua adaptação à realidade social em que se insere. Contudo, sempre esteve pautado pelo princípio da legalidade (SCHMIDT, 1998, p. 136-137).

4.1 Dever de colaboração na relação jurídico-tributária

O dever de colaboração é fundamental na relação jurídico-tributária, sendo regido pelos princípios da boa-fé e das expectativas legítimas. A boa-fé é presumida tanto por parte da administração quanto por parte do contribuinte. A administração, visando a atender objetivamente ao interesse geral, necessariamente deve agir com boa-fé. Por outro lado, a presunção da boa-fé do contribuinte o exime de responsabilidade, cabendo à administração provar sua culpa ou negligência caso acredite que houve infração tributária por parte do contribuinte.

No âmbito da aplicação da lei tributária, todas as entidades, sejam elas pessoas físicas ou jurídicas, devem fornecer aos órgãos fiscais informações diversas, como dados, relatórios e documentos que tenham implicações tributárias. Tal dever se estende não só aos contribuintes, mas também a instituições bancárias e financeiras. O dever de colaborar origina-se da necessidade de informações precisas para uma gestão tributária eficaz. Ele pode ser cumprido seguindo regulamentações gerais ou mediante solicitação específica.

A essência do dever de informar é prover às autoridades detalhes dos quais carecem para avaliar riscos fiscais. Quando solicitados, diversos documentos, como livros, registros e faturas, podem ser disponibilizados para análise. A administração, por sua vez, pode acessar o que for necessário para coletar as informações relevantes.

4.2 O direito de não se autoincriminar

Esse direito, conhecido também pelo princípio *nemo tenetur se ipsum prodere*, é uma garantia processual essencial em matéria penal. Recentemente, ele também passou a ser aplicado no direito administrativo sancionador (DELGADO SANCHO, 2015, p. E22). Tal direito é invocado a partir do início de um procedimento investigativo formalmente notificado ao sujeito passivo, que deve ser informado sobre possíveis penalidades baseadas nas informações que declarou. Caso essa notificação não ocorra, as informações coletadas não poderão ser usadas contra ele em procedimentos punitivos. Em um cenário hipotético, o sujeito passivo poderia, a qualquer momento, invocar esse direito e se abster de fornecer certas informações. Se indícios de infração ou violação forem encontrados, o procedimento de verificação poderá ser interrompido.

Um requisito crucial para a validade desse direito é que as informações incriminadoras não tenham sido obtidas sob coação. Essa salvaguarda protege o indivíduo de práticas coercitivas, garantindo que evidências produzidas sob pressão não resultem em erros judiciais (PALAO TABOADA, 2013, p. 30).

4.3 Limites à cooperação com a administração

O acesso às informações contábeis define o valor da evidência contábil e sua eficácia real. Dependendo das barreiras para alcançar a verdade, estabelecer uma prova contábil pode ser desafiador ou até inviável se o acesso ao conhecimento for restringido. Em matéria tributária, frequentemente se depara com a complexidade de elucidar os fatos contábeis já conhecidos, sem mencionar a tarefa ainda mais árdua de identificar e comprovar os desconhecidos. Nesse cenário, é imprescindível abordar a relevância do sigilo. O sigilo proporciona dupla proteção: impede a divulgação de informações sensíveis e restringe o acesso a estas. No âmbito tributário, isso implica que o contribuinte não pode requisitar à administração aquilo que está sob sigilo; logo, não possui meios de validar informações protegidas. Embora o sigilo não impeça a apresentação de provas, pode tornar a tarefa exorbitantemente difícil.

Em certos aspectos do sigilo, o direito tributário e o administrativo enfrentam desafios semelhantes. Por exemplo, uma auditoria em uma empresa de armamentos pode levar as autoridades fiscais a reter informações protegidas pelo sigilo de defesa nacional. Um elemento distintivo nesse contexto é o sigilo fiscal. Assim, servidores públicos são proibidos de revelar informações adquiridas no exercício de suas funções. Entretanto, contribuintes sujeitos ao sigilo profissional geralmente não podem utilizá-lo como escudo contra suas obrigações fiscais.

Essa dinâmica é orientada por um princípio bidirecional: enquanto a administração deve assegurar o sigilo das informações do contribuinte, em geral, esse sigilo não pode ser utilizado como defesa contra a própria administração (LA MARDIÈRE, 2009, p. 65).

4.3.1 *Sigilos profissional e bancário*

O conceito de "sigilo profissional" enfrenta imprecisão no sistema jurídico. Esse sigilo abrange áreas como direito penal, civil, administrativo, processual e códigos de ética. Devido à variedade de suas fontes, é mais apropriado considerá-lo por "tipos", dadas suas diferenças.

O sigilo profissional, sob a ótica do interesse fiscal, é moldado por deveres de solidariedade social. Apesar das divergências doutrinárias, é essencial avaliar sua aplicabilidade nos procedimentos de liquidação e inspeções. O sigilo protege valores essenciais do direito tributário.

Certas profissões e *status*, como médicos, advogados, contadores e padres, são fundamentadas na confiança. Essa confiança se baseia no compromisso de manter informações em sigilo, garantindo tranquilidade para quem procura tais profissionais (QUATTROCCHI, 2006, p. 254-255).

O sigilo profissional protege informações pessoais e sensíveis. No contexto tributário, pode ser relativo ou absoluto. A doutrina e a jurisprudência, em situações específicas, reforçam a ideia de um sigilo inquebrável. No entanto, para fins fiscais, o sigilo bancário tornou-se discutível (MARINONI; ARENHART, 2019, p. 849).

Profissionais têm o dever de proteger informações que possam comprometer a honra e privacidade de seus clientes, mas a identidade do cliente e os honorários não estão necessariamente incluídos nesse sigilo. É crucial que consultores, definidos como profissionais em assistência jurídica, econômica ou financeira, não abusem do sigilo para evadir verificações fiscais.

O sigilo bancário, antes uma barreira robusta para as autoridades fiscais, agora não impede o acesso a informações. As investigações bancárias objetivam identificar beneficiários finais e transações não declaradas.

4.3.2 *Sigilo contábil*

O sigilo contábil protege a privacidade empresarial. Empresas têm direito à liberdade econômica, o que implica a necessidade de proteger informações relacionadas à sua organização interna. Esse sigilo valoriza a privacidade e a propriedade intelectual gerada pela empresa. Não deve ser visto como um direito ultrapassado, mas como uma garantia de privacidade e confidencialidade. A

confidencialidade do auditor aplica-se apenas a informações omitidas em seus relatórios, enquanto os relatórios de auditoria são públicos por natureza.

5 PROVAS CONTÁBEIS: IMPOSSÍVEIS E FRÁGEIS

Provas contábeis impossíveis são aquelas que não podem ser materialmente estabelecidas por qualquer meio. Para suprir essa dificuldade, frequentemente são usadas suposições. A legislação tributária frequentemente se vale dessas suposições para combater fraudes, facilitando a ação da administração. Isso acaba intensificando o ônus da prova sobre o contribuinte. O direito tributário frequentemente se depara com provas quase inatingíveis.

Por exemplo, como é possível reconstruir a renda contábil de um traficante de drogas, uma atividade claramente ilegal? Se o contribuinte não fornecer evidências adequadas, que geralmente são registros contábeis e documentos de apoio, a administração adotará métodos indiretos para estimar a base tributária. Na impossibilidade de obter provas concretas, a legislação tributária frequentemente transfere a responsabilidade da prova para o contribuinte, seja por meio de métodos indiretos de tributação, seja pela ausência de registros contábeis adequados.

Ainda que o contribuinte cumpra com suas obrigações, há situações em que certas provas contábeis são inatingíveis para a autoridade fiscal. Na depreciação de um veículo empresarial, por exemplo, assume-se seu uso exclusivo para fins comerciais. Entretanto, o fisco pode suspeitar de uso pessoal parcial. Essa situação torna difícil para ambos os lados provar seus pontos de vista.

Outro desafio enfrentado pelos contribuintes é tentar contestar presunções legais que proíbem deduções de despesas vistas como luxuosas. Provar que despesas com residências de luxo ou barcos de recreio são necessárias para os negócios pode ser uma tarefa hercúlea.

Já as provas consideradas "frágeis" são aquelas que, por sua natureza, têm validade questionável. Um exemplo seria tentar justificar a renda de um contribuinte com base em seu estilo de vida, ou usar um recibo de uma empresa em que o beneficiário, que também é o coproprietário, valida o recibo para si mesmo.

A tributação baseada em sinais exteriores de riqueza permite que o fisco avalie o imposto de renda utilizando métodos indexados. Se a declaração apresentada não condiz com o estilo de vida do contribuinte, ela pode ser rejeitada, e a administração reajustará a renda baseada em critérios legais. Em casos em que a compra de um bem de luxo foi possível em virtude de um empréstimo, na ausência de uma declaração adequada, o contribuinte precisaria comprovar o pagamento real desse empréstimo.

Em resumo, as nuances da contabilidade tributária são complexas, e a responsabilidade da prova pode pesar mais sobre o contribuinte em certas situações (LA MARDIÈRE, 2009, p. 49-50).

6 DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS DA PROVA CONTÁBIL

A ideia de distribuir o ônus da prova promove um modelo cooperativo, distinto do modelo estático tradicional. Essa abordagem favorece uma maior precisão nas decisões judiciais, assegurando veredictos mais embasados. O desafio dessa distribuição se intensifica, especialmente, em situações de avaliações baseadas em inferências.

Efetivamente, quanto menos restritivas forem as condições impostas à administração ao determinar as bases tributárias, maior será a responsabilidade do contribuinte em apresentar evidências contrárias robustas. Isso significa que o contribuinte deverá oferecer, com base em dados concretos, argumentos mais sólidos do que os pressupostos adotados pela administração. Não basta apenas questionar a validade das inferências da administração; o contribuinte tem a responsabilidade de demonstrar uma realidade factual alternativa.

Por exemplo, se a renda declarada parecer irracionalmente baixa comparada a uma estimativa plausível, a inferência da administração é justificada, a menos que o contribuinte forneça provas convincentes que refutem essa perspectiva (PÉREZ NIETO, 2011, p. 9).

Tradicionalmente, o ônus da prova cabe à parte que inicia uma ação legal. Essa parte deve comprovar os fatos que alega, bem como os fatos que fundamentam o seu direito. Em contrapartida, o réu tem a responsabilidade de demonstrar fatos que impeçam ou extingam sua obrigação. Nesse contexto, a obrigação de provar algo é normalmente atribuída à parte que pode fazê-lo com o menor esforço ou inconveniente. Basicamente, a parte que se beneficia de uma afirmação tem o dever de comprová-la. Se o autor fornece provas de sua alegação, cabe ao réu apresentar evidências contrárias (LÓPEZ RAYGADA, 2014, p. 13-14).

No contexto da tributação, quando a ausência de provas é devida à falta de cooperação por parte do contribuinte, o próprio contribuinte deve assumir o ônus da prova. Nessas circunstâncias, a base tributária frequentemente é determinada com fundamento em padrões de prova menos rigorosos, recorrendo-se a estimativas. Se o fisco fosse encarregado de assumir o risco da falta de provas nesses casos, poderia comprometer a integridade do sistema tributário, permitindo-lhe abster-se de impor certos tributos. Por outro lado, quando a falta

de provas não é resultado da falta de cooperação do contribuinte, o fisco deve assumir o risco dessa ausência. Desse modo, a responsabilidade se inverte.

Quanto à situação em que existem fatos que extinguem ou reduzem a obrigação tributária, se a ausência de provas for causada por falta de cooperação do contribuinte, ele carrega o ônus da prova. Isso é particularmente verdadeiro quando o contribuinte não consegue fornecer evidências suficientes dos fatos que justificariam a redução da sua carga tributária. No entanto, em situações em que a falta de provas não é causada pela não colaboração do contribuinte, pode-se recorrer a avaliações com padrões de prova mais flexíveis. Nessas situações, por intermédio de estimativas básicas de custos e despesas, o ônus da prova pode acabar sendo transferido para a administração tributária.

6.1 Princípio da distribuição do ônus da prova pela administração

O ônus da prova, como regra geral, não deve ser unilateralmente atribuído a qualquer das partes envolvidas numa relação jurídico-tributária. Ele deve ser distribuído conforme as especificidades de cada procedimento. A parte autora deve provar os fatos que sustentam sua reivindicação, enquanto à parte adversa incumbe provar os fatos que negam, extinguem ou obstruem essa reivindicação. Por isso, é impróprio assumir que a responsabilidade da prova em matéria tributária seja sempre da administração. Em algumas situações, os contribuintes assumem essa responsabilidade. Isso ocorre, por exemplo, quando desejam fazer valer um direito e, conseqüentemente, têm a incumbência de provar seu argumento.

Se partirmos do princípio de que, em caso de dúvida, o fisco não se beneficiaria (*in dubio pro fisco*), também não podemos adotar o oposto, ou seja, em caso de dúvida, decidir contra o fisco (*in dubio contra fisco*). Em muitas instâncias, o direito tributário permite que a administração estabeleça tributações com base em avaliações probabilísticas, não exigindo certeza absoluta, mas sim uma decisão pautada em altas probabilidades. A aceitação desse procedimento decorre da omissão do contribuinte em cumprir seu dever legal de fornecer provas.

6.2 Corresponsabilidade na apresentação das provas

A presunção de exatidão dos registros contábeis, ou dos eventos neles documentados, não se aplica fora dos procedimentos de regularização fiscal. Assim, o contribuinte não pode invocar essa presunção em processos que visam à restituição de tributos. No entanto, registros contábeis adequadamente mantidos podem ser aceitos como evidência, colaborando, junto a outros elementos, para embasar o julgamento do juiz.

Punir um contribuinte por falhas, atribuindo-lhe integralmente o ônus da prova, não é razoável. Atualmente, são raros os casos em que a responsabilidade da prova recai totalmente sobre uma das partes. Geralmente, essa responsabilidade é dividida entre contribuinte e administração. Seria simplista impor uma visão "tudo ou nada", que já não reflete a complexidade da relação atual entre contribuintes e autoridades fiscais. Mesmo que o contribuinte tenha certas obrigações legais de prova, isso não exige a administração de também apresentar suas evidências quando necessário (VERNA; VERNA, 2000, p. 202).

6.2.1 O ônus da prova e os lançamentos contábeis

Quando se trata de lançamentos contábeis referentes a obrigações de terceiros, depreciações, provisões e despesas gerais, o ônus da prova cabe ao contribuinte, uma vez que esses registros podem influenciar despesas dedutíveis na apuração do imposto devido. Entretanto, em relação a certos lançamentos contábeis, em particular aqueles associados a ativos circulantes, a responsabilidade probatória é da administração, visando a demonstrar possíveis omissões de renda. Ainda assim, é pouco provável que a administração tributária seja encarregada integralmente do ônus da prova. Ilustrando, na ocorrência de uma perda de capital decorrente da venda de um ativo, o contribuinte deve evidenciar tal perda por meio das faturas de compra e venda desse bem.

No contexto do contribuinte, provar pode ser mais intuitivo, pois ele possui referências comparativas, como, por exemplo, ao rebater a avaliação de um imóvel vendido pela empresa. O ponto de controvérsia frequentemente se inclina mais para a verdade proveniente de fontes externas, às quais a fiscalização tem acesso facilitado. Entretanto, isso não justifica uma atribuição probatória diferenciada para registros de ativos em comparação com outros lançamentos. O contribuinte não pode negligenciar a sustentação de seus registros contábeis sob o pretexto de que é responsabilidade da administração provar. Na realidade, ele deve manter e apresentar evidências robustas para respaldar suas declarações contábeis. O mesmo rigor deve ser adotado para registros de despesas.

O contribuinte tem a responsabilidade de esclarecer os montantes declarados para depreciações, provisões e despesas, utilizando comprovações que elucidem a natureza de cada gasto. Por exemplo, contas a receber de terceiros – basicamente dívidas da empresa – representam despesas já reconhecidas, mas ainda não liquidadas. Todas as despesas necessitam de justificativas apropriadas, corroboradas por evidências precisas. No cenário de despesas gerais, a comprovação se assenta, predominantemente, em uma fatura regular, ou seja, um documento contendo todas as informações requeridas, e que reflita fielmente o valor

lançado na contabilidade. Tais despesas devem ter sido concretamente realizadas pelo contribuinte que as deduz. As empresas, por sua vez, devem demandar faturas claras e detalhadas sobre a natureza do serviço ou produto adquirido. Uma fatura que cumpra tais critérios pressupõe a dedutibilidade da despesa em questão. Em relação a gastos corriqueiros ou de montantes menores, é razoável que a empresa considere a fatura como prova suficiente de sua legitimidade.

6.2.2 Ônus da prova do preço de transferência

Dadas as atividades em que a assimetria de informações pode incentivar comportamentos oportunistas dos contribuintes com o objetivo de reduzir impostos, é usual estabelecer regras antievasão. Essas regras simplificam o cálculo da base tributária. O desafio mais notório nessa área é determinar e declarar os preços de transferência em transações internacionais entre partes relacionadas.

A legislação sobre preços de transferência busca estabelecer critérios para identificar possíveis transferências indiretas de lucros. Caso sejam identificadas, a base do imposto de renda é ajustada e o imposto sobre a parcela estimada do lucro é cobrado. O foco é neutralizar práticas injustas, que distorcem resultados financeiros obtidos em um território, transferindo-os para outro. Essa transferência de lucros pode ocorrer por meio do aumento de custos ou da redução de receitas.

O intuito das regras de preços de transferência é desencorajar empresas de favorecer subsidiárias em regiões com taxaço mais leve, por meio de precificação de produtos ou serviços de forma inadequada. As regras se baseiam em conceitos contábeis, e em muitos casos, utilizam o "custo de produção" como referência. O objetivo é encontrar um preço justo, alinhado ao princípio *arm's length*, conforme orientações da OCDE.

Para determinar um preço de plena concorrência, são definidos métodos que possibilitam estabelecer um preço de referência. Esse preço é então comparado ao preço praticado entre partes relacionadas. Normalmente, esses métodos utilizam margens de lucro predefinidas, baseadas na média de mercado (MENTI, 2014, p. 35).

A ideia de um "preço justo" presume que um ativo ou passivo seria negociado sob condições normais de mercado. Tal avaliação, por ser baseada em projeções futuras, pode ter menor objetividade quando comparada a um modelo estático ou baseado em custos históricos.

Quanto ao ônus da prova no preço de transferência, cabe às autoridades fiscais mostrar que uma transação intragrupo possui um valor significativamente diferente do esperado. Por outro lado, o contribuinte deve evidenciar que o valor negociado entre as partes é consistente com os padrões de mercado.

Dado o caráter antievasão dessa área, a responsabilidade da prova deve alinhar-se ao objetivo antievasão. Enquanto o ajuste de renda é de responsabilidade da autoridade fiscal, os ajustes de custo são de responsabilidade do contribuinte. Além disso, ao determinar descontos ou créditos, é essencial garantir sua validade e relevância, e a responsabilidade dessa prova recai sobre o contribuinte (COMI; MARCONI, 2013, p. 4).

Finalmente, transações entre partes vinculadas e empréstimos entre sócios e empresas devem ser registrados pelo valor de mercado. A presunção legal é de que haja juros remuneratórios da empresa para o sócio. Essa é uma regra que deve ser aplicada rigorosamente. A ausência de evidências claras impediria um pedido de isenção sob a justificativa de uma interpretação razoável da regra pertinente ao caso.

6.2.3 Ônus da prova em caso de perda de documentos contábeis

A simples perda de documentos contábeis não serve como justificativa para contestar um auto de infração emitido após inspeções fiscais. Mesmo que os registros contábeis sejam perdidos de maneira inocente (incluindo por furto), o contribuinte continua tendo a responsabilidade de comprovar seus argumentos. A perda, por si só, não isenta o contribuinte do ônus da prova, tampouco transfere essa responsabilidade à administração pública (CAPOLUPO, 2018).

É essencial distinguir entre os tipos de perdas:

A perda é considerada "culposa" quando ocorre por negligência ou descuido.

A perda é classificada como "irrepreensível" quando, dadas as circunstâncias, o contribuinte demonstrou zelo e precaução, e a perda é resultante de um evento imprevisível ou força maior.

Para alegar que a perda foi "irrepreensível", o contribuinte precisa comprovar que tomou todos os cuidados necessários para proteger o documento, e, também, apresentar evidências claras das circunstâncias que levaram à sua perda ou destruição. Meramente provar que houve um cuidado adequado com o documento não é o suficiente. É necessário detalhar as circunstâncias exatas, incluindo quando e onde a perda aconteceu, e se houve medidas posteriores tomadas em relação ao ocorrido (LORENZO, 2006, p. 3.806).

Em síntese, eventos de força maior podem influenciar nos meios de comprovação, mas não alteram quem carrega o ônus da prova. O contribuinte deve, em primeiro lugar, demonstrar a impossibilidade de apresentar os registros contábeis, e, posteriormente, evidenciar que sua conduta foi diligente e sem falhas na preservação destes. Apenas após esses passos, pode-se então argumentar com base em seus direitos. Por exemplo, ao reivindicar deduções relacionadas ao

IVA, é possível se basear em declarações de terceiros. Estas são provas indiretas e devem ser analisadas criteriosamente quanto à sua validade e confiabilidade.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O direito tributário, com sua estrutura e princípios, visa a equilibrar a arrecadação de receitas pelo Estado com a proteção dos direitos e obrigações dos contribuintes. Quando mergulhamos na complexidade do ônus da prova contábil, percebemos que a balança da responsabilidade probatória muitas vezes pende para o contribuinte. Isso é especialmente verdadeiro quando consideramos lançamentos contábeis relacionados a obrigações de terceiros, depreciações, provisões e despesas gerais, já que eles têm o potencial de influenciar diretamente o montante de imposto devido.

Contudo, não é apenas a responsabilidade de apresentar provas que repousa sobre o contribuinte. Ele também deve, de forma proativa, justificar e esclarecer anomalias ou ausências em sua documentação contábil. Mesmo em situações em que parece que a administração detém o ônus da prova, como em lançamentos associados a ativos circulantes, a expectativa é de que o contribuinte esteja pronto para apresentar comprovações robustas.

Na prática, isso significa que o contribuinte não apenas mantém, mas também apresenta, provas contábeis concretas e detalhadas para respaldar suas declarações; por meio de faturas de compra e venda, contas a receber de terceiros, ou justificativas para despesas gerais, cada registro deve estar fundamentado em comprovações que refletem a verdade dos fatos contábeis. A busca por transparência e precisão é essencial.

Finalizando, a centralidade do ônus da prova contábil no direito tributário destaca a necessidade de transparência, diligência e responsabilidade por parte dos contribuintes. Esse rigor garante a integridade nas práticas contábeis e assegura que o Estado possua as ferramentas necessárias para implementar uma tributação justa e correta.

8 REFERÊNCIAS

ABEL LLUCH, X. **Derecho probatorio**. Barcelona: J. M. Bosch, 2012.

CAPOLUPO, S. Distruzione di documenti e fallimento: concorso di reati. **II Fisco**, n. 29, p. 2.845-2.853, 2018.

COMI, G.; MARCONI, M. Transfer pricing: al contribuente l'onere della prova anche sull'inerenza dei costi. **Fiscalità e Commercio Internazionale**, n. 5, 2013.

- DELGADO SANCHO, C. D. Incriminação y autoincriminación en el procedimiento inspector. **Revista de Contabilidad y Tributación**, v. 385, p. E1-E31, abr. 2015.
- DÜRRER, R. **Beweislastverteilung und Schätzung im Steuerstrafrecht**. Heidelberg: Müller, 2010.
- ESPOSITO, R. "Verità fiscale" e giusto procedimento tributario. **Diritto e Pratica Tributaria**, v. LXXXIX, n. 3, p. 987-1.010, 2018.
- LA MARDIÈRE, C. DE. **La preuve en droit fiscal**. Paris: Litec, 2009.
- LÓPEZ RAYGADA, P. E. V. Carga de la prueba y valor de mercado. In: **II FORO DE TRIBUTACIÓN Y CONTABILIDAD. Precios de transferencia y NIIF**. Lima: Thomson Reuters, 2014. t. II.
- LOPO MARTINEZ, A. **Prueba contable en el derecho tributario**. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2022.
- LORENZO, L. Perdita della contabilità e mezzi di prova a disposizione dei contribuenti. **Corriere Tributario**, n. 48, p. 3.806, 2006.
- MARCHESELLI, A. (ed.). **Contenzioso tributario**. Milano: Wolters Kluwer, 2018.
- MARINONI, L. G.; ARENHART, S. C. **Prova e convicção**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.
- MARTINS, E. L. **O ônus da prova no direito fiscal**. Coimbra: Coimbra Editora, 2010.
- MENTI, F. Il transfer pricing e l'onere di provare la conformità dei prezzi praticati a quelli di libera concorrenza. **Diritto e Pratica Tributaria**, v. 85, n. 1, p. 35, 2014.
- PALAO TABOADA, C. El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión. **Civitas – Revista española de derecho financiero**, n. 159, p. 23-52, 2013.
- PÉREZ NIETO, R. La carga de la prueba en los procedimientos y procesos tributarios. **Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera**, n. 252, p. 8-13, 2011.
- QUATTROCCHI, A. Accessi tributari e tutela del segreto professionale. **Diritto e Pratica Tributaria**, v. 82, n. 2, p. 253-272, 2006.
- RIVERA, E. L. L. Criterios de la carga de la prueba respecto de los costos y deducciones en el impuesto de renta. **Revista de Derecho Fiscal**, n. 11, p. 7-51, 2017.
- ROCHA, S. A. A contabilidade como prova no processo administrativo fiscal. In: MOSQUERA, R. Q.; LOPES, A. B. (ed.). **Controversias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo, SP: Dialética, 2010. p. 442-463.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, M. **La prueba en derecho tributario: formación y pre-constitución de la prueba en derecho tributario**. Cizur Menor: Thomson Aranzadi, 2007.
- ROMERO PLAZA, C. **Prueba y Tributos**. Valencia: Tirant lo Blanc: Universidad Católica de Valencia San Vicente Mártir, 2015.
- SCHMIDT, M. **Die Problematik der objektiven Beweislast im Steuerrecht**. Berlin: Duncker und Humblot, 1998.
- VERNA, G.; VERNA, F. **Accertamento e processo tributario: le scritture contabili quali mezzi di prova**. Milano: Giuffrè Editore, 2000.

