

O VALOR PROBANTE DOS  
DOCUMENTOS PARTICULARES E  
FISCAIS E DOS LANÇAMENTOS  
CONTÁBEIS FACE AO FISCO

RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA  
Diretor Executivo do IBDT-USP

Caso recentemente trazido aos meus cuidados profissionais suscita oportunidade para se analisar a eficácia dos documentos particulares, de natureza civil ou fiscal, assim como dos lançamentos contábeis, como elementos de prova de fatos relevantes para apuração da ocorrência da obrigação tributária ou para a sua quantificação.

No caso concreto, determinada pessoa jurídica prestou serviços a várias empresas, estas inclusive em consórcio, consistentes em assessoria comercial e assessoria técnico - comercial - administrativa, conforme dão conta os contratos assinados pelas partes.

Na execução desses serviços contabilizou receitas, que ofereceu regularmente à tributação.

Para desenvolvimento dos trabalhos, a pessoa jurídica subcontratou serviços de outras duas empresas.

Os pagamentos a essas empresas decorreram dos contratos celebrados e dos serviços executados.

Todos os pagamentos foram feitos contra emissão de notas fiscais de serviços e duplicatas, processando-se através de cheques nominais a favor das beneficiárias.

Sobre o valor das despesas houve desconto e recolhimento de IR/fonte.

A contabilidade está em ordem e contém os lançamentos corretos das despesas referidas.

A fiscalização federal glosou a dedutibilidade dos pagamentos às subcontratadas, sob a alegação de que não há comprovação material da execução dos serviços pelas mesmas.

A empresa autuada, como é de se esperar, esforça-se para obter todos os meios de evidência da efetividade dos serviços, mas deve fazê-lo apenas para esgotamento dos recursos de defesa, eis que conta, "a priori", com prova pré-constituída a seu favor, conforme veremos adiante.

### DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL

Desde o velho Código Comercial de 1850 que a contabilidade em ordem fáz prova a favor da empresa.

Com efeito, diz o art. 23, inciso III:

"Art. 23 - Os dois livros mencionados no art. 11, que se acharem com as formalidades prescritas no art. 13, sem vício nem defeito, escriturados na forma determinada no art. 14, e em perfeita harmonia uns com os outros, fazem prova plena:

III. Contra pessoas não comerciantes, se os assentos forem comprovados por algum documento, que só por si não possa fazer prova plena."

Atualmente, os livros da escrituração mercantil são regulados, em suas formalidades,

pelo Decreto-lei n. 486/69 e seu regulamento baixado pelo Decreto n. 64567/69.

O art. 8º do Decreto-lei n. 486 reitera que a contabilidade faz prova para o seu titular:

"Art. 8º - Os livros e fichas de escrituração mercantil somente provam a favor do comerciante quando mantidos com observância das formalidades legais."

Incorporando ao direito tributário a regra já vigente no direito privado, o Decreto-lei n. 1598/77 prescreveu nos parágrafos 1º a 3º do art. 9º (RIR/80, art. 174 e parágrafos):

"Parágrafo 1º - A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

Parágrafo 2º - Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no parágrafo 1º.

Parágrafo 3º - O disposto no parágrafo 2º não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração."

Portanto, se a contabilidade da empresa registra despesas (ou custos) com serviços prestados a ela, se o faz em forma regular e com base em contratos e nos documentos fiscais e comerciais apropriados, e se a lei não impõe para esse tipo de despesa nenhuma forma especial de comprovação, as conclusões inarredáveis que daí se tira são as seguintes:

- os fatos contabilizados devem ser considerados comprovados, isto é, a própria contabilidade é a prova legal de que houve a prestação dos serviços e a correspondente despesa;

- não é exigível do contribuinte qualquer prova adicional;

- pelo contrário, a inveracidade dos fatos contabilizados cabe à autoridade fiscal;

- se a autoridade fiscal não provar cabalmente a inveracidade dos fatos contabilizados, prevalece a prova constituída contabilmente.

Aliás, esse encargo do agente fiscal decorre precipuamente do disposto no art. 142 do CTN, "in verbis".

"Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único - A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

Ou seja, cabe ao fisco privativamente, isto é, com exclusividade, efetuar o lançamento, que é procedimento que se inicia com a verificação da ocorrência do fato gerador, mesmo porque, sem existir o fato não há obrigação tributária (CTN, art. 113, parágrafo 1º, e 114).

E neste trabalho não pode o agente lançador apenas presumir a ocorrência dos fatos: deve comprová-los cabalmente.

Finalmente, há que se considerar o disposto no parágrafo 2º do art. 678 do RIR/80, a saber:

"Parágrafo 2º - Os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão (Decreto-lei n. 5.844/43, art. 79, parágrafo 1º)."

No caso em análise a empresa fiscalizada forneceu à fiscalização todos os elementos de que dispõe para demonstrar os serviços que lhe foram prestados por suas subcontratadas, chegando até aos limites materiais que as circunstâncias permitem.

O fisco, por sua vez, nada fez, ou na da conseguiu, no sentido de provar a inveracida de dos documentos e dos esclarecimentos que lhe foram ofertados.

Neste passo, a simples alegação fiscal de que não há prova da efetividade dos serviços é absolutamente injurídica.

## DA DOUTRINA

O respeitado tributarista Alberto Xavier, em artigo publicado na Revista de Direito Tributário 27-28, pág. 76, demonstra que a contabilidade em ordem não impõe limite à ação fiscalizadora, que pode socorrer-se de outros elementos para provar a inveracidade dos lançamentos contábeis. Mas, não havendo a prova contrária, subsiste a prova pré-constituída representada pela contabilidade. E arremata:

"O que a existência de escrituração regular impede, isso sim, é a substituição da prova direta em que a escrituração se traduz pela prova indiciária em que consiste o arbitramento. Existindo escrituração regular, o fisco está vinculado à sua adoção como base da prova, podendo socorrer-se de outros meios probatórios para confirmar ou infirmar a sua correspondência com a realidade. Caso constate a inveracidade de um ou mais lançamentos, deve proceder à sua retificação, recompondo a verdade material do objeto do procedimento e procedendo no auto de infração, se caso disso, ao lançamento das parcelas tributáveis.

Não pode, porém, o fisco, na existência da escrituração regular, deixar de cumprir o seu dever de investigação analítica dos fatos, socorrendo-se da prova indiciária."

É importante registrar que a doutrina unânime e remansadamente se manifesta no mesmo sentido.

#### DA POSIÇÃO OFICIAL DO FISCO

Sobre a comprovação das despesas há uma expressiva manifestação oficial, através do Parecer Normativo CST n. 10/76, onde se lê:

"2 - As despesas da empresa, admissíveis na apuração do lucro operacional, são aquelas de que trata o artigo 162 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 76.186, de 02 de setembro de 1975), consideradas como "necessárias às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora".

3 - A comprovação dessas despesas, qualquer que seja sua natureza, há de ser feita com os documentos de praxe, isto é, recibos, notas fiscais, canho tos de passagens etc., desde que a lei não impõe forma especial. O importante é serem de idoneidade indiscutível."

Sobre a comprovação dos fatos por via de contratos, encontra-se o Parecer Normativo CST n. 10/85 a dizer:

"5 - Somente na hipótese de existir, por ocasião do mútuo, contrato escrito devidamente comprovado, estipulando compensação financeira como ônus da tomadora, admitir-se-á seu reconhecimento na escrituração comercial de cada contratante.

.....

5.2 - O contrato a que se refere o item 5 poderá ser comprovado mediante sua inscrição no Registro de Títulos e Documentos; outrossim, os lançamentos contábeis da pessoa jurídica, efetuados de acordo com os preceitos legais e com discriminação das condições contratuais, também constituem meios idôneos para comprovar o mútuo oneroso."

#### DA EXISTÊNCIA OU NÃO DE CONTRATO

Há um ponto importante a destacar, relativamente à existência ou não de contrato como meio de prova da obrigação.

No caso em análise, as subcontratações efetivaram-se por via de instrumentos escritos, consubstanciando a prova das obrigações contraídas e dos direitos adquiridos pelas partes.

Todavia, mesmo na ausência de contrato escrito outra não poderia ser a conclusão da questão tributária que se apresenta, eis que as obrigações poder-se-iam provar por quaisquer ou tros meios.

Dentre esses meios, as declarações consubstanciadas nas faturas, duplicatas, notas fiscais e recibos, registrados esses documentos regularmente na escrituração mercantil, devolveriam ao fisco o ônus da prova em contrário.

Com efeito, os art. 129, 130 e 136 do Código Civil dão os comandos adequados à hipótese:

"Art. 129 - A validade das declarações de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir (art. 82).

Art. 130 - Não vale o ato, que deixar de revestir a forma especial, determinada em lei (art. 82), salvo quando esta comine sanção diferente contra a preterição da forma exigida.

Art. 136 - Os atos jurídicos, a que se não impõe forma especial poderão provar-se mediante:

I - Confissão.

II - Atos processados em juízo.

III - Documentos públicos ou particulares.

IV - Testemunhas.

V - Presunção.

VI - Exames e vistorias.

VII - Arbitramento."

Por sua vez, o Código de Processo Civil prescreve:

"Art. 332 - Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa."

Acrescente-se que "não dependem de prova os fatos - afirmados por uma parte e confessados pela parte contrária" (Código de Processo Civil, art. 334, inciso II).

Ora, se as partes afirmam que contrataram a prestação de determinados serviços sob determinadas condições e determinados preços, se dão referidos serviços como executados, razão pela qual são pagos, não se pode, sem qualquer

prova (nem mesmo qualquer indício) de falsidade, contestar a veracidade dos fatos e se declarar a inexistência dos mesmos.

Na ausência de contrato, a prova far-se-ia pela confissão das partes e por outros meios permitidos. Na existência de contrato, este prova juridicamente o acordo de vontades, e os documentos fiscais e efeitos comerciais dele emergentes corroboram o cumprimento das obrigações das partes.

O fisco que prove o contrário, como lhe comina a norma legal.

#### DA JURISPRUDÊNCIA

Muito embora o 1º Conselho de Contribuintes venha mantendo posição no sentido de que não basta a simples prova da contratação, devendo ser provada a efetividade dos serviços prestados, a verdade é que há uma jurisprudência extensa, quanto à sua quantidade e ao longo período de sua existência, reiterando os pontos de direito acima relatados.

Alguns desses julgados são reproduzidos abaixo, onde se verifica:

1 - a supremacia da contabilidade até prova segura em contrário, cabente esta ao fisco;

2 - a forma documental de comprovação dos fatos;

3 - a impossibilidade de lançamentos baseados em presunções, conjecturas e suspeitas, e a impossibilidade de rejeitar esclarecimentos prestados pelo contribuinte sem prova em contrário;

4 - as cautelas adicionais recomendadas ao contribuinte.

Vejamos.

- 1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, acórdão n. 102-21267, de 5.7.1984 (DOU de 13.2.1986):

"SIMULAÇÃO - DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCROS - INADMISSIBILIDADE DE PRESUNÇÃO - A falsidade, material ou ideológica, da escrituração e seus

comprovantes não pode ser meramente presumida (parágrafo 1º, art. 7º, Decreto-Lei n. 1.598/77). Conforme regra estatuída pelo parágrafo 2º, art. 9º do Decreto-Lei n. 1.598/77, cabe a autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados na escrita do contribuinte, a qual, mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor."

- 1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, acórdão n. 103-3637, de 1.7.1981 (DOU de 17.2.1982):

"ESTOQUE DE PEÇAS DE REPOSIÇÃO - Não tendo a omissão do contribuinte, assinalada pela fiscalização do tributo, repercutido na apuração do lucro do exercício, é de acolher as razões da recorrente, eis que, até a prova robusta em contrário, a escrituração do contribuinte deve ser prestigiada."

- 1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, acórdão n. 101-71948, de 13.11.1980 (DOU de 9.3.1981):

"PRESUNÇÃO SOBRE VERDADE DOCUMENTAL - Se não for provado que uma fatura é falsa, ela é prova suficiente da verdade de um lançamento contábil."

- 1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, acórdão n. 103-03000, de 7.8.1980 (DOU de 13.2.1981):

"DESPESAS OPERACIONAIS - Impõe-se que sejam necessárias às atividades da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora e a sua "comprovação, qualquer que seja a sua natureza, há de ser feita com os documentos de praxe, isto é, recibos, notas fiscais, carnêtos de passagens, etc., desde que a lei não impõe forma especial. O importante é serem de idoneidade indiscutível." (Artigo 162, parágrafos 1º e 2º do RIR/75, itens 2 e 3 do PN CST n. 10/76. Negado provimento ao recurso."

- 1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, acórdão n. 103-02758, de 21.1.1980 (DOU de 14.4.1980):

"COMISSÕES - INTERMEDIÇÃO NÃO COMPROVADA: são indedutíveis as comissões pagas a representantes quando inexistente prova de efetiva intermediação, que é passível de ser produzida através de contrato entre o representado e o representante, da assinatura de pedidos etc., que evidenciem a específica atuação nas vendas realizadas. Recurso parcialmente provido."

- 1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, acórdão n. 101-75755, de 11.3.1985 (DOU de 17.11.1987):

"CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS - 1)  
A prova da realização da despesa necessária às atividades operacionais da pessoa jurídica, produzida mediante recibo que minudencia os serviços prestados, não pode ser glosada pelo fisco sem que comprove a sua falsidade."

- 1º Conselho de Contribuintes, 5ª Câmara, acórdão n. 105-2135, de 23.2.1987 (DOU de 12.11.1987):

"CUSTOS OU DESPESAS OPERACIONAIS - Comprovantes hábeis - Os recibos dos prestadores dos serviços, com informações sobre a natureza desses ou com características de autenticidade, tais como desconto do imposto de renda na fonte e número do CPF do beneficiário, bem como notas fiscais de venda a consumidor, são documentos hábeis a comprovar a realização da despesa."

- 1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, acórdão n. 101-73687, de 20.10.1982 (DOU de 8.4.1983):

"DESPESAS COM FRETES E CARRETOS - São comprováveis através de recibos revestidos das formalidades legais, onde estejam devidamente especificados os

serviços prestados e satisfeitos os requisitos previstos nos arts. 530, parágrafo 2º e 584 do RIR/80."

- 1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, acórdão n. 103-04631, de 14.7.1982 (DOU de 18.12.1982):

"IRPJ - Despesas necessárias, efetivamente realizadas em nível moderado e compatível, consideradas comprovadas por registros autênticos e peculiares à hipótese examinada."

- Câmara Superior de Recursos Fiscais, acórdão n. CSRF/ 01-0220, de 4.5.1982 (Câmara Superior de Recursos Fiscais, Resenha Tributária, n. 1.2-14, pág. 3885):

"O registro na contabilidade sem qualquer documento emitido por terceiros que o lastreie não é o meio de prova (NEMO SIBI IPSI TITULUM CONSTITUIT), isto é, não será o lançamento considerado amparado em prova hábil (art. 9º parágrafo 1º, do Decreto-lei n. 1.598/77) quando o crédito a sócio administrador reportar a entrega de numerário, nestas condições; constituindo-se em indício de omissão de receita (art. 12, parágrafo 3º do Decreto-lei n. 1.598/77)."

.....

Com efeito, a escrituração contábil, que se destina ao registro ordenado dos fatos administrativos ocorridos na empresa, não constitui prova, por si mesma, a favor do contribuinte, mas somente quando lastreada em documentação hábil e idônea que comprove de forma irretorquível os fatos registrados.

É o que preceitua o art. 2º do Decreto n. 64.567, de 22/05/69, que regulamentou o Decreto-lei 486, de 03/03/69, segundo o qual o lançamento deve conter, como elemento integrante, a consignação expressa das características principais dos documentos ou papéis que derem origem à própria escrituração, documentos esses que a empresa é obrigada a conservar em ordem até a prescrição pertinente aos atos mercantis, de acordo com o disposto no art. 5º do referido Decreto.

É o que prescreve, igualmente, o parágrafo 1º do art. 9º do Decreto-lei n. 1.598/77, já transcrito, mas que vale reproduzir:

....."

- Tribunal Federal de Recursos, 6ª Turma, apelação cível n. 100.622-PE, em 26.8.1987 (DJU de 17.9.1987):

"IMPOSTO DE RENDA, VENDA DE GADO MEDIANTE RECIBOS EM PODER DOS COMPRADORES. ALEGAÇÃO DO FISCO DE INIDONEIDADE

DA DECLARAÇÃO E DOCUMENTOS QUE A ACOM  
PANHARAM.

- Inadmissível o lançamento "ex-officio" baseado em conjecturas de dúvida e suspeita.

- À míngua de elemento exato de prova, inválida a glosa da declaração e consequente lançamento suplementar."

- 1º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, acórdão n. 102-18219, de 6.5.1981 (DOU de 24.8.1981):

"PRESTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS - os esclarecimentos prestados só poderão ser impugnados pelos lançadores com elemento seguro de prova ou indício veemente de falsidade ou inexatidão (decreto-lei n. 5.844/43, art. 79, parágrafo 1º)."

- Tribunal Federal de Recursos, 5ª Turma, apelação cível n. 52828-SP, em 5.10.1981 (DJU de 12.11.1981):

"Os esclarecimentos prestados pelo contribuinte só poderão ser impugnados pelos lançamentos com prova clara ou indício veemente de falsidade ou inexatidão (Precedente do Tribunal)."

DA APLICAÇÃO DO DIREITO AO CASO CON  
CRETO

Aplicando-se o direito, tal como emana da lei escrita e vem sendo interpretado pela doutrina, pela jurisprudência e pelo próprio fisco, verifica-se a impossibilidade de ser mantida a pretensão fiscal no caso ora analisado, porque:

- a contabilidade da empresa está em perfeita ordem;

- a contabilidade está lastreada em contratos que se referem à atividades inequivocamente desenvolvidas em proveito de clientes da empresa, e em contratos com as subcontratadas, as quais vieram prestar parte dos serviços contratados;

- a contabilidade está lastreada nos documentos pertinentes à espécie, isto é, notas fiscais, faturas/duplicatas, recibos, cheques nominativos;

- todos os contratos e documentos foram emitidos por terceiros;

- não há qualquer vício formal nos contratos e documentos, os quais especificam as partes envolvidas, a natureza dos serviços, os valores pactuados e o que mais é preciso;

- não há qualquer falsidade nos documentos;

- os faturamentos das prestadoras dos serviços, ademais, foram tributados pelo IR fonte;

- não há qualquer prova contrária à veracidade dos fatos contabilizados e aos esclarecimentos que a empresa prestou ao fisco.

Ante este quadro, nada mais pode ser exigido do contribuinte, cabendo ao fisco acaatar a verdade que encontrou na contabilidade e nos documentos em que ela se lastreia.

A própria segurança que cerca as relações jurídicas, a elas outorgada pelo direito em vigor, não admite que o fisco negue valor à contabilidade regular, sem qualquer evidência de sua falsidade.

SP - OUT/89

## NOTA DE RUY BARBOSA NOGUEIRA

O excelente trabalho retro, tão didático quanto pertinentemente fundamentado, da lavra do querido companheiro de Diretoria do IBDT/USP Dr. Ricardo Mariz de Oliveira, bem demonstra que, dentro da Ciência do Direito como do Direito Positivo, já se formou, no Brasil, mais um ramo jurídico: o DIREITO CONTÁBIL. Veja-se, por exemplo que, em França, o grande Mestre René Savatier, nesse sentido elaborou a notável obra "LE DROIT CONTABLE AU SERVICE DE L'HOMME (Edição Dalloz, Paris, 1969).

Assim como nos EE.UU., dentro dos currículos das Faculdades de Direito consta o estudo da disciplina "Accounting for Lawyers" e na Alemanha o Direito do Balanço Fiscal (Steuer bilanzrecht), também no 5º ano do Curso de Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (Faculdade do Largo São Francisco), dentro da área de Direito Empresarial, além do estudo de Direito Tributário Aplicado, do Direito Comercial e demais ramos ligados à Empresa foi, pioneiramente entre nós incluído o estudo

da CONTABILIDADE EMPRESARIAL, imprescindível para a maior habilitação profissional dos alunos que, no final do curso escolhem, como especialização, o Direito Empresarial.

Vide ainda o livro CONTABILIDADE EMPRESARIAL, de autoria do Prof. José Carlos Marion (Edição Atlas, S.Paulo, 1988), adotado por este Mestre, que ensina essa disciplina aos alunos da Faculdade de Direito da USP.