

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE
SÃO PAULO
PUC-SP**

ANDRÉ BORTOLINO DE MENDONÇA

**A PERÍCIA CONTÁBIL TRIBUTÁRIA COMO ASPECTO A INFLUENCIAR AS
DECISÕES JUDICIAIS**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

São Paulo
2022

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

ANDRÉ BORTOLINO DE MENDONÇA

**A PERÍCIA CONTÁBIL TRIBUTÁRIA COMO ASPECTO A INFLUENCIAR AS
DECISÕES JUDICIAIS**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Ciências Contábeis e Atuariais sob orientação do Prof. Dr. Sérgio Iudícibus.

São Paulo
2022

Banca Examinadora

Dedico esta dissertação de mestrado à minha esposa Priscila e aos meus filhos Rafael e Maria Fernanda, a minha maior razão de viver.

AGRADECIMENTOS

Quero deixar meus agradecimentos ao Professor Doutor Sérgio de Iudícibus, mestre incansável e meu orientador, por todo o suporte e por fazer enxergar outros pontos de vista e, principalmente, por me orientar com tanta didática para que fosse possível a conclusão desta dissertação.

Ao Professor Dr. Marcos Severino da Silva Peters pelas sugestões e direcionamento da pesquisa, parte essencial e complementar a este trabalho.

Ao Coordenador Prof. Dr. Fernando de Almeida Santos pela paciência em acomodar as diversas demandas em período de Covid, sempre com uma educação magistral.

A Mestra e Professora Priscila Faricelli de Mendonça pela divisão dos pensamentos, compartilhamento das ideias e objetivos do trabalho e todas as revisões realizadas, mesmo diante dos dias incansáveis de trabalho.

Aos Magistrados das Execuções Fiscais Federais de São Paulo que contribuíram com a pesquisa e incentivo ao tema. Apesar do escasso tempo disponível a eles diante das diversas demandas do judiciário, não hesitaram em colaborar.

Ao Magistrado e Professor Paulo Conrado pela ajuda incontestável em todas as horas.

Aos Mestres Elizabeth Martos, Márcia de Souza Montanholi e José Paulo Giaquinto que me abriram oportunidade na vida acadêmica e que me motivam a continuar.

À minha madrinha Mércia Xidieh Paulucci grande professora e que sempre me apoiou com sua amizade e amor.

Aos meus pais Claudio e Sueli que mesmo diante das dificuldades que tiveram souberam me mostrar os maiores valores da vida.

Aos meus irmãos Thiago Bortolino de Mendonça e Felipe Bortolino de Mendonça, contadores na prática que sempre contribuíram com meu conhecimento.

Aos meus sogros Antonio Faricelli Filho e Marilu de Freitas Faricelli pela amizade, bate papos, incentivo à pesquisa e discussão dos caminhos a seguir.

À minha cunhada, a grande mestra Patrícia Bacheschi Gomez de Lamadrid pelas discussões acerca da metodologia a ser aplicada, contribuindo com sua experiência.

Aos mestres e Peritos Fernando Viana e Alessandra Ribas Secco, grandes mestres na perícia que puderam me passar o caminho das pedras.

Aos colegas da PUC e aos peritos amigos.

*“Não há desculpas para o caminho errado.”
(Mestrando)*

*“Se os nossos sonhos não assustam a gente, é porque eles não são grandes o suficiente” (Gleice Cedraz em
“Coisa Mais linda” – Filme)*

“Tu, o senhor Deus, és tudo o que tenho, meu futuro está nas tuas mãos, tu diriges a minha vida” Salmo 16:5

MENDONÇA, André Bortolino de. **A Perícia Contábil Tributária como Aspecto a Influenciar as Decisões Judiciais**. 2022. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2022.

RESUMO

A dissertação tem como objetivo validar a influência da Perícia Contábil como aspecto de prova nas decisões judiciais tributárias. Busca-se responder como a Contabilidade pode influenciar essas decisões, em razão da prejudicialidade entre questões contábeis e critérios legais relativos à tributação. Para a realização da dissertação utilizou-se de pesquisa bibliográfica sobre aspectos introdutórios ao tema. Analisou-se a legislação vigente sobre a questão das provas civil e tributária, demonstrando a relação entre a Contabilidade, o Direito e, mais especificamente, o Direito Tributário. Foi, ainda, realizada análise temática, com pesquisa qualitativa, na qual foram entrevistados profissionais do judiciário (exclusivamente Magistrados no âmbito federal tributário), a fim de se compreender qual a influência das perícias em suas decisões. Para avaliação de resultados aplicou-se o método de análise temática de Braun & Clarke para identificar temas e padrões de significado em um conjunto de dados em relação a uma pergunta de pesquisa. Como contribuição, o presente estudo busca demonstrar a influência da perícia contábil na sentença judicial tributária e apontar como a contabilidade poderia ser mais utilizada como instrumento de prova por Contribuintes, Procuradorias e o Judiciário. A pesquisa, ainda, poderá ser útil em Estados e Municípios brasileiros como objeto de estudo e para comparação com outros tributos não estudados. Deverá contribuir a reflexão dos profissionais da área contábil sobre a importância da Perícia Contábil no judiciário brasileiro.

Palavras-chave: Contabilidade; Direito; Direito Tributário; Perícia Contábil Tributária; Decisões Judiciais.

MENDONÇA, André Bortolino de. **The Tax Accounting Expertise as an Influence Judicial Decisions**. 2022. Dissertation (Master's in Accounting, Controllershship and Finance) – Pontifical Catholic University of São Paulo, São Paulo, 2022.

ABSTRACT

The thesis aims to evaluate how Tax Accounting Expertise can be used in judicial tax decisions. The purpose is to analyze how accounting can influence decisions, due to the weighting between accounting issues and taxation. The thesis used bibliographic research on introductory aspects to the theme. Also, analyzed the current legislation concerning civil and tax evidence, demonstrating the relationship between Accounting, Law and, more specifically, Tax Law. In addition, thematical analysis was used, in which judges in charge of federal tax disputes at Sao Paulo Federal Court were interviewed on the influence of experts accounting analysis in their judicial trial decisions. Braun & Clarke thematical analysis' method was utilized to evaluate themes and patterns of meaning in a set of data in relation to the research questions. Then, thesis seeks to demonstrate the influence of accounting evidence of proof in judicial decisions, showing how the accounting analysis of tax disputes shall be more frequently utilized by public and private lawyers, and by the judiciary. The thesis can still be used in Brazilian States and Cities in disputes involving other taxes beyond the federal mentioned in the study. The study shall assist accountants to think about the importance of accounting analysis in the judicial disputes.

Keywords: Accounting; Law; Tax law; Tax Accounting Expertise; Judicial Decisions

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Escrituração Contábil Fiscal (ECF)	36
Figura 2: Escrituração Contábil Fiscal (ECF)	36
Figura 3: Escrituração Contábil Fiscal (ECF)	37
Figura 4: Escrituração Contábil Fiscal (ECF)	37
Figura 5: Mapa mental das dificuldades para maior utilização da perícia contábil	52
Figura 6: Mapa mental dos benefícios da perícia contábil ao judiciário	53

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: DRE e Lucro Real	31
Quadro 2: Lucro Presumido	31
Quadro 3: Lucro Arbitrado	32
Quadro 4: Simples Nacional	32
Quadro 5: Cumulativo - Apuração do PIS e COFINS	33
Quadro 6: Não Cumulativo - Apuração do PIS e COFINS	34
Quadro 7: Apuração do IPI	35
Quadro 8: Controle de Entrevistas	44
Quadro 9: Mapa de códigos	51
Quadro 10: Síntese das Entrevistas	54

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
RFB	Receita Federal do Brasil
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
CSLL	Contribuição Social sobre Lucro Líquido
PIS	Programa de Integração Social
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ECD	Escrituração Contábil Digital
ECF	Escrituração Contábil Fiscal
EFD	Escrituração Fiscal Digital
CDA	Certidão de Dívida Ativa
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	14
1.1. Contextualização do tema	14
1.2. Delimitação do tema	14
1.3. Justificativa	15
1.4. Objetivos	16
1.4.1. Objetivo geral	16
1.4.2. Objetivo específico	16
1.5. Estrutura	16
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	18
2.1. A contabilidade e o direito	18
2.2. O direito contábil	19
2.2.1. O caráter informacional da contabilidade	19
2.3. A contabilidade e seus novos usuários	21
2.4. A contabilidade e sua influência no direito tributário	22
2.4.1. Contabilidade Societária, Fisco e Legislações	23
2.5. O Instituto da Prova no Processo Judicial Brasileiro	24
2.5.1. A prova civil	24
2.5.2. A prova tributária	25
2.6. A perícia contábil	26
2.7. A perícia tributária	27
2.7.1. A perícia tributária na fase administrativa	28
2.7.2. A perícia tributária na fase judicial	29
3. ASPECTOS PRÁTICOS (APURAÇÃO TRIBUTÁRIA, OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E DECISÕES EM PROCESSOS TRIBUTÁRIOS FUNDAMENTADA POR ASPECTOS PERICIAIS)	30
3.1. Apuração tributária	30
3.1.1. Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)	30
3.1.2. Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)	32
3.1.3. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	34
3.2. Obrigações acessórias	35
3.3. Decisões em processos tributários fundamentada por aspectos periciais	38
4. METODOLOGIA	42
4.1. Delineamento da pesquisa	42
4.2. População	44
4.3. Instrumentos	44

4.4. Coleta de dados	45
4.5. Critérios de análise	45
5. RESULTADOS DA PESQUISA QUALITATIVA	46
5.1. Dificuldades para maior utilização da Perícia Contábil	46
5.1.1. Aspectos de ausência da solicitação de prova	46
5.1.2. Pagamento pericial	47
5.1.3. Não Ligação Obrigatória entre Direito Tributário e Contabilidade	47
5.1.4. Não relacionamento entre órgãos	48
5.2. Benefícios da perícia contábil ao judiciário	48
5.2.1. Ausência da informação contábil	48
5.2.2. Dependência da contabilidade para aspectos de prova	48
5.2.3. Elemento de prova / instrumento de suporte	49
5.2.4. Influência da perícia	49
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS	55
REFERÊNCIAS	58

1. INTRODUÇÃO

1.1. Contextualização do tema

O presente estudo busca avaliar qual a influência da Perícia Contábil Tributária como aspecto de prova a influenciar as decisões Judiciais.

A Perícia Contábil Tributária é um ramo da contabilidade no qual se deve atuar somente peritos profissionais que tenham formação contábil. A perícia é amplamente utilizada em processos judiciais que têm como pano de fundo disputas tributárias entre fiscos e contribuintes.

O perito é o profissional com conhecimento notório (Lei 6.404/76, art. 163, § 8º), é experto que desenvolve a ciência contábil, cuja experiência profissional tem certa publicidade no meio acadêmico e profissional, em especial pela publicação de obras com valor doutrinário reconhecido pelo menos por um determinado estrato social, ou seja, parcela da população que tem interesse no assunto; contador que tem notório conhecimento da ciência e da política contábil; indivíduo que adquiriu vasto conhecimento ou habilidade graças à experiência oriunda do estudo científico e da prática extrajudicial e forense no exercício do múnus público de perito. (HOOG, 2011 p. 10).

Considerando que a Perícia Contábil Tributária não se resume apenas às disposições contábeis, havendo a necessidade de conhecimento jurídico, este estudo avaliou as legislações do Direito Civil, Processual Civil e Tributário que fundamentam o tema.

Como contribuição, o presente estudo busca demonstrar a influência da Perícia Contábil na sentença judicial tributária e apontar o fato de que a contabilidade poderia ser mais utilizada como instrumento de prova por Contribuintes, Procuradoria e Judiciário. Ainda que a pesquisa possa ser utilizada em outros Estados brasileiros como objeto de estudo ou em São Paulo para análise dos demais tributos da esfera estadual e municipal. Deverá ainda contribuir a reflexão dos profissionais da área contábil sobre a importância da Perícia Contábil no judiciário brasileiro.

1.2. Delimitação do tema

A pesquisa de campo foi limitada ao entendimento dos Magistrados de São Paulo do Fórum das Execuções Fiscais Federais. Este Fórum possui 13 (treze) varas que atuam com

questões tributárias entre Contribuintes e União Federal em discussões que envolvam exclusivamente processos tributários federais, tais como: o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre Lucro Líquido – CSLL, Programa de Integração Social – PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, Imposto sobre Produto Industrializado – IPI e outros.

Não é objeto deste estudo o entendimento de Magistrados de outras áreas do direito, tais como: Civil, Trabalhista e Penal, ou ainda, de outros fóruns da Justiça Federal em todo o Brasil.

O estudo está voltado exclusivamente à utilização pericial em processos judiciais tributários, não envolvendo sua análise em âmbito administrativo.

1.3. Justificativa

A escolha do tema é resultado da atuação do mestrando como perito-contador desde maio de 2018, que observou haver o requerimento de Perícias Contábeis nas demandas tributárias autorizadas por magistrados para esclarecer questões que envolvam o conhecimento contábil.

Na visão do mestrando, há indícios de que a Perícia poderia ser mais utilizada por contribuintes e procuradorias públicas como instrumento a seu favor, haja vista a relevância e importância que possui nas decisões prolatadas por Magistrados em casos tributários, objetos do presente estudo.

O objetivo, assim, é validar a influência da Perícia Contábil como aspecto de prova para influenciar as decisões judiciais tributárias. Busca-se responder como a Contabilidade pode influenciar essas decisões, em razão da prejudicialidade entre questões contábeis e critérios legais relativos à tributação.

Como contribuição, o presente estudo busca demonstrar a influência da Perícia Contábil na sentença judicial tributária e apontar o fato de que a contabilidade poderia ser mais utilizada como instrumento de prova por Contribuintes, Procuradoria e Judiciário. Esta pesquisa também pretende ser útil em São Paulo, para análise dos demais tributos da esfera estadual e municipal e, também, em outros Estados brasileiros como objeto de estudo. Deverá contribuir a reflexão dos profissionais da área contábil sobre a importância da Perícia Contábil no judiciário brasileiro.

1.4. Objetivos

1.4.1. Objetivo geral

A dissertação tem como objetivo geral validar a influência da Perícia Contábil como aspecto de prova para influenciar as decisões judiciais tributárias no âmbito federal do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre Lucro Líquido – CSLL, Programa de Integração Social – PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, Imposto sobre Produto Industrializado – IPI e outros. Busca-se responder como a Contabilidade pode influenciar essas decisões, em razão da prejudicialidade entre questões contábeis e critérios legais relativos à tributação.

1.4.2. Objetivo específico

O objetivo específico da pesquisa consiste em demonstrar em que medida a contabilidade poderia ser mais utilizada por Contribuintes, Procuradorias Públicas e Judiciário, exclusivamente no âmbito tributário federal, na compreensão de controvérsias fiscais judicializadas para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre Lucro Líquido – CSLL, Programa de Integração Social – PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, Imposto sobre Produto Industrializado – IPI e outros, apresentando os benefícios que as discussões tributárias absorvem da utilização de perícias.

1.5. Estrutura

O estudo divide-se em três partes, a primeira com ênfase em demonstrar a relação entre a contabilidade e o direito, bem como os aspectos periciais que envolvem a questão diante do Código Civil, Código de Processo Civil e Código Tributário Nacional – CTN.

Na segunda parte, procurou-se relacionar a Contabilidade e o Direito Tributário através da explicação das bases tributárias e obrigações acessórias. Adicionalmente, foram citadas sentenças judiciais que embasaram suas decisões na análise pericial.

Na terceira e última parte, para que fosse possível um aprofundamento acerca da utilização da Prova Pericial pelos Magistrados Federais da Comarca de São Paulo, atuantes no

Fórum das Execuções Fiscais de São Paulo, foram realizadas entrevistas com estes profissionais com foco em compreender sobre a real influência das perícias em suas decisões.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. A contabilidade e o direito

O profissional contábil deve se ater às diversas disposições normativas que cuidam do reconhecimento, mensuração e divulgação para que possa realizar a escrituração contábil.

As normas na Contabilidade são emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC e pelos Conselhos Regionais de Contabilidade – CRC, através de Pronunciamentos, Normas, Resoluções, Portarias, Deliberações e outros. Esses normativos acabam instruindo diversos aspectos operacionais e procedimentais da prática contábil.

Percebe-se que a resposta para essas questões passa, fundamentalmente, pelo entendimento da relação entre a Contabilidade e o Direito. Isso ocorre uma vez que a contabilidade é, também, alvo de regulação. Órgãos reguladores, dentro de uma abordagem normativa, estabelecem as leis (princípios, normas, regras, pronunciamentos técnicos, interpretações, instruções, deliberações, resoluções etc.) que as empresas devem adotar. (MURCIA, 2010, p. 19-32)

Além desta normatização, deve-se mencionar que a contabilidade está vinculada a diversas outras disposições legais que acabam por trazer obrigações a serem seguidas. Essas disposições legais estão inseridas nas leis comerciais e societárias, trabalhistas, cíveis e tributárias, ou seja, a contabilidade deve demonstrar os fatos ocorridos, mas estes devem estar de acordo com as normas vigentes. Os contadores que executam e orientam os registros contábeis “não podem descurar, visto que, de maneira direta ou indireta, elas influenciam na composição do patrimônio das entidades, que se constitui em sua ocupação fundamental” (GRECO; AREND, 2012, p. 06).

Portanto, a relação entre Contabilidade e Direito é evidente, fazendo com que aspectos contábeis estejam intrinsecamente relacionados, seguindo disposições legais e normativas.

Por mais que tais ciências tenham andado por muito tempo separadas pelas mais diversas razões, é fundamental que haja uma maior aproximação acadêmica e profissional entre elas. (Pinto, 2019, p. 08).

As ciências existem para o bem. Elas buscam a verdade das coisas e, assim, são justas. A busca da justiça não é privilégio, e sim, é comum a todas as ciências. Dentre elas a Contabilidade. Logo, as ciências caminham de mãos dadas o tempo inteiro calçadas numa verdade única, por esta razão elas dignificam o homem, seu criador, pois estão acima dos interesses individuais.

Respondendo então a indagação que intitula este artigo, podemos confirmar que a Contabilidade e o Direito sempre caminharão juntos (Pohlmann, 1989, p. 01)

2.2. O direito contábil

Há autores que defendem haver um ramo do direito não especificamente difundido, a saber, o Direito Contábil.

Fernandes (2013) expõe: Ao Direito Contábil cabe disciplinar o registro das operações econômicas na escrituração, atribuindo as responsabilidades e as implicações jurídicas da pessoa jurídica (detentora da Contabilidade) com os seus diversos stakeholders. Por decorrência, nada do que se passa na, para e pela empresa fica despercebido ao Direito Contábil.

Fernandes (2013, p. 90 *apud* ANDRADE FILHO, 2010, p. 12)

... no Brasil, o Direito Contábil é formado pelo conjunto de normas jurídicas que dispõem sobre a formação, elaboração e divulgação de demonstrativos contábeis, e visam à tutela de diversos direitos dos usuários imediatos de tais informações (os sócios ou acionistas) ou mediatos, como são os investidores potenciais.

Lopes e Martins (2012, p. 54) ensinam

A tradição legal afeta diretamente o tratamento contábil e sua operacionalização. Como linha geral, percebemos que nos países que adotam o direito romano a contabilidade sofre um processo de regulamentação muito intenso. O Brasil oferece um bom exemplo desse fenômeno, pois a Lei 6.404/76, que regula a contabilidade das sociedades anônimas e o plano de contas das instituições do sistema financeiro nacional (COSIF), por exemplo.

Assim, a contabilidade não está associada apenas às disposições legais contidas no Direito Societário, Trabalhista, Cível e Tributário, mas a diversos outros normativos que regulam o funcionamento dos fatos relevantes sob perspectiva contábil, para que possa atender seus objetivos.

2.2.1. O caráter informacional da contabilidade

A contabilidade como ciência está suportada por Postulados, Princípios e Convenções contábeis, sendo estes pilares que propiciam caráter de confiabilidade de suas informações.

Os “postulados normativos em sua formulação, isto é, que prescrevem o que a Contabilidade deveria fazer ou como deveria ser feita, deveriam ser explicitados e não simplesmente presumidos por consenso geral ou acordo” (IUDICIBUS, 2021, p. 25).

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000, p. 47) ensinam que “os princípios constituem, de fato, o núcleo central da estrutura contábil. Delimitam como a profissão irá, em largos traços, posicionar-se diante da realidade social, econômica e institucional admitida pelos Postulados”.

Niyama e Silva (2013, p. 92) mencionam em seus estudos o fato de que “o Conselho Federal de Contabilidade definiu que a observância dos princípios é obrigatória no exercício profissional, constituindo condição que legitima as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC)”.

Verifica-se, diante destas disposições, ser a Contabilidade não apenas um simples instrumento de registro de informações econômicas e financeiras das empresas, mas uma ciência pautada por conceitos e critérios pré-estabelecidos. O Caráter informacional da contabilidade está vinculado ao respeito a certas determinações contidas em Postulados, Princípios e Convenções para que lhes possam ser atribuídos caráter de confiabilidade e transparência.

A moderna teoria contábil vem evidenciar que não há necessidade de uma conotação jurídica, isto é, de personalidade jurídica para identificar-se uma entidade contábil. Uma sociedade irregular (de fato) pode, perfeitamente, ser uma entidade contábil, destaca Marion (2012, p. 149).

Nas lições de Marion sobre o Postulado da Continuidade tem-se que

... no caso de se detectar a impossibilidade de prosseguimento do empreendimento (descontinuidade), por meio de dados esclarecedores (evidências, tais como prejuízos constantes, liquidação extrajudicial etc.), o contador deverá informar aos usuários dos relatórios contábeis tal situação” (2012, p. 151)

Niyama e Silva (2013, p. 101) ensinam, pelo princípio da competência, que as receitas e as despesas devem ser incluídas no resultado do período, ou seja, no momento de sua ocorrência, independentemente da sua movimentação financeira. Portanto, conforme o regime de caixa, os fatos que afetam a contabilidade devem ser reconhecidos no momento de sua ocorrência. Segundo esse regime, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem e são lançados nos registros contábeis e reportados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem. (Marion, 2012, pp.159-160)

Niyama e Silva (2013, p. 96) alertam que “o Princípio da Oportunidade se refere ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.”

Iudícibus aduz, ao explicar este princípio:

Este, exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma Entidade, no momento em que elas ocorrerem. Cumprido tal preceito, chega-se ao acervo máximo de dados primários sobre o patrimônio, fonte de todos os relatos, demonstrações e análises posteriores, ou seja, o princípio da oportunidade é a base indispensável, a fidedignidade das informações sobre o patrimônio da Entidade, relativas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos (2021, pp. 84-85).

Por esta avaliação pode se perceber que não adianta que os fatos estejam registrados de modos diversos, estes devem obedecer às normas e critérios, devem estar representados apenas por informações regulares para que possam gerar certeza e confiança aos usuários.

2.3. A contabilidade e seus novos usuários

O *American Institute of Certified Accounts (AICPA)* em estudo realizado 1973 já havia publicado como afirmação geral que

...a função fundamental da Contabilidade (...) tem permanecido inalterada desde seus primórdios. Sua finalidade é prover os usuários dos demonstrativos financeiros com informações que os ajudarão a tomar decisões. Sem dúvida, tem havido mudanças substanciais nos tipos de usuários e nas formas de informação que têm procurado. (IUDICIBUS, 2021, p. 4)

O que se verifica nos livros de contabilidade é sempre a citação dos mesmos usuários da contabilidade, quais sejam: pessoas físicas ou jurídicas, internos ou externos. Nos internos, estão: diretores, gerentes, analistas e assistentes; e nos externos: acionistas, quotistas, fornecedores, instituições financeiras, governo, sindicatos e outros. O fato é que, além destas pessoas, quem vem se utilizando destas informações como usuários tem sido o judiciário, aspecto constatado pelo mestrando em seu dia a dia como profissional Perito-Contador quando da realização de suas perícias.

Essa utilização ocorre nas mais diversas formas e áreas, como por exemplo: a área civil, quando os Magistrados buscam obter informações dos Lucros ou Prejuízos Acumulados do período para análise de danos emergentes e lucros cessantes; a área penal quando se verifica a ausência de registro de operações contábeis que podem concretizar crimes tributários; a área societária, quando há necessidade de informação de receitas e despesas contidas nos balanços patrimoniais para a realização da apuração de haveres, entre outras.

Na grande maioria das vezes, essas informações chegam ao judiciário mediante a requisição de realização de prova pericial pelas partes, ou ainda, quando determinadas pelo Juízo.

Segundo Santos (1952, p. 210), “é concedida, pela lei processual, a faculdade de resolver, com a mais ampla liberdade, quanto à admissão da prova pericial. Mas essa liberdade deve ser entendida e utilizada dentro de certos limites”.

Assim, os magistrados vêm adotando cada vez mais as informações contábeis como aspecto de prova para suportar suas decisões.

Em estudo realizado na UNC School of Law (North Caroline) conclui-se “Contabilidade é relevante na oitiva de testemunhas em audiências de processos judiciais, e também para a compreensão e entendimentos sobre questões e problemas corporativos” (Graham, 1938, p. 20). Tal assertiva não se mostra diferente quando o assunto é o Direito Tributário e suas decisões, por exemplo: havendo dúvida se a base de cálculo de um determinado tributo declarado pelo contribuinte atende ou não aos preceitos da legislação, os Magistrados vêm cada vez mais se utilizando da contabilidade para sua validação, haja vista não possuírem o conhecimento contábil necessário ao seu entendimento.

Experience esta, confirmada no mesmo estudo da UNC School of Law (North Caroline) “a complexa legislação relativa a renda, herança, e outras formas de tributação, e a tendência de diferentes estados adentrarem simultaneamente em certas questões reforça a importância de um entendimento de contabilidade” (Graham, 1938, p. 20).

2.4. A contabilidade e sua influência no direito tributário

O Direito Tributário tem se mostrado cada vez mais fascinante, diante dos seus diversos aspectos, que envolvem discussões entre o Fisco e o Contribuinte. Discute-se, na maior parte das vezes, valores vultosos e, ainda, possui ampla conexão com a contabilidade.

Nesta área do direito, desde a década de 90 e após a promulgação da Constituição Federal de 1988, deu espaço a grandes discussões jurídicas, ao passo que a inconstitucionalidade da exigência de tributos foi muito discutida em seus mais diversos aspectos.

Em adição às discussões de teses envolvendo as inconstitucionalidades dos tributos, considerando a dependência que o direito tributário possui em relação aos aspectos contábeis e também ao surgimento de novas leis tributárias, por exemplo: Lei 11.638/2007, Lei

11.941/2009, Lei 12.973/2015 e a criação de diversas obrigações acessórias de cunho contábil e fiscal, tais quais: SPED, ECD, ECF, EFD e outras, advogados de contribuintes e procuradorias públicas passaram a procurar na contabilidade outras formas de defesa de seus interesses.

Apesar da incidência do tributo decorrer de criação por lei específica, o fato é que ele para sua formação (base de cálculo) decorre necessariamente de outras legislações e ainda, obrigatoriamente da contabilidade para seu reconhecimento e determinação.

Fernandes aponta que,

[...] é bem verdade que a incidência tributária decorre, antes de tudo, da lei – trata-se do exercício da legalidade, e os efeitos tributários dos fatos e eventos econômicos são determinados pela legislação tributária, nos termos do artigo 109 do Código Tributário Nacional – CTN. Por outro lado, a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito privado não podem ser alterados pela legislação tributária, devendo observar o quanto delineado pelo Direito Comercial *lato sensu* (Societário, Contratos Comerciais etc.), responsável pela formalização jurídica da atividade econômica, bem como pelo Direito Contábil, como estabelecido pelo artigo 110 do mesmo CTN. Portanto, a ordem natural das decisões a serem tomadas é: definição da atividade econômica: formulação da roupagem jurídica (forma): registro contábil (reconhecimento, mensuração); e, finalmente, identificação da incidência tributária. (2013, p. 99-100)

Essa dependência é refletida por outros Autores.

No que tange especificamente à relação entre a contabilidade e a base de cálculo do imposto sobre a renda, Casalta Nabais classifica em três os diversos modelos dessa relação: (i) modelo de dependência total, no qual há coincidência entre lucro contábil e fiscal; (ii) modelo de autonomia, em que os lucros contábil e fiscal são apurados de formas completamente distintas; e (iii) modelo de dependência parcial, no qual o lucro fiscal parte do lucro contábil, de forma que este último sofre ajustes para se chegar à base de cálculo do imposto de renda (Pinto, 2019, p. 08)

Portanto, para a formação tributária o registro contábil é aspecto necessário à sua conjectura, não podendo dela se dissociar.

2.4.1. Contabilidade Societária, Fisco e Legislações

Aspecto a mencionar como relevante foi o advento das Lei nº 11.638/07, da Medida Provisória nº 449/08, que se converteu na Lei nº Lei 11.638/2007, Lei 11.941/2009 e Lei 12.973/2015, o que acabou por gerar uma revolução contábil.

A Contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, particularmente os da legislação de Imposto de Renda. Esse fato, ao mesmo tempo que trouxe à Contabilidade algumas contribuições importantes e de bons efeitos, limitou a evolução dos Princípios Fundamentais de Contabilidade ou, ao menos,

dificultou a adoção prática de princípios contábeis adequados, já que a Contabilidade era feita pela maioria das empresas com base nos preceitos e formas de legislação fiscal, os quais nem sempre se baseavam em critérios contábeis corretos. Felizmente, e aqui cabe o nosso franco e enorme elogio à Receita Federal do Brasil, que auxiliou de forma marcante na transposição desses problemas. A criação do Regime Tributário de Transição (RTT) foi uma inestimável contribuição no sentido de que se pudesse caminhar rumo à convergência internacional de contabilidade nos balanços individuais sem que os aspectos tributários sejam descumpridos. (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE, 2013, p. 02)

Com a criação do Regime Tributário de Transição (RTT) buscou-se solucionar a problemática societária criada junto a Lei das S.A que estipulava controles auxiliares a atender as determinações fiscais.

Esse problema, que persistiu por muitos anos até o final de 2007, teve uma tentativa de solução por meio da Lei das S.A. Essa solução foi preconizada pelo art. 177, já em 1976, que determina que a escrituração deve ser feita seguindo-se os preceitos da Lei das Sociedades por Ações e os “princípios de contabilidade geralmente aceitos”. Para atender à legislação tributária, ou outras exigências feitas à empresa que determinem critérios contábeis diferentes dos da Lei das Sociedades por Ações ou dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devem ser adotados registros auxiliares à parte. Tal disposição acabou por tornar a contabilidade independente e desvinculada de legislações específicas, muitas vezes de cunho especificamente fiscal, sendo um enorme avanço a independência da ciência contábil em relação às demais ciências, no qual aqui procura vincular. (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE, 2013, p. 02)

2.5. O Instituto da Prova no Processo Judicial Brasileiro

2.5.1. A prova civil

Ao elencar o instituto da prova, o Código Civil Brasileiro estipula os meios pelos quais eles podem ser aceitos:

Art. 212. Salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante:

- I - confissão;
- II - documento;
- III - testemunha;
- IV - presunção;
- V – perícia.

Da interpretação dos Incisos II e V é possível dizer que tanto a utilização de documentos podem sustentar informações importantes e relevantes, quanto à aplicação pericial pode ser considerada como prova a ser utilizada nos meios processuais.

O Código Civil, conforme o art. 226, sustenta que os livros e fichas dos empresários são aspectos de prova para as sociedades: “Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam

contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.”

Tomé (2008, p. 114) alerta que

a despeito do dispositivo no art. 226 do Código Civil, cuja literalidade aparenta conferir caráter de prova plena aos documentos ali relacionados, essa modalidade de prova documental, assim como qualquer outro meio probatório tributário, ostenta o qualificativo da relatividade, podendo ser ilidida por prova contrária, demonstrando-se a falsidade da escrituração, realizada de modo inadvertido ou proposital.”

No mesmo sentido, o Novo Código de Processo Civil, no Capítulo “Das Provas” impõe em seu artigo 418 que as reproduções digitalizadas, ou seja, os livros empresariais, fazem prova em favor do autor “Os livros empresariais que preencham os requisitos exigidos por lei provam a favor de seu autor no litígio entre empresários.”

O mencionado diploma, assevera ainda em seu artigo 425 inciso VI:

Art. 425. Fazem a mesma prova que os originais:
VI – as reproduções digitalizadas de qualquer documento público ou particular, quando juntadas aos autos pelos órgãos da justiça e seus auxiliares, pelo Ministério Público e seus auxiliares, pela Defensoria Pública e seus auxiliares, pelas procuradorias, pelas repartições públicas em geral e por advogados, ressalvada a alegação motivada e fundamentada de adulteração.

Portanto, a disposição jurídica apoia-se na contabilidade como um dos aspectos de prova, desde que estes estejam escriturados sem vícios extrínsecos ou intrínsecos.

2.5.2. A prova tributária

Na esfera tributária, tal questão pode ser avaliada sob dois aspectos, no âmbito administrativo ou no âmbito judicial. No âmbito administrativo federal, os comandos jurídicos que estipulam e regulam as relações dos contribuintes com o Fisco estão emanados no Decreto 70.235 de 1972, instrumento que disciplina o processo administrativo fiscal.

Em análise ao referido Decreto 70.235 de 1972, verifica-se que a exigência do crédito tributário e aplicação de penalidade deverão ser instituídos por vários elementos, dentre eles a “Prova”.

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

No sentido oposto, o contribuinte quando de sua defesa deverá também comprovar suas alegações.

Art. 16º. A impugnação mencionará:

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Por outro lado, no âmbito judicial é possível identificar os aspectos de prova dispostos no Código Tributário Nacional – CTN

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

O Art. 195 do mesmo diploma informa que os livros obrigatórios da escrituração comercial e fiscal são aptos à produção da prova tributária até que ocorra a prescrição dos créditos tributários, período que deixa de ser possível a cobrança pela fiscalização.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Assim, levando tais disposições até a contabilidade, poderia se afirmar que quando estes documentos e registros forem avaliados por profissional especializado, poderão ser instrumentos hábeis a serem utilizados como prova.

2.6. A perícia contábil

O Conselho Federal de Contabilidade por meio da Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TP 01 (R1) de 19 de março de 2020, define:

A perícia contábil é o conjunto de procedimentos técnico-científicos destinados a levar à instância decisória elementos de prova necessários a subsidiar a justa solução do litígio ou constatação de fato, mediante laudo pericial contábil e/ou parecer pericial contábil, em conformidade com as normas jurídicas e profissionais e com a legislação específica no que for pertinente.

A disposição em questão esclarece a função de Perito-contador perante o Conselho Federal de Contabilidade – CFC como o profissional apto a produção da prova.

Para Alberto (1996), perícia contábil é “um instrumento técnico-científico, prova ou demonstração, quanto a veracidade de situações, coisas ou fatos oriundos das relações e efeitos e haveres que fluem do patrimônio de quaisquer entidades”.

O perito possui total independência em relação à entidade periciada, além de ter plena liberdade de juízo científico. Conforme Resolução CFC 1.244/09, o perito é o contador regularmente registrado em Conselho Regional de Contabilidade, que exerce a atividade pericial de forma pessoal, devendo ser profundo conhecedor, por suas qualidades e experiência, da matéria periciada. A Lei Societária exige o notório conhecimento de perito, conforme destaca Hoog (2012).

Vale ilustrar, trazendo Tomé (2008, p. 126), para quem “a realização de perícia é necessária quando a complexidade da matéria demanda o exame de objetos por pessoas especializadas”.

Uma perícia tem por objetivo demonstrar a verdade real dos fatos ou atos alegados, aquilo sobre o qual incide um direito ou uma obrigação. Portanto, é elemento de prova, diferente da auditoria, que é apenas uma opinião. A linguagem adotada nos laudos periciais deve ser compatível com a capacidade de quem vai utilizar o laudo (HOOG, 2012).

Logo, a perícia contábil pode ser instrumento hábil à constituição da prova, bastando para isto que ela seja realizada por profissional capaz de aplicar a técnica necessária ao conhecimento dos fatos que se encontram discutidos naquela demanda.

2.7. A perícia tributária

Muitas demandas tributárias surgem devido à interpretação dada pela fiscalização Federal, Estadual, Municipal ou Distrital na análise das legislações vigentes e diante das provas e documentos fiscais apresentadas pelos Contribuintes.

Assim, o instrumento pericial é faculdade que pode também ser utilizada nas diversas demandas tributárias (administrativas ou judiciais) ou, ainda, para que se possa avaliar riscos tributários, caso não se tenha iniciado qualquer destas fases.

2.7.1. A perícia tributária na fase administrativa

O processo administrativo fiscal federal encontra-se regido pelo Decreto n. 70.235 de 1972. Sobre ele, Tomé (2008, p. 127) ensina que

A realização de prova pericial é inteiramente compatível com os processos administrativos tributários, encontrado expressa previsão no Decreto n. 70.235/72. Nos termos do seu art. 16, IV, quando o contribuinte tiver interesse na realização de exames periciais, deve, além de requerê-los expressamente em sua peça impugnatória, formular os quesitos pertinentes e, na mesma oportunidade, indicar seu assistente técnico, com a respectiva qualificação e endereço. O pedido, portanto, há de ser específico, não bastando efetuar mera referência ao assunto, de maneira genérica: é preciso indicar, de modo pormenorizado, o elemento fático que se pretende ver examinado.

De forma a ilustrar a questão em outras esferas, a Lei n. 13.457/2009 rege o processo administrativo fiscal no Estado de São Paulo e em seu artigo 37 parágrafo 1º dispõe acerca da utilização das perícias de forma implícita.

Artigo 37 - A defesa será apresentada na repartição pública competente, nela devendo constar:

I - a autoridade a quem é dirigida;

II - a qualificação do autuado e a identificação do signatário;

III - as razões de fato e de direito sobre as quais se fundamenta.

§ 1º - A defesa deverá ser instruída com os documentos, demonstrativos e demais elementos materiais destinados a comprovar as alegações feitas, inclusive laudos e pareceres técnicos que o autuado entender necessários para o pleno esclarecimento da matéria controvertida.

Assim, tal prerrogativa cabe ser requerida pelo contribuinte que possui interesse em fazer esta prova já na esfera administrativa.

O fato da utilização deste artifício na fase administrativa poderá muito favorecer a defesa do contribuinte, antecipando qualquer disposição de provas que venha a ser necessária, caso o processo precise seguir para fase judicial.

2.7.2. A perícia tributária na fase judicial

O Direito Tributário tem como aspecto subsidiário as normas do Código de Processo Civil – CPC. Corroborando suas disposições, havendo a fase pericial, esta estará pautada nos aspectos sobre os quais dispõe o Código de Processo Civil (CPC).

Os Artigos 464 e 465 do Código de Processo Civil (CPC) dispõem:

Art. 464. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação.

§ 1º O juiz indeferirá a perícia quando:

I – a prova do fato não depender de conhecimento especial de técnico;

II – for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

III – a verificação for impraticável.

Art. 465. O juiz nomeará perito especializado no objeto da perícia e fixará de imediato o prazo para a entrega do laudo.

Com base nos artigos referidos, havendo necessidade de esclarecimentos de ordem técnica, magistrados responsáveis por questões tributárias podem utilizar deste recurso pericial para amparar suas decisões.

3. ASPECTOS PRÁTICOS (APURAÇÃO TRIBUTÁRIA, OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E DECISÕES EM PROCESSOS TRIBUTÁRIOS FUNDAMENTADA POR ASPECTOS PERICIAIS)

3.1. Apuração tributária

Para se que possa demonstrar a dependência do direito tributário com relação à contabilidade, no que tange aos registros das receitas, despesas e outros documentos contábeis ou fiscais que impactam as apurações tributárias, se faz necessário exemplificar aspectos de cada tributo de forma individual.

Considerando que o objetivo deste estudo está voltado ao entendimento da utilização pericial pelos Magistrados lotados no Fórum das Execuções Fiscais de São Paulo, que julgam especificamente casos no âmbito tributário federal, exemplificar-se-á 5 (cinco) principais tributos federais de maior complexidade baseado na legislação vigente: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) e Simples Nacional. Adicionalmente, será apresentado exemplo de obrigação acessória relacionada a estes tributos.

3.1.1. Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

O IRPJ e a CSLL são tributos de competência federal. Sua tributação se dá através de três formas: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Simples Nacional.

Lucro Real é a única forma de tributação sobre o lucro das empresas, sendo apurado a partir do resultado registrado na contabilidade. O Lucro Real é obtido após ajustes que contemplam “receitas e despesas” que entram no “resultado contábil” e não são consideradas no resultado fiscal e vice-versa, podendo ser compensados os prejuízos fiscais de períodos anteriores. Ao fim, sobre este valor aplicam-se as alíquotas vigentes de cada tributo (quadro 1).

Quadro 1: DRE e Lucro Real

Demonstração do Resultado do Exercício	
Faturamento Bruto	
(-) IPI no Faturamento Bruto	
(=) Receita Bruta	
(+) Receita de Vendas	
(+) Receita de Serviços	
(-) Tributos sobre Vendas e Serviços (Pis, Cofins, ICMS, ISS)	
(-) Custo de Mercadorias e Serviços	
(-) Despesas Operacionais	
(-) Despesa de Contigência	
(+) Receita Financeiras	
Lucro Líquido	
(-) Despesa IRPJ/CSLL Corrente	
Lucro Líquido após Tributos	
LALUR	
(+) Adições	
(-) Exclusões	
LUCRO REAL	
(-) Compensação de Prejuízo	
LUCRO REAL após Compensação	
(-) Despesa IRPJ	
(-) Despesa CSLL	

Fonte: Iudícibus; Martins; Gelbcke, 2013, p. 293.
Adaptado pelo autor.

Lucro Presumido é um regime de tributação que estima, ou melhor, presume o lucro que será objeto de tributação. O lucro é apurado a partir de percentuais definidos em lei e que devem ser aplicados sobre a “receita bruta auferida no período de apuração,” obtida pela empresa (quadro 2).

Quadro 2: Lucro Presumido

Apuração IRPJ e CSLL	
(+) Receita de Vendas	
(+) Receita de Serviços	
(+) Outras Receitas Não Operacionais	
Percentual de presunção	
(-) Despesa IRPJ/CSLL Corrente	

Fonte: Iudícibus; Martins; Gelbcke, 2013, p. 293.
Adaptado pelo autor.

Lucro Arbitrado é a desconsideração dos números apresentados pela contabilidade. É exigido normalmente quando a escrituração contábil é considerada imprestável pelo Fisco. Apesar das informações contábeis não serem 100% utilizáveis, o fisco deverá tributar as receitas baseado em documentos de prova, que podem ser notas fiscais, extratos bancários, livros fiscais de entrada e saída de mercadorias, entre outros (quadro 3).

Quadro 3: Lucro Arbitrado

Apuração IRPJ e CSLL	
(+) Receita de Vendas	
(+) Receita de Serviços	
(+) Outras Receitas Não Operacionais	
Percentual de presunção	
(-) Despesa IRPJ/CSLL Corrente	

Fonte: Iudícibus; Martins; Gelbcke, 2013, p. 293.
Adaptado pelo autor.

O Simples Nacional é calculado com base na Receita Bruta anual da empresa, através da aplicação da alíquota e da parcela dedutível indicadas nos Anexos do Simples Nacional correspondente à atividade da empresa (quadro 4).

Quadro 4: Simples Nacional

Simples Nacional	
Faturamento do mês	
Alíquota efetiva	
Simples a pagar	

Fonte: Brasil, Receita Federal do Brasil.
Adaptada pelo autor.

3.1.2. Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

O PIS e a COFINS são tributos de competência federal. Suas formas de tributação podem se dar através de dois regimes de tributação, a modalidade Cumulativa ou a Não cumulativa.

No regime Cumulativo (quadro 5), o contribuinte calcula a base que formará o valor devido de acordo com suas “receitas” auferidas no mês (Faturamento), sem a possibilidade de descontar créditos sobre os “custos e despesas” incorridas. Depois, aplica-se a alíquota devida para cada tributo.

Quadro 5: Cumulativo - Apuração do PIS e COFINS

Apuração Pis e Cofins	
(+) Receita de Vendas	
(+) Receita de Serviços	
Percentual de Tributação	
(-) Despesa Pis / Cofins	

Fonte: Iudícibus; Martins; Gelbcke, 2013, p. 293.
Adaptado pelo autor.

Na modalidade Não Cumulativa (quadro 6), o contribuinte calcula o valor devido a partir de base apurada pela soma das suas “receitas” mensais, descontando os valores incorridos com custos ou despesas no mesmo período (créditos). Depois, aplica-se a alíquota devida para cada tributo.

Quadro 6: Não Cumulativo - Apuração do PIS e COFINS

Apuração Pis e Cofins	
(+) Receita de Vendas	
(+) Receita de Serviços	
Percentual de Tributação	
Pis e Cofins sobre Receitas (a)	
(-) Despesas de Produtos para Revenda	
(-) Despesas com Insumos	
(-) Despesas com Energia	
Percentual sobre Créditos	
Pis e Cofins sobre créditos (b)	
(-) Despesa Pis / Cofins (a) - (b)	

Fonte: Iudícibus; Martins; Gelbcke, 2013, p.293.
Adaptado pelo autor.

3.1.3. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O IPI incide sobre qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade de um produto, ou o aperfeiçoamento para o consumo. Tem como fato gerador a saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado e desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira. O IPI é um imposto não-cumulativo, o que significa que a legislação autoriza a apropriação de créditos, que serão deduzidos do valor a recolher pelo contribuinte, de modo que o imposto incide sempre sobre o valor agregado, conforme apresenta o quadro 7:

Quadro 7: Apuração do IPI

Apuração IPI	
Valor da Mercadoria	
Base de cálculo (Valor do Produto)	
Percentual de Tributação	
Valor do IPI devido (a)	
(-) Despesas com Matéria Prima	
(-) Despesas com Produto Intermediário	
(-) Despesas com Matéria de Embalagem	
Percentual sobre Créditos	
IPI sobre créditos (b)	
(-) Despesa IPI (a) - (b)	

Fonte: Iudícibus; Martins; Gelbcke, 2013, p. 293.

Adaptado pelo autor.

Da análise das bases de cálculo destes tributos, verifica-se que as informações necessárias à sua formação se encontram necessariamente registradas na contabilidade, ou seja, são de âmbito contábil ou fiscal.

3.2. Obrigações acessórias

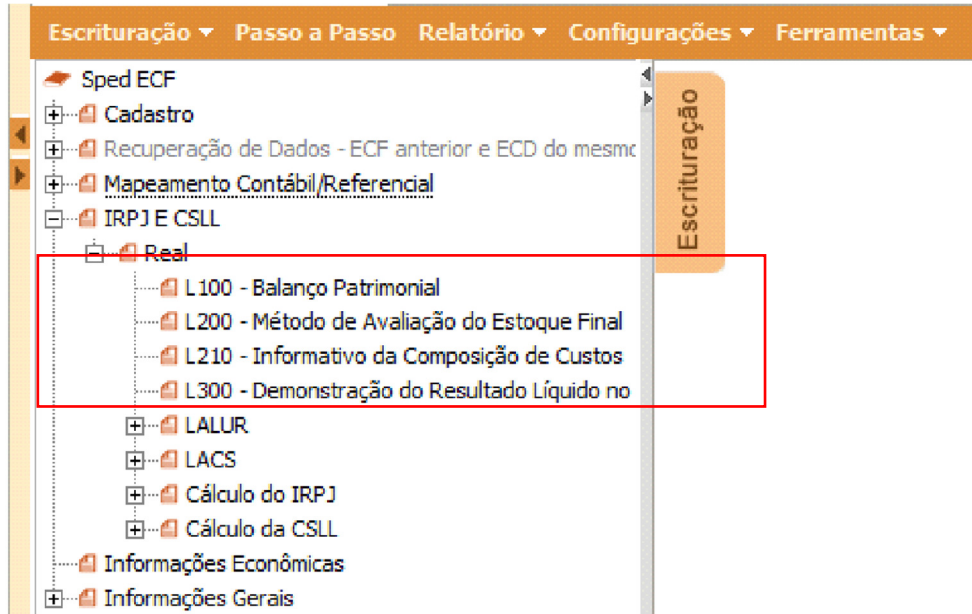
As obrigações acessórias são instrumentos auxiliares exigidos pelas autoridades fiscais para coletar os dados referentes às operações das empresas. Esses dados são utilizados para apurar os impostos, tributos, encargos e contribuições, que constituem a obrigação principal. (Sevilha, 2021).

São, assim, obrigações que as empresas possuem da entrega de informações ao Fisco Federal, Estadual e Municipal. Dentre essas obrigações estão as demonstrações contábeis e fiscais dos contribuintes.

Para que se possa trazer um exemplo de obrigação acessória criada para que o contribuinte forneça ao Fisco suas informações do IRPJ e da CSLL, cita-se a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) que veio substituir a antiga Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), a partir do ano-calendário 2014.

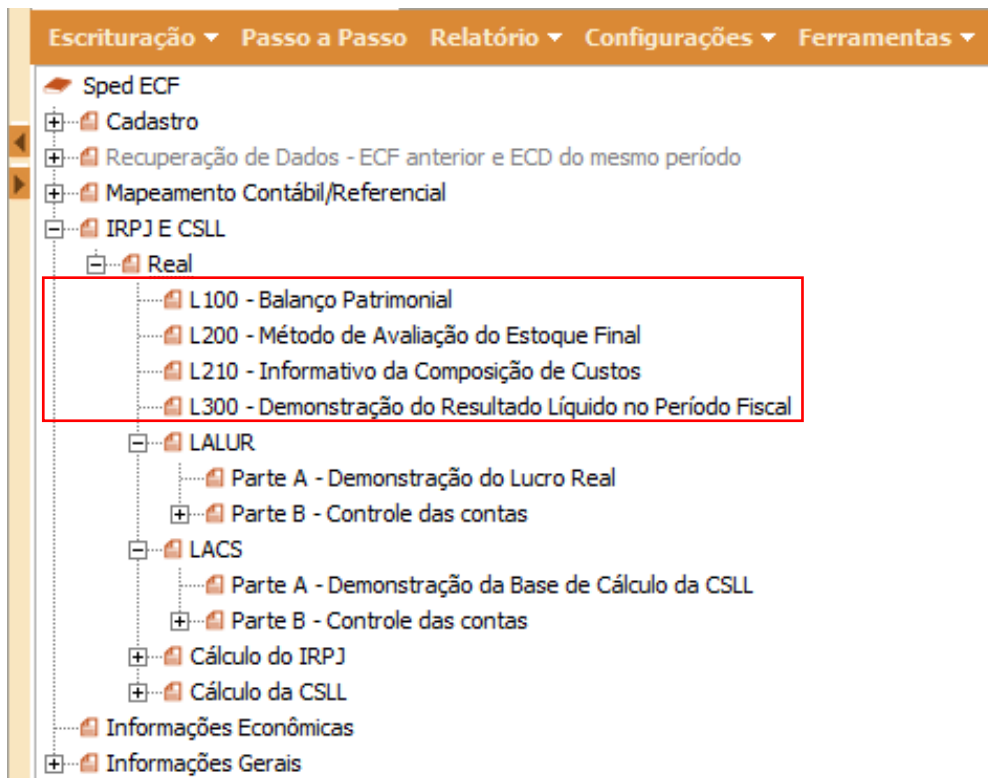
Destaca-se na ECF alguns exemplos, apresentados nas figuras 1 a 4, que podem demonstrar a vinculação dos seus aspectos contábeis.

Figura 1: Programa de Escrituração Contábil Fiscal (ECF)



Fonte: Brasil, Receita Federal do Brasil.

Figura 2: Programa de Escrituração Contábil Fiscal (ECF)



Fonte: Brasil, Receita Federal do Brasil.

Figura 3: Programa de Escrituração Contábil Fiscal (ECF)

REGISTRO - L300
Registro L300 - Demonstração Do Resultado Líquido no Período Fiscal

Anual | Janeiro | Fevereiro | Março | Abril | Maio | Junho | Julho | Agosto

Q Pesquisar

Código	Descrição	Tipo
3	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	S
3.01	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO ANT...	S
3.01.01	RESULTADO OPERACIONAL	S
3.01.01.01	RECEITA LIQUIDA	S
3.01.01.01.01	RECEITA BRUTA	S
3.01.01.01.01...	Receita de Exportação Direta de Mercadori...	A
3.01.01.01.01...	Receita de Vendas de Mercadorias e Prod...	A
3.01.01.01.01...	Receita de Exportação de Serviços	A
3.01.01.01.01...	Receita da Venda de Produtos de Fabricaç...	A
3.01.01.01.01...	Receita da Revenda de Mercadorias no M...	A
3.01.01.01.01...	Receita da Prestação de Serviços no Merc...	A
3.01.01.01.01...	Receita da Venda de Unidades Imobiliárias	A
3.01.01.01.01...	Receita da Locação de Bens Móveis e Imó...	A

Fonte: Brasil, Receita Federal do Brasil.

Figura 4: Programa de Escrituração Contábil Fiscal (ECF)

REGISTRO - M300
Registro M300 - Demonstração Do Lucro Real

Anual | Janeiro | Fevereiro | Março | Abril | Maio | Junho | Julho | Agosto | Setembro

Q Pesquisar

Código	Descrição	Tipo de relacionamento
1	ATIVIDADE GERAL	
2	Lucro Líquido Antes do L...	
5	ADIÇÕES	
6	Provisões Não Dedutíveis	4 - Sem relacionamento
7	Custos Não Dedutíveis	4 - Sem relacionamento
8	Despesas Operacionais ...	4 - Sem relacionamento
8.01	Realização de ativos ind...	4 - Sem relacionamento
8.10	Assistência Médica, Odo...	4 - Sem relacionamento
8.11	PRONAC ☐ Despesa Op...	4 - Sem relacionamento
8.12	Pesquisas Científicas e ...	4 - Sem relacionamento
8.13	Doações a Entidades Civ...	4 - Sem relacionamento
8.14	Doações a Instituições d...	4 - Sem relacionamento
8.15	Vale Cultura ☐ Parcelas ...	4 - Sem relacionamento

Fonte: Brasil, Receita Federal do Brasil.

Da análise da obrigação acessória em referência, verifica-se que as informações reportadas neste âmbito possuem natureza de ordem contábil ou fiscal, ou seja, mais uma maneira de demonstrar a dependência entre direito tributário e contabilidade.

3.3. Decisões em processos tributários fundamentada por aspectos periciais

Para complementar os exemplos mencionados com o intuito de demonstrar a vinculação entre a Contabilidade e o Direito Tributário, este estudo traz um levantamento de trechos de sentenças de processos julgados no Fórum das Execuções Fiscais Federais de São Paulo que tiveram como ferramenta aspectos contábeis e fiscais para manutenção da prova tributária.

Tributo: IRPJ

Decisão: Sentença

Natureza Processual: Embargos à Execução Fiscal

[...]

“Foi deferida a prova pericial contábil (fls. 179).

Veio o laudo pericial a fls. 291/309. Manifestação da embargante sobre a perícia a ID 6367598 e de seu assistente técnico a ID 36406256. Manifestação da embargada sobre o laudo pericial da ID 58500432.

[...]

É o relatório. DECIDO

[...]

Isso não bastasse, a alocação, pela embargada, dos créditos da embargante, para a quitação de débitos de IRPJ referentes a outubro e novembro de 1997 está comprovada nos autos pelas “telas” referidas pelo órgão da SRF em seu parecer, que demonstram que:

- (i) os DARFs nos valores de R\$ 2.813,50, R\$ 23.406,03 e R\$ 60.782,96 foram alocados pela RFB para quitação de débito de IRPJ relativo a out/1997, no valor de R\$ 194.408,00 (fls. 235/237);
- (ii) os DARFs nos valores de R\$ 44.329,16 e R\$ 6.857,67 foram alocados pela RFB para quitação de débito de IRPJ relativo a nov/1997, no valor de R\$ 202.281,49 (fls. 239/240).

De outra parte, as cópias da DCTF relativa ao 4º trimestre de 1997 (fls. 255/263) demonstram que a alocação de créditos operada pela embargada obedeceu aos termos postos pela própria embargante na declaração.

Esses dois pontos também foram confirmados pelo laudo pericial contábil, como tem-se da resposta ao quesito 1:

“1. Cotejando os Comprovantes de Arrecadação acostados as fls. 118, 120, 122, 124 e 128 e as Informações lançadas na CDA (cf. cópias acostadas as fls. 119, 121, 123, 125, 127 e 129), informe o Sr. Perito se: (a) Os valores recolhidos sob o código "2362"

(IRPJ) correspondem aos débitos principais e respectivos períodos de apuração apontados na CDA; Resposta: Os "Comprovantes de Arrecadação", às fis. 118, 120, 122, 124 e 128, cotejados com as informações lançadas na MA, correspondem aos débitos do valor principal e respectivos períodos de apuração apontados na MA, às fis. 34/47. Entretanto, os valores ... aos períodos de fevereiro/1997, março/1997, maio/1997, junho/1997 e julho/1997 foram utilizadas conforme informações da DCTF (fls. 255/263) e fls. 221 (resposta do ofício pela RFB) para compensação dos períodos de outubro/1997 e novembro/1997 (vide anexo n'01)." (fls. 297)
(...)

Pelo exposto, JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTES OS EMBARGOS, nos termos da fundamentação, para declarar:
(Processo n. 0024319-37.2013.4.03.6182 – Justiça Federal – Execuções Fiscais de São Paulo - Data:09/09/2021 / Publicado D.O. 18/11/2021)

A sentença é clara em citar que o Laudo Pericial Contábil confirmou haver comprovação que os comprovantes de arrecadação apresentados (juntados ao processo) eram correspondentes aos tributos em discussão, confirmando a importância da análise pericial a decisão.

Tributo: IRPJ

Decisão: Sentença

Natureza Processual: Embargos à Execução Fiscal

“A perícia realizada, associada aos documentos juntados, revela, com efeito, que as objeções trazidas pela embargante — basicamente relacionadas à ideia de pagamento — são inviáveis.

Os créditos em discussão, lembro de logo, foram constituídos por força de declaração apresentada pela própria embargante. Recolhida parte do crédito declarado a título de IRPJ (Certidão de Dívida Ativa 80.2.04.038665-94), dúvida não há de que o valor respectivo foi deduzido do principal, daí resultando a substituição do título originário.

Por outro lado, vale salientar que a perícia efetivada in concreto, indo além da análise da DCTE, tratou de confrontá-la com a DIPJ correlata, com o razão e com os documentos de suporte produzidos pela contabilidade da embargante, trabalho que permitiu a constatação, para ambas as inscrições, de que os recolhimentos trazidos pela embargante não quitavam a integralidade dos valores exigidos. Esses valores encontram-se especificados na resposta ao quesito 2 (fls. 377/9), ocasião em que foi atestado, ademais de tudo, que parte dos pagamentos invocados pela embargante alcançariam CNPJs diferentes. Nessa linha, ressalte-se que os recolhimentos de R\$ 459.377,09 e de R\$ 184.040,58 declarados na DCTF da embargante foram certificadamente vinculados a outras empresas, tudo a justificar seu não reconhecimento.

Ex positis, julgo improcedentes os presentes embargos, mantendo intacta a pretensão executória.”

(Processo n. 0032670-72.2008.403.6182 – Justiça Federal – Execuções Fiscais de São Paulo - Data:03/03/2020 / Publicado D.O. 03/03/2020)

A sentença ao citar a Perícia acaba por não concordar com as alegações trazidas pelo contribuinte em sua defesa, utilizando referido posicionamento para julgar improcedente o processo em desfavor do contribuinte.

Tributo: PIS

Decisão: Sentença

Natureza Processual: Embargos à Execução Fiscal

“Laudo Pericial – fls. 290/312.

Esclarecimentos do perito às fls. 338/339.

Decido.

Na hipótese dos autos, a parte embargante, por intermédio das DCTFs referentes às competências de julho a dezembro de 1997, formalizou, de ofício e por sua conta e risco, a compensação do crédito tributário em cobrança na execução fiscal em apenso com o que apurado nos autos do procedimento administrativo n. 108030.002276/96-83, conforme relatado pelo senhor perito da seguinte forma:

“A resposta é negativa, não se encontram nos autos ou foram juntados posteriormente quaisquer PERD/COMPs para a compensação dos referidos tributos lançados na CDA em execução.” (Fls. 330 dos autos)

(...)

Nessa quadra, em que pese o “expert” do juízo ter concluído, em seu parecer técnico, que a embargante detinha saldo de Pis a seu favor, é certo que a compensação não foi formulada e homologada no âmbito administrativo por razões puramente imputáveis ao contribuinte.....

(...)

Ante o exposto, JULGO EXTINTO O PROCESSO, SEM RESOLUÇÃO DO MÉRITO.....

(Processo n. 0050815-40.2012.403.6182– Justiça Federal – Execuções Fiscais de São Paulo - Data:18/02/2019 / Publicado D.O. 02/04/2019)

A sentença ao citar a conclusão pericial, acabou por decidir em desfavor do contribuinte por aspectos que fogem ao escopo pericial, demonstrando haver casos que podem existir outras interpretações que devem ser avaliadas pelo magistrado na tomada de sua decisão.

Através dos exemplos destes julgados constata-se que foram primordiais para a razão de decidir dos casos concretos:

- I. a origem das informações tributárias registrada na contabilidade e em aspectos fiscais (obrigações acessórias);
- II. a prova tributária associada à análise de um expert contábil;

III. a Perícia Tributária como ferramenta apta a influenciar as decisões judiciais.

Para poder avaliar com mais propriedade a relação entre o processo de tomada de decisões judiciais nos casos tributários e a perícia contábil realizada em âmbito judicial, foi realizada pesquisa de campo, a qual será retratada no capítulo subsequente.

4. METODOLOGIA

4.1. Delineamento da pesquisa

Como aspecto introdutório ao estudo, utilizou-se de pesquisa bibliográfica acerca do tema para sustentar o argumento sobre a relação entre a contabilidade e o direito.

Depois, analisou-se a legislação vigente que normatiza a questão da prova civil e tributária, utilizando-se das disposições do Código Civil, Código de Processo Civil e Código Tributário Nacional.

Como segundo passo do estudo procurou-se explicar aspectos das apurações tributárias de forma direta, como são calculados os tributos federais: IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IPI e o registro em obrigações acessórias para que pudesse ficar demonstrado a vinculação entre a Contabilidade e o Direito Tributário.

Adicionalmente, foi utilizada pesquisa documental para citação de decisões judiciais que comprovam a vinculação entre a Contabilidade e o Direito Tributário, bem como a utilização pericial como ferramenta à prova constituída. Ou seja, foram apresentadas a importância e utilidade da perícia, bem como a intrínseca relação entre Direito Tributário e Contabilidade, conforme capítulo 2. Ainda, exemplificou-se como as decisões judiciais de controvérsias tributárias se pautam em perícia.

Nesse contexto, o estudo entende como relevante realizar pesquisa de campo, o que foi feito a partir de entrevistas com Magistrados, que consiste em um público de acesso mais restrito, com vistas a entender sua percepção sobre a importância da perícia contábil em suas razões de decidir.

Desse modo, no terceiro e último passo do estudo, para aspectos de conclusão e análise de resultados, foram entrevistadas pessoas do judiciário (exclusivamente Magistrados) para colher informações subjetivas, tais como percepções e opiniões sobre a influência das perícias em suas decisões. Sendo tal aspecto submetido ao comitê de ética. Assim, utilizou-se as entrevistas como forma de coletar dados para a realização de pesquisa qualitativa.

A entrevista é um encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional. É um procedimento utilizado na investigação social, para a coleta de dados ou para

ajudar no diagnóstico ou no tratamento de um problema social (MARCONI; LAKATOS, 2003).

O tipo de entrevista aplicado aos entrevistados foi de cunho padronizado ou estruturado: é aquela em que o entrevistador segue um roteiro previamente estabelecido e as perguntas feitas ao indivíduo são predeterminadas. Ela se realiza, de preferência, com pessoas selecionadas de acordo com um planejamento (MARCONI; LAKATOS, 2003).

Como diretriz, as entrevistas foram organizadas em etapas:

- Etapa I – Contato inicial: o pesquisador entrou em contato com um Magistrado como ponto focal, explicando a finalidade da pesquisa, alinhando a melhor forma a ser aplicada.
- Etapa II – Formulação de perguntas: As perguntas foram padronizadas obedecendo um roteiro para que o entrevistado pudesse responder livremente.
- Etapa III – Registro das Respostas: As entrevistas ocorreram por meio da plataforma *Teams* e foram gravadas com consentimento de todos os entrevistados, cientes que não teriam seus nomes revelados (havendo apenas 1 (um) questionário recebido por e-mail). Depois, realizou-se a transcrição das respostas usando as mesmas palavras ditas pelos entrevistados, procurando evitar qualquer interpretação diferente daquilo que foi respondido.

As entrevistas foram adaptadas, partindo-se dos três tipos básicos de entrevistas descritos por Patton (2002), optando-se por questionário fechado e entrevista aberta padronizada.

As questões estavam direcionadas para: 1 - relação entre Direito Tributário x Contabilidade; 2 - utilização da Contabilidade no processo tributário; 3 - Utilização de Laudos Contábeis nas decisões.

O questionário continha 5 (cinco) perguntas e as entrevistas foram realizadas no período de janeiro a fevereiro de 2022. Conforme descrição no Quadro 8:

Quadro 8: Controle de Entrevistas

Número da Entrevista	Data da Entrevista	Cargo	Método	Duração
1	14/01/2022	Juiz	Teams	18m 23s
2	14/01/2022	Juiz	Teams	19m 14s
3	17/01/2022	Juiz	Teams	10m 46s
4	18/01/2022	Juiz	Teams	7m 46s
5	18/01/2022	Juiz	Teams	21m 01s
6	20/01/2022	Juiz	Teams	16m 52s
7	28/01/2022	Juiz	Teams	26m 33s
8	04/02/2022	Juiz	Teams	11m 36s
9	16/02/2022	Juiz	E-mail	NA

NA = Não avaliado

Fonte: Dados do autor.

4.2. População

A população desta dissertação foca-se em pessoas que estão diretamente ligadas à utilização da perícia contábil-tributária como instrumento de suporte para decisões judiciais no âmbito federal.

A amostra realizada adotou como ponto focal o entendimento dos Magistrados lotados no Fórum das Execuções Fiscais Federais de São Paulo. Os processos que ali tramitam envolvem em sua grande maioria Execuções Fiscais e Embargos à Execução, voltadas às questões de ordem tributária no âmbito federal.

O Fórum das Execuções Fiscais Federais de São Paulo é formado por 13 (treze) Varas possuindo cada uma delas 1 (um) juiz titular. Foram entrevistados 09 (nove) juízes de um total de 13 (treze), gerando um percentual de 69,2% (por cento) a validar a amostra realizada.

4.3. Instrumentos

Foram realizadas entrevistas com magistrados do Fórum das Execuções Fiscais Federais São Paulo, lotados no Estado e Cidade de São Paulo, atuantes exclusivamente na área tributária federal, que lidam com os casos concretos no dia a dia relacionados ao IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI, SIMPLES e outros, visando auxiliar na solução da problemática proposta.

As perguntas do questionário foram elaboradas com base na experiência do mestrando em suas atividades de perícia judicial tributária.

4.4. Coleta de dados

As entrevistas foram realizadas através do programa *Teams* e por *e-mail* (apenas 1(uma) nesta última modalidade). Tal instrumentalização deve-se ao momento de pandemia de Covid-19, que exigiu novas práticas, evitando-se o contato direto com o público no período.

4.5. Critérios de análise

Para avaliação, aplicou-se o método de análise temática que, segundo Braun & Clarke (2013) “é um método para identificar temas e padrões de significado em um conjunto de dados em relação a uma pergunta de pesquisa”

O ponto deste método é partir do registro das entrevistas por escrito e a cada trecho atribuir um código, que é uma palavra ou expressão curta (palavra-chave / código) ou expressão que capture a essência daquela fala.

A escolha dos códigos é subjetiva e reflete uma leitura possível dos dados, tendo em vista os objetivos da pesquisa. O pesquisador então, juntando os códigos que se repetem entre as entrevistas vai discernindo os grandes temas comuns. Consiste em um processo de trabalho demorado e que exige uma boa dose de raciocínio abstrato e não-linear. Braun e Clarke (2013, cap 7 a 13) propuseram uma sistematização desse processo em fases, que foram observadas nesta pesquisa: i) transcrição das entrevistas e familiarização com o conjunto de dados; ii) geração dos códigos iniciais; iii) criação dos temas iniciais; iv) revisão dos temas iniciais; v) nomeação e definição dos temas e vi) redação do relatório final.

Assim, o produto final da análise das entrevistas é o Capítulo 5. Os relatos codificados e mapas de códigos foram descritos nos itens 5.1 a 5.5 e as entrevistas se encontram identificadas no Apêndice A.

5. RESULTADOS DA PESQUISA QUALITATIVA

Neste capítulo, são apresentados os resultados das entrevistas, destacando-se os aspectos mais relevantes apontados pelas falas dos entrevistados e *insights* extraídos deles.

As entrevistas abertas trouxeram um volume grande de informações qualitativas não estruturadas sobre as percepções, visões e opiniões dos entrevistados sobre a influência da Perícia Contábil Tributária na prolação de suas decisões judiciais.

Os dados qualitativos foram tratados pelo método da análise temática, nos Itens 5.1 e 5.2. O mapa de códigos encontra-se no Quadro 9. Os principais temas identificados nas entrevistas dos participantes serão apresentados nas Figuras 5 e 6. O conteúdo dos dados qualitativos coletados encontram-se apresentados no Apêndice A.

É importante mencionar que os resultados desta pesquisa revelam tendências, mas não têm relevância estatística.

Assim, comenta-se os principais resultados.

5.1. Dificuldades para maior utilização da Perícia Contábil

5.1.1. Aspectos de ausência da solicitação de prova

Como fator de entrave à maior utilização das Perícias Contábeis Tributárias como instrumento para as decisões judiciais, os entrevistados trouxeram o não requerimento da produção da prova pericial pelas partes, o que poderia ensejar o requerimento de ofício pelo Magistrado.

Apesar de haver entendimento de que as regras processuais permitiriam essa determinação, ainda que sendo discutível, argumentou-se que tal solicitação deve partir do Contribuinte ou de quem pretende ter a prova produzida, pois do contrário, deverá haver grande probabilidade de risco da perda deste direito a ser usufruído pelas partes.

De forma exemplificativa, “a legislação processual, prevê, autoriza que assim aconteça, mas, eu particularmente acho que não é uma providência” (...) “eu acho que o juízo tem que ser provocado neste aspecto”. (Conforme Apêndice A – Entrevistas)

Ainda que seja discutível haver ou não previsão expressa nos códigos legais ao requerimento de ofício acerca da perícia, a grande maioria dos entrevistados entende que esta proposição deveria partir do interessado.

5.1.2. Pagamento pericial

Outro fator que gera grande dificuldade para maior utilização da perícia, de acordo com o que foi destacado pelos entrevistados, é o custo pericial.

Apesar de todas as opiniões serem no sentido favorável à necessidade do uso maior da contabilidade, o que se verificou nas opiniões é que muitas vezes o solicitante não pretende arcar com o custo pericial, deixando de utilizar da perícia em seu favor, fator citado pelos entrevistados:

não há casos de justiça gratuita e pode haver o pagamento de sucumbência e os honorários periciais encarecem o processo, o que acaba espantando o contribuinte” [...] Bem, eu acho que sim, mas nós encontramos um grande problema na questão de utilizarmos da perícia, porque essa perícia tem que ser paga e há uma resistência muito grande das partes, como do fisco. (Conforme Apêndice A– Entrevistas)

Apesar das demandas tributárias envolverem casos com maior valor em discussão, muitos contribuintes, advogados e procuradores públicos não querem ter o custo da perícia, ainda que tal recurso possa ser um amparo para uma melhor decisão.

5.1.3. Não Ligação Obrigatória entre Direito Tributário e Contabilidade

Outro fator que deve ser avaliado é que nem todas as discussões tributárias envolvem obrigatoriamente o uso da contabilidade.

Dentre os aspectos observados, o que seria importante destacar é que apesar da formação dos tributos possuir certa dependência da contabilidade, para alguns entrevistados a “contabilidade não é obrigatoriamente ligada ao direito tributário”, mas sim o Direito Tributário que possui um caráter dependente “do conhecimento que vem da contabilidade”, “elemento importantíssimo na tributação que é a base de cálculo, compreensão deste elemento” (Conforme Apêndice A– Entrevistas)

Destaca-se nas entrevistas que o direito tributário deve

necessariamente ser interpretado à luz de outros aspectos que não os normativos e alguns destes aspectos demandam a análise contábil [...] ele se usa da contabilidade para apurar determinado tributo, analisar a escrituração e registros contábeis para verificar a incidência e elementos de um tributo. (Conforme Apêndice A – Entrevistas)

Os entrevistados alertaram que quando há discussões do direito material que não envolvam aspectos fáticos, ou ainda, questões meramente processuais, a contabilidade não deverá resolver a questão, ficando a discussão somente no âmbito do Direito.

5.1.4. Não relacionamento entre órgãos

Alguns entrevistados entendem ser positivo cada vez mais uma maior interação entre os órgãos contábeis (Conselho Federal de Contabilidade – CFC e Conselho Regional de Contabilidade - CRC) e órgãos federais do judiciário, a fim de criar possibilidades maiores de utilização da perícia contábil:

conversando com colegas às vezes se percebe até uma dificuldade para se nomear perito, dificuldade de encontrar o perfil técnico que se adeque às necessidades, então poderia até ter relação institucional entre poder judiciário e representantes de uma ordem de peritos, ou de um grupo de peritos para que se haja mais colaboração no ambiente de processo tributário. (Conforme Apêndice A– Entrevistas)

Eis uma sugestão bastante relevante que surgiu a partir da análise das entrevistas.

5.2. Benefícios da perícia contábil ao judiciário

5.2.1. Ausência da informação contábil

Aspecto fundamental para o uso da contabilidade é o fato de que todos os entrevistados mencionaram não possuírem conhecimento contábil pleno adequado à resolução da matéria.

Os entrevistados responderam que

o suporte contábil é bastante importante, senão imprescindível em alguns casos”. E concluem: “vejo que é impossível para nós, que não temos a informação técnica da contabilidade, entender como ela é feita, de que forma ela vai interferir. (Conforme Apêndice A – Entrevistas)

Com a nomeação de um *expert*, todos mencionaram que para os casos em que a discussão se encontra baseada em aspectos fáticos e contábeis, existirá um suporte técnico muito mais embasado para a prolação de suas decisões.

5.2.2. Dependência da contabilidade para aspectos de prova

Boa parte dos entrevistados mencionou que a formação da base de cálculo dos tributos parte de aspectos da contabilidade, estando referidas informações obrigatoriamente registradas

na escrituração contábil das empresas: “ela depende às vezes de uma análise mais profunda de uma escrituração contábil, de algum aspecto que não trazido ao processo, até porque, boa parte da incidência de tributo ela é baseada nos registros contábeis feitas pela pessoa jurídica” (Conforme Apêndice A – Entrevistas).

Portanto, sua necessidade torna-se pacífica para a qualidade das decisões judiciais quando há o envolvimento dos aspectos fáticos, os quais carecem de análise técnica-contábil.

5.2.3. Elemento de prova / instrumento de suporte

Quando questionados se a contabilidade pode ou não ser um instrumento para suportar as decisões judiciais, informaram que “não só é um instrumento, ela pode definir uma posição a ser adotada no âmbito de uma sentença judicial”. E mais: “ela necessariamente vai influenciar a minha decisão, porque se eu considero ela indispensável para esclarecimento de uma situação, para definição se aquela hipótese de incidência está de fato ocorrendo” (Conforme Apêndice A – Entrevistas).

De forma unânime, todos os entrevistados informaram que o Laudo Pericial Contábil, quando este existiu, foi essencial à constituição de elemento probante e serviu como suporte para embasar suas decisões, ainda que em desfavor ao solicitante.

5.2.4. Influência da perícia

Sobre o aspecto principal do estudo, quando questionados se os laudos contábeis tiveram influência na prolação de suas sentenças, os entrevistados responderam que estes

influenciaram, foram analisados no ambiente de produção de prova para trazer fundamentação e entendo que foram decisivos na prolação da sentença, como um todo, entendo que não houve lacunas, em todos os momentos que a contabilidade eu deferia, o resultado era adequado e utilizava ele como um instrumento para colaborar nas minhas decisões. (Conforme Apêndice A – Entrevistas)

eu sempre levo em consideração a prova pericial como elemento relevante para definição da situação, em maior ou menor grau, sim, influenciam muito, havendo perícia realizada vai influenciar na prolação da sentença. (Conforme Apêndice A – Entrevistas)

sempre, sempre que existe prova pericial a sentença vai sofrer influência da prova pericial ...a minha lembrança é massivamente influenciaram, eu não consigo me lembrar de um caso em que o contrário tenha acontecido, necessariamente, algum aspecto do que eu me lembro, assim na sentença que foram produzidas, sempre faziam referência ao Laudo. (Conforme Apêndice A – Entrevistas)

Apenas como aspecto adicional, os entrevistados não se lembraram de casos em que havendo a existência de Laudo Pericial, este não teria sido utilizado no processo de tomada de decisão, existindo apenas casos em que houve a necessidade de complementação ou esclarecimentos pelo perito, mas que após complementação do laudo, as conclusões periciais foram integralmente utilizadas em suas decisões judiciais.

Por fim, a questão da existência do Laudo Pericial Contábil foi confirmada como instrumento extremamente relevante e imprescindível às decisões judiciais pelos entrevistados, o que demonstra a sua real influência.

Confira-se (Conforme Apêndice A – Entrevistas):

- “então eu acho, se não tivesse o auxílio dos contadores peritos, a sentença fica muito mais frágil”;
- “a perícia contábil consegue ir além daquilo que foi delimitado pelas partes”;
- “então, se não for matéria de direito e for realmente a questão de erro do fisco, o que pode ocorrer, eu acho que a contabilidade neste caso é imprescindível”;
- “ela tem que trazer uma prova contundente, então a perícia, ela nos dá total embasamento quando nestes casos a gente tem que decidir (...) olha, não tá correto”;
- “por isso que eu falei que o laudo contábil integrado ao direito material ele fecha a instrução probatória para que a sentença tenha plena eficácia”.

Foram atribuídos temas e códigos através da metodologia da análise temática para facilitação da análise de temas e padrões de significado em um conjunto de dados em relação a uma pergunta de pesquisa (quadro 9).

Quadro 9: Mapa de códigos

1.Direito Tributário ligação com a contabilidade	Entrevistados								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Compreensão	X						X		X
Base de cálculo	X							X	
Conhecimento da contabilidade	X		X				X		
Não obrigatoriedade	X			X					
Direito Material	X	X	X				X		
Segurança	X	X	X		X				
2.Contabilidade instrumento para decisões	Entrevistados								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Instrumento	X	X	X	X	X	X	X	X	
Dar suporte	X	X							
Elemento de prova	X		X	X	X	X	X	X	X
3.Magistrado deve instituir a prova pericial - sem requerimento	Entrevistados								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Partes requeiram produção desta prova	X	X	X	X	X	X		X	
Associada ao processo tributário							X		
Prova Pericial							X	X	
4. Laudos contábeis influenciaram na prolação de suas sentenças	Entrevistados								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Sim	X	X	X	X	X	X		X	X
Prova Pericial	X		X	X					
Laudo Pericial	X		X	X		X	X		
5. Contabilidade poderia ser mais utilizada nas decisões de processos tributários	Entrevistados								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Sim	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Dificuldade a nomeação	X								
Relação institucional	X								
Incentivar	X	X		X					
Pagamento pela Perícia	X	X		X		X	X		X
Expert						X			

Fonte: Braun; Clarke.2013, p. 175.

Adaptado pelo autor.

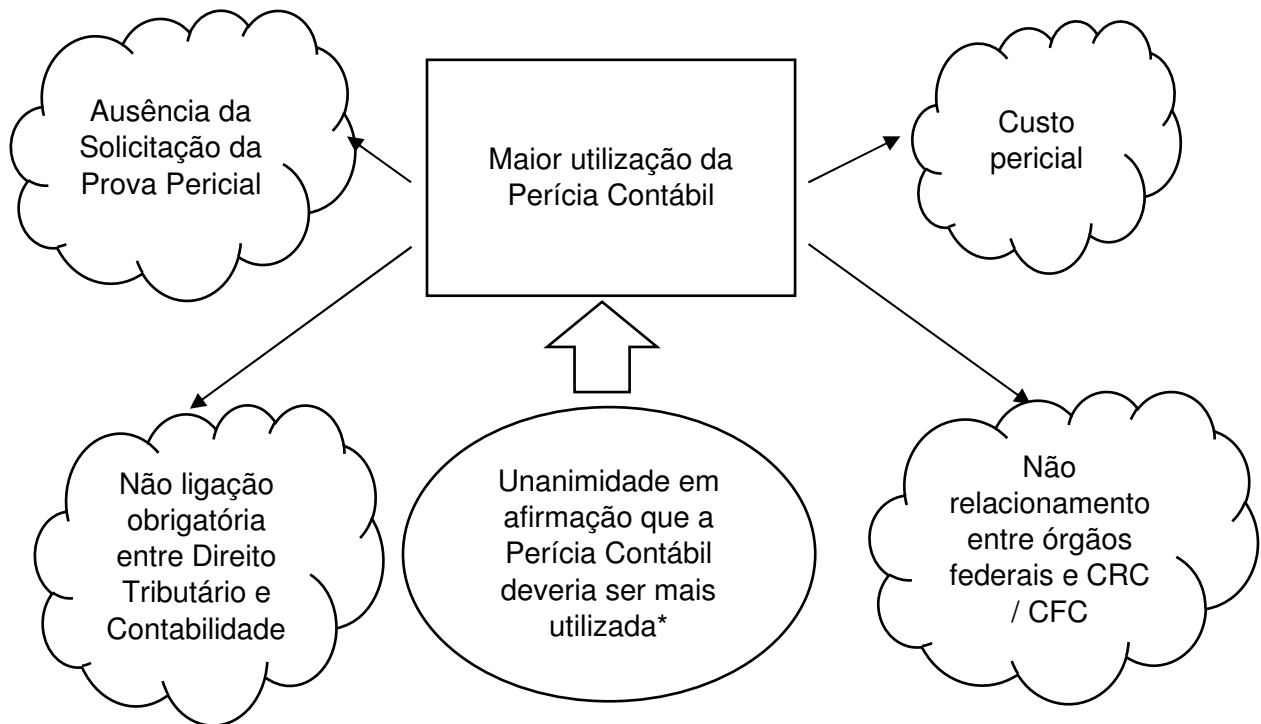


Figura 5: Mapa mental das dificuldades para maior utilização da perícia contábil

Fonte: Braun; Clarke.2013, p. 175.
Adaptado pelo autor.

Após a identificação dos principais temas apontados nas respostas dos entrevistados com base no método da análise temática, destaca-se aqueles que foram apontados como de maior dificuldade para uma maior utilização das perícias.

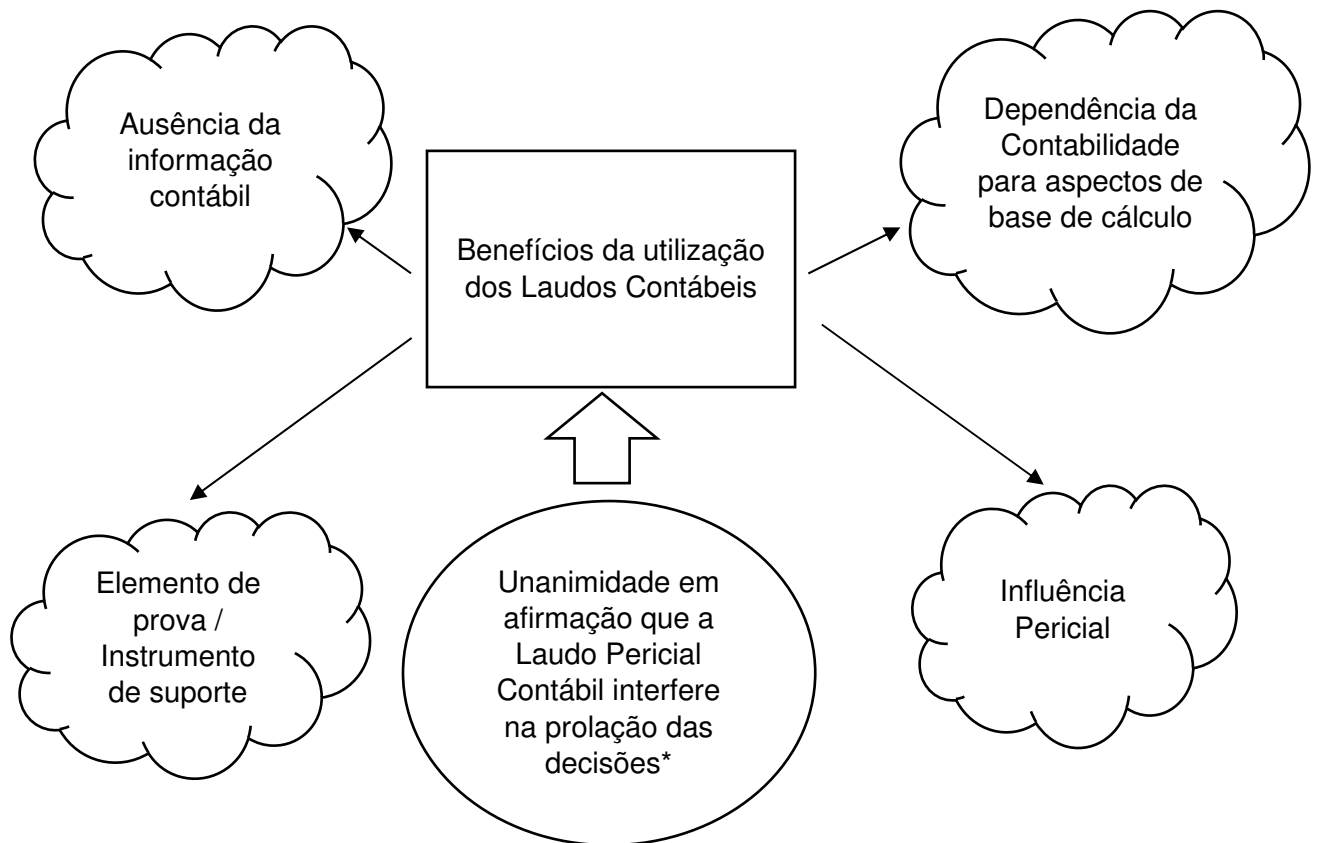


Figura 6: Mapa mental dos benefícios da perícia contábil ao judiciário

Fonte: Braun; Clarke.2013, p. 175.
Adaptado pelo autor.

Após a identificação dos principais temas apontados nas respostas dos entrevistados com base no método da análise temática, destaca-se aqueles que foram apontados como de maior benefício ao judiciário através da utilização da perícia contábil pelo judiciário.

Abaixo informa-se a síntese as principais observações colhidas nas entrevistas (Apêndice A).

Quadro 10: Síntese da Entrevistas

Entrevista / Assunto	Pontos de Destaque
Base de Cálculo	... mas dependente “sim do conhecimento que vem da contabilidade” ... elemento importantíssimo na tributação que é a base de cálculo, compreensão deste elemento.
Direito Tributário	necessariamente ser interpretado à luz de outros aspectos que não os normativos e algum destes aspectos demandam a análise contábil
Perícia Contábil	não só é um instrumento, ela pode definir uma posição a ser adotada no âmbito de uma sentença judicial...porque através dela a questão jurídica é até relativamente simples...ela necessariamente vai influenciar a minha decisão, porque se eu considero ela indispensável para esclarecimento de uma situação, para definição se aquela hipótese de incidência, está de fato ocorrendo.
Contabilidade	é instrumento de conhecimento dos fatos, vem dar suporte à fundamentação e, também, é um elemento de prova.
Contabilidade	o suporte contábil é bastante importante, senão imprescindível em alguns casos... vejo que é impossível para nós que não temos a informação técnica da contabilidade, entender como ela é feita, de que forma ela vai interferir
Perícia Contábil	a legislação processual, prevê, autoriza que assim aconteça, mas eu, particularmente, acho que não é uma providência ... eu acho que o juízo tem que ser provocado neste aspecto
Contabilidade	vejo que é impossível para nós que não temos a informação técnica da contabilidade, entender como ela é feita, de que forma ela vai interferir.
Perícia Contábil	influenciaram, foram analisados no ambiente de produção de prova para trazer fundamentação e entendo que foram decisivos na prolação da sentença, como um todo, entendo que não houve lacunas, em todos os momentos que a contabilidade eu deferia, o resultado era adequado e utilizava ele como um instrumento para colaborar nas minhas decisões... eu sempre levo em consideração a prova pericial como elemento relevante para definição da situação, em maior ou menor grau, sim, influenciam muito, havendo perícia realizada vai influenciar na prolação da sentença....Sempre, sempre que existe prova pericial a sentença vai sofrer influência da prova pericial...a minha lembrança é massivamente influenciaram, eu não consigo me lembrar de um caso em que o contrário tenha acontecido, necessariamente, algum aspecto do que eu me lembro, assim na sentença que foram produzidas, sempre faziam referência ao Laudo.
Laudo Pericial Contábil	a produção de prova pericial, análise de um perito seja indispensável para resolução, eu entendo que aplicado àqueles princípios da verdade material... então eu acho, se não tivesse o auxílio dos contadores peritos, a sentença fica muito mais frágil... a perícia contábil consegue ir além daquilo que foi delimitado pelas partes.
Perícia Contábil	boa parte da incidência de tributo ela é baseada nos registros contábeis feitas pela pessoa jurídica... muitas vezes demanda intervenção contábil, de conhecimento contábil que o juízo não tem...

Fonte: Elaborado pelo autor.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A dissertação teve como objetivo validar a influência da Perícia Contábil como aspecto de prova para influenciar as decisões judiciais tributárias federais em São Paulo - Capital, em razão da prejudicialidade entre questões contábeis e critérios legais relativos à tributação.

Neste aspecto verificou-se ser a contabilidade fundamentada por princípios. Por outro lado, os instrumentos de prova estão especificados no Código Civil e no Código de Processo Civil que aduzem os registros contábeis como instrumentos a serem utilizados.

O que é preciso destacar é que a formação dos tributos se mostra, exclusivamente, dependente da contabilidade para sua apuração. Para alguns entrevistados, magistrados no âmbito federal tributário em São Paulo, apesar do Direito Tributário não ser ligado exclusivamente a contabilidade, ela é um instrumento importantíssimo na análise da tributação.

O que se percebe ao longo destes anos é uma migração da discussão sobre aspectos materiais ligados somente a questões jurídicas para aquelas que envolvem questões fáticas, o que no Direito Tributário prescindiria o uso da contabilidade para tal comprovação.

Assim, seria possível concluir que nas demandas tributárias federais em São Paulo – Capital, que envolvam aspectos de análise prática das informações contábeis, a perícia contábil é indispensável a decisão do magistrado.

Como mencionado pelos entrevistados, o direito tributário “usa da contabilidade para apurar determinado tributo, analisar a escrituração e registros contábeis para verificar a incidência e elementos de um tributo”.

O fato é que havendo discussões sobre aspectos operacionais, a perícia deve ser requerida.

Às vezes a perícia não é requerida, para alguns magistrados isto impediria a sua instituição de ofício. Para isto deverá o contribuinte fazer jus a esta faculdade no momento da propositura de seu direito ou defesa, para que não venha a perder o direito de usar este instrumento em seu favor.

Os entrevistados revelaram que a instituição da perícia contábil se mostra cada vez mais necessária e eficaz a colaborar nas decisões das sentenças a ser proferidas que envolvem aspectos operacionais e fáticos que se encontram registrados na contabilidade.

Sobre o aspecto principal do estudo, quando do questionamento aos entrevistados se os laudos contábeis tiveram influência na prolação de suas sentenças, os benefícios percebidos pelos magistrados nos casos que foram designadas a Perícia Contábil, se mostrou de forma

totalmente unânime e eficaz, de maneira que todos eles confirmaram a influência nas prolações de suas decisões.

A questão da existência do Laudo Pericial Contábil foi confirmada como instrumento extremamente relevante e imprescindível às decisões judiciais.

Como aspecto a ser mais valorizado nas Ciências Contábeis, através da Perícia Contábil, quando questionados os entrevistados se a mesma poderia ser mais utilizada como instrumento a colaborar nas decisões de processos tributários, mais uma vez as respostas apontam que sim, deveria ser mais explorada.

Independente da dependência da contabilidade acerca da comprovação sobre os aspectos de fato, nos casos em que se discutem estes aspectos no Direito Tributário, o autor destaca ainda que esta dependência tende a aumentar, haja vista a informatização das informações contábeis que ocorre a cada vez mais e que acabam gerando mais dificuldade àqueles que não detém conhecimentos técnicos contábeis.

Quando da análise da base de cálculo, fato gerador, já se havia uma dependência do Direito Tributário aos aspectos contábeis, esta só aumenta com a informatização das informações contábeis: SPED, ECF, ECD, etc. fazendo com que esta dependência de conhecimento fique cada vez maior.

Portanto, o presente estudo demonstrou que há influência da Perícia Contábil na sentença judicial tributária federal em São Paulo – Capital e apontou como a contabilidade poderia ser mais utilizada como instrumento de prova neste âmbito. A questão é que advogados, procuradores, fisco e contribuintes precisam voltar suas atenções para o fato de que podem utilizar a contabilidade em seu favor, seja através do requerimento da perícia contábil no curso do processo judicial, ou em análises que a precedem, no âmbito administrativo através da constituição de assistentes técnicos.

O estudo limitou-se ao entendimento dos Magistrados de São Paulo do Fórum das Execuções Fiscais Federais que atuam com questões tributárias entre Contribuintes e União Federal que envolvem exclusivamente processos tributários federais, tais como: o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, Contribuição Social sobre Lucro Líquido – CSLL, Programa de Integração Social – PIS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, Imposto sobre Produto Industrializado – IPI e outros.

Este estudo poderá ser utilizado em Estados e Municípios brasileiros como objeto de estudo e para comparação com outros tributos não estudados.

Como proposta de trabalho para o mestrando, este estudo poderá ser utilizado como parâmetro em outros aspectos em que a Perícia Contábil possa vir a ser utilizada a colaborar com advogados, procuradores, fisco e contribuintes, fato este que poderá ser concretizado caso o Projeto de Lei n. 4.468/2000 - Arbitragem Tributária venha a ser aprovado pelo Congresso Nacional.

Por fim, o estudo deverá contribuir a reflexão dos profissionais da área contábil sobre a importância da Perícia Contábil no judiciário brasileiro.

REFERÊNCIAS

ALBERTO, Valder Luiz Palombo. **Perícia Contábil**. São Paulo: Editora Atlas, 1996.

BOAVENTURA, Edivaldo M. **Metodologia de Pesquisa: monografia, dissertação, tese**. São Paulo, 2004.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 1966.

BRASIL. **Decreto 70.235 de 06 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF, 1972.

BRASIL. **Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF, 1976.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF, 2002.

BRASIL. **Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília, DF, 2007.

BRASIL. **Lei 11.941 de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição... Brasília, DF, 2009a.

BRASIL. **Lei n. 13.457 de 18 de março de 2009**. Dispõe sobre o processo administrativo tributário, decorrente de lançamento de ofício e dá outras providências. Brasília, DF. 2009b.

BRASIL. **Lei 12.973 de 13 de maio de 2014**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas;... Brasília, DF, 2014.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF, 2015.

BRASIL. **Projeto de Lei nº 4.468, de 2020**. Institui a Arbitragem Especial Tributária e dá outras providências. Brasília, DF, 2020.

BRAUN, Virginia; CLARKE, Victoria. **Successful qualitative research: a practical guide for beginners**. Londres: Sage, 2013.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade TP 01. 2020a.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Norma Brasileira de Contabilidade NBC PP 01 publicada em 27 de março de 2020b.

ERNST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus Normas Brasileiras**. 2a ed. São Paulo: Atlas, 2010

FERNANDES, Edison Carlos. **Direito Contábil: Fundamentos, Conceito, Fontes e Relação com Outros "Ramos" jurídicos**. São Paulo: Dialética, 2013.

FERNANDES, Edison Carlos. **Série GVLAW - Contabilidade aplicada ao direito**. 1a. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

GRAHAM, Willird J. Law and Accounting, UNC School of Law, **North Carolina Law Review**, V. 17/Number 1. North Caroline, 1938.

GRECO, Alvíso; AREND, Lauro. **Contabilidade Teoria e Prática Básicas**. 3a. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 2a ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **A Perícia contábil e sua importância**. s/d. Disponível em: <<http://www.zappahoog.com.br/artigos/Per%C3%ADcia%20Cont%C3%A1bil%20sua%20import%C3%A2ncia.pdf>> Acesso em: 09/11/2021

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Perícia contábil**. s/d. Disponível em: <<http://www.zappahoog.com.br/artigos/Per%C3%ADcia%20cont%C3%A1bil.pdf>>. Acesso em: 09/11/2021

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 12a. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2021

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 5a. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5a. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 16a. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel. **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximação e Distanciamento)**. 3 vol. Dialética, 2012.

MURCIA, Fernando Dal-Ri. Interação entre Contabilidade e Direito: em busca de uma teoria da regulação contábil. **CRCSC – Revista Catarinense da Ciência Contábil Florianópolis**, v. 9, n. 25, p. 19-32, dez./mar. 2010

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. 3a. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

PATTON, Michael Quinn. “Qualitative research”. In: **Qualitative research & evaluation methods**. 3.ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2002.

PINTO, Alexandre Evaristo. Direito e Contabilidade: Novas Perspectivas para a Relação entre as Duas Ciências a Partir do Convênio entre o IBDT e a FIPECAFI. **Revista de Direito Tributário Atual**, v. 42, 2019.

PIRES, Clênia de Oliveira; DECOURT, Roberto Frota. Os Impactos da Fase Final de Transição para o IFRS no Brasil. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 17, n. 54, jan.-mar. 2015.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Até Onde Caminham Juntos a Contabilidade e o Direito**. Caderno de Estudos nº 01, FIPECAFI, outubro/1989.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade Tributária**. IESDE Inteligência Educacional, 2010.

PONTES, Helenilson Cunha. A neutralidade dos efeitos fiscais dos novos critérios contábeis. **Revista Consultor Jurídico**, 29 maio de 2019.

SANTOS, Moacyr Amaral. **Prova Judiciária no Civil e Comercial**. 2a. ed. Editora Max Limonad, 1952.

SEVILHA, Vicenti. Obrigações acessórias: saiba o que são, e como funcionam os prazos. **OMIE**, 27 ago. 2021. Disponível em: <<https://blog.omie.com.br/blog/obrigacoes-acessorias-saiba-o-que-sao-e-como-funcionam-os-prazos>>. Acesso em: 10/11/2021

SILVA, Juliano Lucio Santos da. A Importância da Contabilidade Gerencial às Empresas. **Ciências Contábeis.com.br**, 5 out. 2016. Disponível em: <<https://www.cienciascontabeis.com.br/a-importancia-da-contabilidade-gerencial-as-empresas/>>. Acesso em: 09/11/2021

SPED – SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL. Apresentação. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964>>. Acesso em:

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005.

APÊNDICE A – Entrevistas

Questionário - Juiz 01

Códigos

- 1) Prezado Magistrado, você entende que o Direito Tributário está obrigatoriamente ligado à contabilidade?

A resposta inicial é sim, a contabilidade ela ajuda a compreensão de um elemento importantíssimo na tributação que é a base de cálculo, e os desdobramentos que a base de cálculo pode trazer na leitura do direito tributário em ambiente de dúvida, leva a uma obrigatoriedade do conhecimento que vem da contabilidade, a despeito do obrigatoriamente me trazer uma certa dificuldade, porque pode ter situações em que a compreensão destes elementos da base de cálculo, do efeito final, da tributação, pode ser conhecido de uma maneira aritmética, em boa parte dos casos que lida-se na justiça federal no ambiente de execuções fiscais, mas numa síntese, eu consideraria que o direito tributário está muito ligado à contabilidade.

Compreensão

Base de cálculo

Conhecimento da contabilidade

- 2) Prezado Magistrado, você entende que a contabilidade pode ser um instrumento a suportar as decisões judiciais em sede de prolação de sentença?

Entendo que sim, é instrumento de conhecimento dos fatos, desta operação matemática e muito bem conhecida, digamos o trabalho da contabilidade, ele vem dar suporte à fundamentação e também é um elemento de prova, além do conhecimento, ele traz prova, uma vez produzido o Laudo Pericial e não só na prolação de sentença, às vezes em decisões interlocutórias podem ser muito bem sustentadas pelo trabalho da contabilidade, eu tenho alguns casos emblemáticos que o acompanhamento do faturamento de empresas que serviriam

Instrumento

Elemento de prova

para suporte de penhoras, demandavam acompanhamento, em várias etapas da contabilidade, do perito judicial, então além de entender muito importante para as decisões judiciais em sede prolação de sentença, também em decisões interlocutórias no ambiente de execução fiscal.

Dar suporte

Importante

- 3) Havendo dúvida acerca dos aspectos de prova para sustentar o direito material tributário, este Magistrado entende que deverá instituir a avaliação pericial independente do requerimento das partes?

Sim, havendo a dúvida na produção de prova e se determinado quesito não espancar ou sepultar, potencialmente, espancador da dúvida, não hesitaria em realizar uma avaliação ou instituir quesito não apresentado pelas partes para completar o requerimento de produção de prova. Eu prefiro que as partes requeiram a produção desta prova, essa é a lógica, mas eu impulsionaria, num ambiente que verificasse a dúvida para suprir a dúvida de fato ou a dúvida da matemática para eu produzir uma decisão judicial.

Partes requeiram produção desta prova

- 4) Você entende que os laudos contábeis que foram apresentados em sua Vara após a realização de Perícias influenciaram na prolação de suas sentenças?

Sim, influenciaram, foram analisados no ambiente de produção de prova para trazer fundamentação e entendo que foram decisivos na prolação da sentença, como um todo.

Sim

- 5) Você considera que a contabilidade através da Perícia Contábil poderia ser mais utilizada como instrumento a colaborar nas decisões de processos tributários? Por que?

Sim, na minha realidade esses anos trabalhando em execuções fiscais, eu entendo que não houve lacunas, em todos os momentos que a contabilidade se fazia necessária, eu deferia, o

Sim

resultado era adequado e utilizava ele como um instrumento para colaborar nas minhas decisões. Agora quando eu me distancio da minha realidade da vara e tento ter uma visão um pouco mais ampla, mais periférica do assunto eu imagino que as perícias poderiam ser mais utilizada e da onde eu tiro essa conclusão periférica, conversando com colegas às vezes se percebe até uma dificuldade para se nomear perito, dificuldade de encontrar o perfil técnico que se adeque às necessidades, então poderia até ter relação institucional entre poder judiciário e representantes de uma ordem de peritos, ou de um grupo de peritos para que se haja mais colaboração no ambiente de processo tributário.

Dificuldades a nomeação

Relação institucional

Questionário - Juiz 02

Códigos

7. Prezado Magistrado, você entende que o Direito Tributário está obrigatoriamente ligado a contabilidade?

Me parece que não obrigatoriamente, a contabilidade eventualmente precisa ser analisada, é objeto de análise para que você apure a incidência ou não de determinado tributo, existe uma interligação, mas direito tributário é complementarmente distinto da contabilidade, ele se usa da contabilidade para apurar determinado tributo, analisar a escrituração e registros contábeis para verificar a incidência e elementos de um tributo, mas não necessariamente ligado obrigatoriamente, o direito tributário as vezes precisa da contabilidade para que você chegue aos elementos de incidência ou não de um tributo... mas, determinados aspectos do direito material podem ser analisados independentemente de uma análise contábil, não necessariamente demande uma análise contábil.

Não obrigatoriedade

Base de Cálculo

Direito Material

8. Prezado Magistrado, você entende que a contabilidade pode ser um instrumento a suportar as decisões judiciais em sede de prolação de sentença?

Sim, em determinados casos a contabilidade não só é um instrumento, ela pode definir uma posição a ser adotada no âmbito de uma sentença judicial, determinada sentença não prescinde de uma análise contábil para apurar incidência ou não de tributo ou a correta apuração de uma base de cálculo ou análise da situação de fato que se coloca, se a hipótese de incidência está ali ou não, muitas decisões que proferi são fundadas na análise contábil feita pelo perito, porque através dela a questão jurídica é até relativamente simples, a complexidade é aplicar aquela hipótese concreta daquilo que estamos analisando, nestes casos a perícia contábil é indispensável à prolação de uma sentença.

Instrumento

Dar suporte

Direito material

9. Havendo dúvida acerca dos aspectos de prova para sustentar o direito material tributário, este Magistrado entende que deverá instituir a avaliação pericial independente do requerimento das partes?

Em determinadas hipóteses eu entendo que sim, em uma análise jurídico processual algumas situações dependem, normalmente da produção de uma prova, dependem do pedido das partes a existência de requerimento de uma das partes é relevante para o magistrado avaliar se a prova é necessária ou não, sem o requerimento das partes em princípio a tendência é nós magistrados julgarmos o caso sem a prova pericial, quando verifico em determinada hipótese, independentemente de pedido das partes, a produção de prova pericial, análise de um perito seja indispensável para resolução, eu entendo que aplicado aqueles princípios da verdade material, pode determinar a designação de uma perícia de ofício pelo magistrado, existem normas processuais que definem quem vai pagar os honorários periciais quando não pedido pelas partes e solicitada pelo juiz, se o próprio código vislumbra não vejo porque não ser possível que essa avaliação pericial seja realizada.

Partes requeiram produção desta prova

10. Você entende que os laudos contábeis que foram apresentados em sua Vara após a realização de Perícias influenciaram na prolação de suas sentenças?

Sim, quando eu considero a perícia relevante... Quando eu cheguei algumas perícias foram marcadas pelo magistrado anterior, quando eu designo eu parto do pressuposto que ela é necessária, ela necessariamente vai influenciar a minha decisão, porque se eu considero ela indispensável para esclarecimento de uma situação, para definição se aquela hipótese de incidência está de fato ocorrendo, eu considero a perícia relevante, quando designo parto do pressuposto que ela vai influenciar, em algumas situações por outros magistrados considere que a perícia não seria necessária, mas havendo uma prova nos autos, independente do meu posicionamento eu sempre levo em consideração a prova pericial como elemento relevante para definição da situação, em maior ou menor grau, sim, influenciam muito, havendo perícia realizada vai influenciar na prolação da sentença.

Sim

Prova pericial

11. Você considera que a contabilidade através da Perícia Contábil poderia ser mais utilizada como instrumento a colaborar nas decisões de processos tributários? Por que?

Sim, acho que sim, alguns magistrados em algumas situação têm a tendência de solucionar a situação sobre o aspecto jurídico, em alguns processos em análise de incidência ou não de tributo, de exclusão ou não de base de cálculo tendem a se pautar muito nas alegações da parte ou em determinados documentos, mas eu acho que sim, eu tenho cada vez mais procurado incentivar de certa forma esta análise contábil, porque muitas situações, detalhes daquela incidência ou não do tributo, ela depende às vezes de uma análise mais profunda de uma escrituração contábil, de algum aspecto que não trazido ao processo, até porque, boa parte da incidência de tributo ela é

Sim

baseada nos registros contábeis feitas pela pessoa jurídica, então o que trazido ao processo é uma situação pronta por uma das partes que é rebatida pela outra, mas aquilo é uma síntese da situação que é colocada, quantas vezes a gente não marca uma perícia contábil, primeiro ato do perito no processo e ele pede uma complementação da documentação que foi juntada ou uma vistoria para analisar *in loco* dos registros contábeis...

Incentivar

Quantas situações são percebidas, às vezes as partes mesmo sequer trouxeram este tipo de análise ao processo, a perícia contábil consegue ir além daquilo que foi delimitado pelas partes, então eu acho que sim, a perícia pode ser mais utilizada para solução de processos e elaboração de sentenças, ela colabora e aprofunda a análise daquela situação, e colabora com princípio da verdade material, eu sempre tendo, quando possível, quando o direito processual não me impede de fazer isto, às vezes preciso definir com base na conduta das partes no processo, em alguns casos a perícia contábil pode colaborar e ser até mesmo imprescindível para solução de um caso concreto.

Base de cálculo

Questionário - Juiz 03

Códigos

- 1) Prezado Magistrado, você entende que o Direito Tributário está obrigatoriamente ligado a contabilidade?

Entendo que está ligado, mas não obrigatoriamente, há questões, até várias, trazidas ao processo que restringe a matéria de direito, mas quando a discussão envolve a técnica contábil aí sim, seria obrigatoriamente.

Direito Material

- 2) Prezado Magistrado, você entende que a contabilidade pode ser um instrumento a suportar as decisões judiciais em sede de prolação de sentença?

Eu entendo que sim, como da resposta anterior, quando a questão posta no processo envolve a questão técnica, o suporte contábil é bastante importante, senão imprescindível em alguns casos.

Dar suporte

- 3) Havendo dúvida acerca dos aspectos de prova para sustentar o direito material tributário, este Magistrado entende que deverá instituir a avaliação pericial independente do requerimento das partes?

Sim, a resposta é positiva, há casos sim que a parte não se movimenta neste sentido, o juiz acaba de ofício tendo que determinar a prova, que aliás é um problema, porque vem a discussão dos honorários, a parte não quer pagar, não pediu, mas é preciso em alguns casos que se faça... Na verdade, quando eu determino a perícia contábil que quero saber montantes de valores a restituir ou a pagar.

Partes requeriram produção desta prova

- 4) Você entende que os laudos contábeis que foram apresentados em sua Vara após a realização de Perícias influenciaram na prolação de suas sentenças?

Influencia sim, de qualquer forma é evidente que influi, há situações em que a perícia contábil vai mostrar certas questões que vão influenciar na conclusão jurídica, então em vários dos casos influencia sim, o momento que se aclara contabilmente, ajuda acaba de se formar a tese a ser adotada do ponto de vista jurídico, positiva a resposta.

Sim

- 5) Você considera que a contabilidade através da Perícia contábil poderia ser mais utilizada como instrumento a colaborar nas decisões de processos tributários? Por que?

Eu não saberia definir sim ou não, se ela poderia ser mais utilizada como instrumento a colaborar, confesso não ver em

Sim

primeiro momento como se poderia ampliar a utilidade ou utilização da perícia contábil, me parece o que tem sido feito, o que se espera, razoável, ressalvados um ou outro laudo de melhor qualidade, ampliar a utilização de modo abstrato eu confesso para responder fico meio devendo, eu não teria essa conclusão.

Questionário - Juiz 04

Códigos

- 1) Prezado Magistrado, você entende que o Direito Tributário está obrigatoriamente ligado a contabilidade?

Na maioria das causas sim, eu entendo que existe uma ligação, existe casos em que, até que deficiência do peticionamento das partes a matéria acaba sendo exclusivamente de direito, e aí você prescinde da perícia, vou dar um exemplo, o mais corriqueiro, Embargante, o contribuinte alega a indevida inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS, mas não apresentam documentação nenhuma, não alegam o montante do excesso, o que teria sido pago a maior, então neste caso, a perícia se torna inócua pela deficiência da parte, porque não existe o que periciar, nestes casos, eu acho que a gente pode prescindir da análise contábil, mas se a petição inicial vem acompanhada dos requisitos relacionados ao que seria o excesso, onde houve a inclusão, aí sim eu acho que precisamos da ajuda do perito contábil, sem dúvida.

Direito material

- 2) Prezado Magistrado, você entende que a contabilidade pode ser um instrumento a suportar as decisões judiciais em sede de prolação de sentença?

Com certeza, quando nós temos uma alegação bem feita e uma especificação do que seria o excesso ou aquilo que teria sido recolhido indevidamente, eu como profissional do Direito, vejo que é impossível para nós, que não temos a informação técnica

Instrumento

da contabilidade, entender como ela é feita, de que forma ela vai interferir, ainda mais porque é comum que o contribuinte tenha uma visão que o favorece e o fisco não tenha uma visão oposta, posso dizer, porque sou filha de contador, falo para ele, não entendo nada, isto para mim é grego, e posso dar um testemunho de quem não trabalhava com isto, toda a minha vida na magistratura eu trabalhei com criminal, fiquei como substituta, lá existia questão tributária, mas elas são mais simples, acabava confundindo um pouco com aduaneiro, já estou aqui há 5 anos, para mim certas questões eram grego, então eu acho, se não tivesse o auxílio dos contadores peritos, a sentença fica muito mais frágil e tem vezes que a eu já fiz substituições na vara, porque nem eu conseguia entender o que o perito estava falando.

Conhecimento da contabilidade

Elemento de prova

- 3) Havendo dúvida acerca dos aspectos de prova para sustentar o direito material tributário, este Magistrado entende que deverá instituir a avaliação pericial independente do requerimento das partes?

Eu não costumo fazer isto, eu vim com esta ideia, porque a gente fala juiz que é do criminal fica procurando pelo em ovo, eu tinha esta ideia, eu tenho que descobrir o que é verdadeiro e quando você tem uma causa criminal em que está em jogo o direito de liberdade, aplicação de uma pena privativa, na maioria das vezes, o que importa é que você descubra a verdade, então o princípio da verdade real, ele informa todas as suas decisões, aqui me parece que se haja no sentido diferente, que você só se utilize do trabalho do perito contábil quando o contribuinte faz esta alegação de correção ou inexistência do crédito tributário e pede a perícia, então muitas vezes, quando peticionamento do contribuinte é falho, por ineficiência ou por habilidade do profissional do Direito e não requer este tipo de prova, eu não costumo designar de ofício.

Partes requeiram produção desta prova

- 4) Você entende que os laudos contábeis que foram apresentados em sua Vara após a realização de Perícias influenciaram na prolação de suas sentenças?

Sempre, sempre que existe prova pericial a sentença vai sofrer influência da prova pericial, eu não me recordo de ter decidido no sentido oposto àquilo que consta do laudo pericial, já houve caso que eu pedi complemento para o perito, nestes casos em que eu não me sentia, suficientemente convencida, mas decidir contrariamente nunca aconteceu.

Sim

Prova pericial

- 5) Você considera que a contabilidade através da Perícia contábil poderia ser mais utilizada como instrumento a colaborar nas decisões de processos tributários? Por que?

Sim com certeza, voltar aquele exemplo da base de cálculo do PIS e COFINS, e tem a inclusão do ICMS na base de cálculo de outros tributos é muito comum que as partes em Exceção de Pré-Executividade, nos próprios autos da execução arguam essa inclusão e o que eu, o meu posicionamento sempre é o seguinte, não posso acolher, porque eu não tenho prova e só vai conseguir aferir a inclusão se foi indevida mesmo com a análise dos documentos, da documentação contábil da empresa por um perito da área e já tive casos, muitos... que esta decisão foi reformada para deferir o pedido da parte, aí a gente chega num beco sem saída, porque você manda a fazenda fazer adequação, ela fala eu já fiz, aí contribuinte fala não fez e fica nisto... fica ilíquido, mesmo em embargos, se a parte não pede perícia, não tem como deferir este tipo de pedido, porque vai ficar ilíquida a decisão, então com certeza, acho que deveria ser mais utilizada, por este motivo que eu te falei.

Sim

Questionário - Juiz 05

Códigos

- 1) Prezado Magistrado, você entende que o Direito Tributário está obrigatoriamente ligado a contabilidade?

Obrigatoriamente, não. A gente, pelo menos na perspectiva do judiciário, a gente está falando especificamente em contencioso, acho que é possível visualizar dois planos, pelo menos dois grandes planos, o da interpretação das normas em si mesmo, questões que a gente costuma identificar puramente de Direito e por outro lado, aí sim, a gente tem questões de fato que muitas vezes dependem de interpretação contábil, especificamente contábil e não jurídica, eu acho que o obrigatoriamente colocado na pergunta me impõe dizer que não, simplesmente não, mas com todas essas variáveis que eu estou falando, procurando falar de uma maneira bem sintética, o Direito Tributário enquanto norma, ele pode perfeitamente ser interpretado gerando inclusive dissídios que não conversam com o fato propriamente dito, agora a gente tem por outro lado as questões de fato que vão ser necessariamente interpretadas à luz de outros aspectos que não os normativos e alguns destes aspectos demandam a análise contábil.

Não obrigatoriedade

Direito Material

- 2) Prezado Magistrado, você entende que a contabilidade pode ser um instrumento a suportar as decisões judiciais em sede de prolação de sentença?

Para essa questões que eu mencionei por último, que tratam de aspectos fáticos, eu acredito que sim, ela pode, seguramente é um instrumento que dá suporte para decisão, nestes aspectos, então quando a gente está falando de um dissídio, um dissenso sobre como interpretar um determinado fato, não há norma em si, como interpretar um fato econômico, e aí teria depois o enquadramento jurídico que eu acho que não é papel da contabilidade fazer este tipo de enquadramento, pelo menos não no ambiente do contencioso, mas a construção do fato, identificação do fato econômico que é uma etapa precedente, uma etapa anterior, ela muitas vezes se vale da contabilidade para este tipo de avaliação. Eu partiria da perspectiva que tudo é Direito material, sabe André, tanto o aspecto fático como

jurídico é material, quando a gente fala em Direito material, você usa expressão normalmente para fazer a contraposição com o Direito processual, questões de processo, questões relacionadas ao funcionamento, à operação processual, aí tem questões de nulidade, de legitimidade, de competência do juízo que não têm nada que ver com o Direito material propriamente dito, o Direito material, ele teria essas duas componentes, a fática e a jurídica, muitas vezes o dissídio entre fisco e contribuinte não envolve a interpretação do fato em si mesmo, o fato nem se verificou, se tá falando de uma ação de natureza preventiva, ainda não houve o fato, ainda não se deu o fato jurídico tributário, fato econômico previsto na norma, isto é uma questão de Direito material, que é puramente normativa, agora tem aquelas questões de Direito material que operam sobre o fato, além de impugnar a norma, o contribuinte impugna a sua sujeição à norma, não por aspectos subjetivos dele, o contribuinte, tem um instrumento que vai dar a base de fundamentação às sentença neste aspecto, no aspecto do fato jurídico, depois têm outros aspectos, eles estão ligados mesmo à interpretação do Direito.

Instrumento

Direito material

- 3) Havendo dúvida acerca dos aspectos de prova para sustentar o direito material tributário, este Magistrado entende que deverá instituir a avaliação pericial independente do requerimento das partes?

Eu acho que teoricamente isto é possível, a legislação prevê, a legislação processual prevê, autoriza que assim aconteça, mas eu particularmente acho que não é uma providência, digamos assim, saudável, quando a gente está falando de discussão tributária. A legislação processual não é feita para o direito tributário, ela é feita para tudo, a legislação processual é geral, então quando a gente fala de produção de prova de ofício sem requerimento das partes, isto de fato está autorizado na legislação processual, mas ela não foi pensada para o Direito

tributário, então eu acho, André, que tem uma questão aí, que envolve um pouco premissas do Direito administrativo, o ato tributário, antes de ser tributário ele é administrativo, então a administração pública produz o lançamento, ela tá produzindo um ato administrativo, todos os atos produzidos pela administração na intenção de chegar até o bolso do contribuinte são atos administrativos e os atos, eles por presunção, são legítimos, essa presunção legal é relativa, pode ser derrubada, só que ela vai ser derrubada pelos meios previstos pelo sistema, você não tem a propositura de uma ação discutindo tributos de ofício, o contribuinte precisa provocar, então eu estou imaginando que o contribuinte ajuizou uma ação, uma ação anulatória, uma ação de embargos, dizendo que aquele ato administrativo está equivocado, então ele está colocando em cheque a presunção relativa que recobre o ato da administração, ele está colocando em cheque, porque, se esses argumentos eles são de cunho fático, não basta argumentar, eu tenho que provar também, eu acho que a presunção que milita em favor do ato administrativo, ela envolve não só a provocação do contribuinte, o ato de provocação, aquele que quer se insurgir, o ato da propositura da ação, mas também a prática no bojo do processo de todos os atos necessários, inclusive a provocação da prova e no caso da prova pericial, eu acho que tem mais relevância ainda, porque a prova pericial envolve um custo que outras provas não envolvem, então eu acho que teoricamente a resposta poderia ser positiva em função de autorização normativa, mas eu acho que uma perícia não seria determinada de ofício pelo juízo de início, eventualmente, o que eu posso ter é uma coparticipação de ofício de juiz. Então, imagine o seguinte, a parte, o contribuinte, pede a produção de prova pericial para demonstrar o fato A, B, e C, ele apresenta lá os quesitos dele, juízo olha para os quesitos, a prova tá aprovada e aí ele complementa, ele acrescenta quesitos ou reescreve algum quesito, aclara, aí eu tenho uma participação ativa do juízo na produção da prova, mas é uma participação que é coadjuvante, não é uma participação que a gente possa

Partes requeiram produção desta prova

qualificar como prova, determinada de ofício, eu faria só esta ressalva, porque é diferente de outros ambientes, uma questão de Direito de família, uma questão de Direito do consumidor, o penal tem o código de processo penal, então, todos os outros direitos eles se valem do código de processo civil e aí você tem essa norma guarda-chuva que cobre tudo. Aí a gente tem que particularizar as coisas, especialmente na questão do direito público, e aí o direito tributário está incluído, a gente tem que ter cautela em relação à questão da presunção, embora ela seja relativa, ela tem que ser respeitada, eu acho que o juízo tem que ser provocado neste aspecto.

- 4) Você entende que os laudos contábeis que foram apresentados em sua Vara após a realização de Perícias influenciaram na prolação de suas sentenças?

Assim, essa é uma questão que é mais opinativa. Eu teria que fazer uma espécie de levantamento estatístico, mas a minha lembrança é que massivamente, massivamente influenciaram, eu não consigo me lembrar de um caso em que o contrário tenha acontecido, necessariamente, algum aspecto do que eu me lembro, assim nas sentenças que foram produzidas, sempre faziam referência ao Laudo, não importa se acolhendo ou rejeitando aquilo que o sujeito que pediu a prova tá querendo, muitas vezes a pessoa pede a produção da prova, mas é o contribuinte, isto não significa que a prova vai chegar à conclusão que ele quer, muitas vezes não chega, e eu tenho isto muito marcado na minha memória, em grande medida os laudos não serem absolutamente convergentes para aquilo que o contribuinte deseja e deles serem altamente influenciadores da decisão final.

Sim

Prova Pericial

- 5) Você considera que a contabilidade através da Perícia contábil poderia ser mais utilizada como instrumento a colaborar nas decisões de processos tributários? Por que?

Eu acho que sim, porque justamente, muitos aspectos que surgem no contencioso não são puramente normativos, as questões, lides, os litígios, elas não são apenas relacionados à norma, é constitucional ou não é inconstitucional, a portaria é legal ou ilegal, a gente vive tempos em que o contencioso de tese jurídica, ele é muito menos presente, ao contrário do contencioso sobre interpretação de fatos, fatos econômicos, é muito mais relevante e a boa interpretação do fato econômico, muitas vezes demanda intervenção contábil, de conhecimento contábil que o juízo não tem, então poderia sim, poderia, eu acho que essa é uma demanda que lamentavelmente não é cumprida em função da inabilidade de grande parte dos advogados que entram neste jogo, nesta matéria, como eu tinha dito antes, eu não acho que seja possível jogar na mão do juízo a responsabilidade pela construção do fato, pela reconstrução do fato, já que a gente está falando de uma questão que vem vestida de presunção de legitimidade, então cabe à parte representada pelo advogado reconstruir o fato dentro do processo e isto, obviamente, depende de certa afinidade do advogado com as questões que ele está lidando, eu acho que é a gente se ressentir muito nos dias atuais, que a gente tem um contencioso muito forte sobre fato, nem tanto sobre Direito, a gente se ressentir muito da falta de conhecimento mínimo sobre as operações, os advogados, eu não estou falando, tirando como juiz o corpo fora, que o juiz também tem, o advogado é o primeiro que fala dentro do processo, ele que provoca a movimentação, não falo que ele tem de conhecer contabilidade, André, mas ele tem que conhecer a operação do cliente dele, então assim, você está falando do que, de um varejista, de alguém que trabalha com transporte aéreo, com exploração mineral, todas essas atividades tem características próprias e esse sujeito tem que conhecer isto, pra saber interpretar os fatos

Sim

sujeito à tributação do seu cliente e aí quando ele tem este tipo de conhecimento ele sabe demandar a prova pericial contábil, a contabilidade, porque ninguém é titular de conhecimento pleno de nada, nem o advogado, nem contribuinte, nem o contador, nem o juiz, todo mundo tem que estar amarrado, num mesmo, consórcio intelectual e trazer os elementos, vou dizer como perito contador você não tem conhecimento das operações, de todas as operações possíveis, isto precisa ser revelado por aquele que postula se o sujeito faz uma advocacia de repetição de petições, obviamente que ele não vai ter conhecimento de nada, então não vai demandar prova, de maneira apropriada, eu acho que a prova pericial contábil ela poderia ser muito mais demandada, e aí a gente poderia ir até além, saindo do plano do processo judicial e indo para plano do processo administrativo e grande parte das coisas se desembaraçariam no plano do processo administrativo, nos tribunais administrativos, nas delegacias de julgamento, no TIT, no CARF, e assim por diante e que, infelizmente, a gente não chegou neste estado da arte ainda, mas acredito que chegaremos.

Questionário - Juiz 06

Códigos

- 1) Prezado Magistrado, você entende que o Direito Tributário está obrigatoriamente ligado a contabilidade?

Entendo estar ligado, a contabilidade dá segurança, confere celeridade para proferir um desfecho ao processo.

Segurança

- 2) Prezado Magistrado, você entende que a contabilidade pode ser um instrumento a suportar as decisões judiciais em sede de prolação de sentença?

Sim, suplanta 99% das decisões, se envolver questões fáticas.

Instrumento

Elemento de prova

- 3) Havendo dúvida acerca dos aspectos de prova para sustentar o Direito material tributário, este Magistrado entende que deverá

instituir a avaliação pericial independente do requerimento das partes?

Entendo que o juiz inerte não pode, precisa ter o mínimo desfecho, mas quem tem que fazer a prova são as partes, se existe um mínimo de desfecho, entendo que tem que existir um juiz proativo, mas a provocação tem que ser dar partes para que evitemos o risco da imparcialidade.

Partes requeiram produção desta prova

- 4) Você entende que os laudos contábeis que foram apresentados em sua Vara após a realização de Perícias influenciaram na prolação de suas sentenças?

Sim, 99%. Se o perito conclui que é crível, me escoro nas conclusões do expert.

Sim

- 5) Você considera que a contabilidade através da Perícia contábil poderia ser mais utilizada como instrumento a colaborar nas decisões de processos tributários? Por que?

Sim, ela poderia. Ocorre que nas execuções isto é muito complicado, não há casos de justiça gratuita e pode haver o pagamento de sucumbência e os honorários periciais encarecem o processo, o que acaba espantando o contribuinte, para mim a justiça federal deveria ter um setor especializado em perícias, para atender o lado jurisdicional.

Sim

Pagamento pela Perícia

Questionário - Juiz 07

Códigos

- 1) Prezado Magistrado, você entende que o Direito Tributário está obrigatoriamente ligado a contabilidade?

Basicamente, conforme eu já havia iniciado, eu acho que algumas questões dependem de entendimento legal do magistrado que necessariamente não passaria pelo crivo da contabilidade especificamente, mesmo porque eu entendo que

a CDA já tem uma legitimidade capaz, ela é tão rica forte em elementos, para desconstituí-la eu entendo que há de ter uma prova muito forte, então se não for matéria de Direito e for realmente a questão de erro do fisco, o que pode ocorrer, eu acho que a contabilidade neste caso é imprescindível, então o depende, que eu digo é no sentido de analisar o caso concreto e ver, isto daqui pode ser, existiu algum fato ligado ao processamento anterior da CDA que pode ter contaminado o título?... É neste sentido.

Compreensão

Conhecimento da contabilidade

Direito Material

- 2) Prezado Magistrado, você entende que a contabilidade pode ser um instrumento a suportar as decisões judiciais em sede de prolação de sentença?

Totalmente, eu acho que, eu verificando no caso concreto que há necessidade de uma perícia contábil é nela em que a sentença vai se basear, por isso a necessidade de ter um perito de bastante confiança do juízo, que este perito tenha a liberdade de consultar, de conversar com o magistrado, para que o processo tenha uma direção, uma instrução, de forma a satisfazer toda as partes do processo, não só o autor da ação como o réu também, e o juiz neste sentido fica muito mais tranquilo para proferir sua decisão.

Instrumento

Elemento de prova

- 3) Havendo dúvida acerca dos aspectos de prova para sustentar o direito material tributário, este Magistrado entende que deverá instituir a avaliação pericial independente do requerimento das partes?

Tudo depende do caso concreto, na maioria dos casos que eu tenho visto, eu me restrinjo bem ao pedido das partes, porque eu acho que magistrado não pode se sobrepor, determinando prova, a não ser que, ele repute essencial para julgamento dele, mas na matéria tributária, eu acho que a questão de Direito ela é tão importante quanto a questão contábil, relativo àquele direito argumentado, então veja, no caso concreto, vamos

Partes requeiram produção desta prova

estabelecer, posso exemplificar um caso, só para ilustrar, recentemente nós tivemos a decisão do supremo acerca da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, e aí os advogados, mesmo sem a decisão final proferida nos Embargos de Declaração da decisão do Supremo, eles entravam questionando o direito a esta exclusão. Bom, eles entravam inicialmente, com Exceção de Pré-Executividade, aí havia aquela controvérsia, por conta da decisão já se deferia, ou iria para Embargos por necessidade de outras provas, porque a Exceção de Pré-Executividade passou a ser, ter uma abertura, que foi uma criação jurisprudencial lá atrás, e passou a ter uma abertura muito grande, então começaram a ter verdadeiras instruções processuais dentro da ação executiva, e isto era uma dificuldade muito grande para o juiz discernir, o que era matéria de direito, matéria de fato e acabava por alongar não só o processo, como porque os embargos independem de garantia, como a exceção, como a posterior interposição de Embargos à Execução, depois de garantido o juízo, então com a Exceção de Pré-executividade, eu tenho processo na minha Vara que as exceções foram até o Supremo, e voltando à questão destes embargos, algumas decisões foram no sentido de remeter nos embargos por depender de provas e outras por decidir pela exclusão, bom, enfim, agora está pacificada a questão, mas enquanto não pacificar naquelas ações que foram remetidas para Embargos à Execução Fiscal, o que competiria ao Autor, quando ele propôs a inicial, ele trazer lá a relação dos valores que ele recolheu, porque o ICMS é um tributo do Estado, então existe aquela problema do estadual como do tributo federal, e os advogados só alegavam para que a matéria de Direito fosse analisada, aí o fisco propriamente dito, ele não tem, se eu decidir em embargos na Exceção de Pré-Executividade, se eu decidisse olha, exclua da base de cálculo e retifique a CDA, ele não tinha como fazer isto, se tivesse um processo administrativo fiscal, em sede administrativa para ele apurar, depende das informações do executado, porque as informações que são prestadas nas declarações, elas, eu acho que elas não

possibilitam o fisco a fazer estas deduções, tenho dúvidas e por isso que aí entra a parte que em algumas questões a contabilidade está totalmente associada ao processo tributário, a execução judicial que muitas vezes nem o fisco, nem o juízo têm condições de avaliar, um dado material. Então, por exemplo, nestes casos, não bastaria eu só dizer olha, a decisão do supremo está ok, deduza da base de cálculo, porque eu tenho que saber quanto ele tem que deduzir, minha sentença tem que ser líquida e certa, eu tenho que saber, ele prestou informação ao fisco e fisco com base na informação dele que fez a inscrição, pelo menos alguns que eu já analisei, eles vêm destituídos de prova e a parte você manda especificar prova, e a parte fala olha, eu quero julgamento antecipado da lide, e aí, é ponto em que eu julgo improcedente os embargos dele por falta de prova, não bem por falta de provas, ele não conseguiu demonstrar que a CDA não estava adequada, ou seja, a presunção de legitimidade da CDA, ela não foi abalada por conta da ausência das provas, que o ônus da prova é do autor, então os advogados não gostam muito, quando a gente é muito direto, muito positivo, porque o trabalho do advogado é muito árduo, fazer esta prova não deve ser fácil, mas eles que contratem um contador que faça todos estes cálculos, para falar olha neste ponto a CDA está incorreta, porque ele acresceu isto, não deveria...tal...tal. Agora, com a modulação dos efeitos desta decisão do supremo, ficou um pouco mais fácil porque nós temos um marco temporal, daquele marco para traz eu esqueço, então a CDA está correta, agora do marco temporal para cá, se ele não demonstrar que está distribuindo esta ação, este fato jurídico, este tipo de tributação, se ele não estiver discutindo este tipo de tributação, não me demonstrar e provar que o fisco agiu indevidamente, ou não pedir prova neste sentido a ação também não vai ser procedente para ele, então quer dizer, eu acho que o rigor tem que ser de todas as partes, às vezes a parte vai questionar um título que ele é presumidamente ilegítimo, ela tem que trazer uma prova contundente, então a perícia, ela nos dá total embasamento

Prova Pericial

quando nestes casos a gente tem que decidir olha, não tá correto. Outro dia eu decidi uma ação em que houve a prova pericial em que a pessoa se equivocou na hora da conversão da UFIR para recolher o tributo, a ação foi parcialmente procedente, porque ele não tinha recolhido totalmente, então causa a irregularidade da CDA, então eu precisei de uma prova pericial para verificar, realmente, o que aconteceu, houve um erro de cálculo, porque a CDA não está OK, então neste sentido a prova, ela tem uma grande influência no Direito material, porque sem ela, a parte não vai conquistar a pretensão dela senão fizer uma prova adequada.

Prova Pericial

- 4) Você entende que os laudos contábeis que foram apresentados em sua Vara após a realização de Perícias influenciaram na prolação de suas sentenças?

Muitas, quando eu verifico que a perícia não aborda com a profundidade necessária para eu estar plenamente convencida e satisfeita com a prova, porque, veja, a prova é dirigida pela teoria moderna, não é mais dirigida ao juiz pela teoria moderna do processo, ainda é ao juiz porque ele que vai dizer, mas é dirigida às partes, para que se esclareça o caso que está sendo debatido, e aí esses laudos se revelam muito importantes, porque eu tenho que entender o Direito e com base no Direito que eu pretendo aplicar, verificar se aquele laudo me responde as questões e isto é de suma importância, por isso que eu falei que o laudo contábil integrado ao Direito material ele fecha a instrução probatória para que a sentença tenha plena eficácia, veja, não sou só eu que vou ler o processo, a gente não sabe até onde, não viu que eu falei que foram até o Supremo, eu tenho ações lá que as Exceções de Pré-Executividade foram até o Supremo, então eu não sei quem vai ler aquele processo que está sendo decidido por mim, então eu procuro fazer da melhor forma, as coisas tem que ser encaixar de forma a fazer sentido e estarem perfeitas para todos, porque nem todos vão ficar feliz com a decisão, mas ela tem que ser dada e aí as partes têm o

Sim

Associada ao processo tributário

direito de pedir a revisão no tribunal, mas eu acho que a primeira análise do processo é fundamental para que em segunda instância seja ratificado ou não aquela decisão.

- 5) Você considera que a contabilidade através da Perícia contábil poderia ser mais utilizada como instrumento a colaborar nas decisões de processos tributários? Por que?

Bem, eu acho que sim, mas nós encontramos um grande problema na questão de utilizarmos da perícia, porque essa perícia tem que ser paga, e há uma resistência muito grande das partes como do fisco. Quando o perito indica seus honorários, eu estimo em tanto... aí sempre existe uma impugnação das partes, é onde começa, aquela coisa demora, demora, demora, porque um impugna, o outro fala não, tá bom, o outro fala eu quero pagar parcial, eu quero perícia mas eu quero pagar parcelado, então fazendo um paralelo com o Juizado Especial - JEF, fazendo um paralelo com o JEF, lá nós tínhamos perícia médica, então a especialidade do perito é de suma importância para decisão do juiz, então por exemplo eu não posso, tinha uma época de pandemia que as pessoas pediam auxílio doença, eu não posso deferir o auxílio doença sem saber do médico se a pessoa tem algum problema físico ou não, eu acho que este raciocínio pode ser utilizado pela perícia contábil, mas eu dependo das partes pedir, pedirem e também dependo que elas paguem, porque muitas pedem perícia, aí você fixa os honorários e a pessoa não paga, aí ele vai para julgamento, porque ele nem sempre, ele não tem o intuito de provar mesmo, a pessoa ter a certeza de que ela tem o direito, seria antiético da minha parte aqui dizer algum exemplo, sem citar pessoas, nomes, uma multa por exemplo, a multa decorre de um determinado fato, e aí a pessoa embarga a execução, impugna aquela multa e pede uma perícia não contábil, mas baseada no que ela quer fazer nos fatos tal, com prova emprestada ou com fato semelhante, ela quer fugir para poder conseguir uma prova para procrastinar o processo, então aí que o juiz tem uma

Laudo Pericial

barreira, bem fechada, que aprova, se atenha ao que está no processo, porque quando é lavrado uma multa contra o contribuinte, aquele fato é passível de intervenção na esfera administrativa, ele pode fazer a prova dele lá, a não ser que ele mostre algum vício muito evidente do processo administrativo fiscal, ou coisa parecida, uma irregularidade insanável quanto ao processamento, fora isto muito difícil uma prova para você, vamos dizer, impugnar uma multa que é com base num fato específico, eu acho que é um fato específico em lei, que já é matéria, o ponto é mais de ordem jurídica do que probatória, mas eu acho que tirando esta barreira de pagamento de perito, eu acho que o nosso trabalho teria pelo menos 80% de sucesso, se nós tivéssemos um perito subsidiando as nossas dúvidas, os questionamentos específicos, hoje o que acontece no processo de execução, as partes alegam, apresentam alguns documentos, o fisco ele impugna aquela ação e apresenta o processo administrativo fiscal, ou seja, o processo administrativo fiscal ele tem fé pública, então a parte tem que tentar desconstituir aquele processo administrativo fiscal e tentar mostrar onde está a irregularidade, se de cálculo, ótimo, ou contábil, senão fica muito difícil só a palavra de um contra o outro, existe um contraditório efetivo nestes processos, mas eu vejo que muitos processos é muito difícil da gente analisar sem o auxílio de um expert no assunto, veja a especialidade dele para o juiz é difícil se ele não tem o mínimo de instrução na área contábil, entender o LALUR, entender todo o contexto que é feita a tributação da empresa e a declaração que ela presta para o fisco, então realmente a gente entender, mas quando as partes não pedem prova e fica nesta questão de ah, eu disse isto, o outro eu disse aquilo, então o juiz tem que decidir de alguma forma... Que às vezes faz falta para a gente tirar dúvidas pelo menos, faz... É uma especialidade muito relevante no Direito tributário... Existe muito aquela questão, eu tinha uma lei, eu fui beneficiado e agora eu estou excluindo, base de cálculo negativa tal, é difícil, precisa de um perito mesmo em algumas vezes, tem que conseguir se virar com material que temos, com

Pagamento pela Perícia

Expert

o que conseguimos verificar do processo, essa pessoa perdeu o direito dela de pedir a prova, não tem o que fazer muito.

Questionário - Juiz 08

Códigos

- 1) Prezado Magistrado, você entende que o Direito Tributário está obrigatoriamente ligado a contabilidade?

Acaba estando, o Direito tributário sim, não todo ele, mas uma parcela significativa da tributação federal, ligada por exemplo ao Lucro Real, que um conceito contábil e os outros conceitos dos PIS e da COFINS sobre... esqueci agora o termo... mas que diz respeito à base de cálculo, se são despesas imprescindíveis, tem um termo técnico que não me ocorre agora, mas aquelas despesas dedutíveis, são aquelas, as imprescindíveis para consecução do negócio, isto são conceitos indeterminados, tanto é que, uma grande conflituosidade de PIS e COFINS por conta desta base de cálculo que é fixada pelo legislador em termos abstratos, mas cujo a concretude vai ser distinta para cada negócio e, em cada negócio, a contabilidade, nós esperamos que seja a contabilidade que vai espelhar essas realidades, então o instrumento no qual o direito tributário vai conhecer esta realidade empresarial é através da contabilidade, já que normalmente faz análises documentais, com isto a contabilidade e o Direito tributário, eles estão para muitos tributos, umbilicalmente ligados, toda tributação indireta, ela exige uma clareza muito grande para que as regras jurídicas possam se fazer presente, fazer valer.

Base de Cálculo

- 2) Prezado Magistrado, você entende que a contabilidade pode ser um instrumento a suportar as decisões judiciais em sede de prolação de sentença?

Com certeza, André, todas as vezes em que há perícia contábil e, no nosso universo, elas não são raras, pelo contrário, elas são frequentes, a sentença, pelo menos no meu modo de ver, precisa fazer referência à perícia, do contrário não teria sentido ter uma perícia, só teria sentido ter uma pericial como instrumento de prova e como ela precisa ser declarada na sentença, pelo menos nas minhas, nós procuramos acompanhar as conclusões periciais por um motivo ou por outro.

Instrumento

Elemento de Prova

- 3) Havendo dúvida acerca dos aspectos de prova para sustentar o direito material tributário, este Magistrado entende que deverá instituir a avaliação pericial independente do requerimento das partes?

Particularmente não, como meu entendimento pessoal é que o juiz deva julgar com elementos de prova que estiverem nos autos, as partes têm oportunidade de requererem provas antes da sentença, antes da fase probatória que é uma espécie, para mim, de fase de saneamento e cabe às partes requererem provas, e assim eu vim conduzindo as minhas decisões, ou provavelmente uns 20 anos até que o próprio TRF começou a... eu fazia menção na sentença que entendia que análise demandaria análise técnica (prova pericial), e uma das partes não se interessou por realizar a prova, como ela não acreditasse nesta própria prova... e o tribunal, uma vez no passado reformava minhas sentenças, dizendo que a prova pericial era necessária e tinha que mandar fazer, do meu ponto de vista subjetivo, eu passei quando eu entendesse que a prova pericial era essencial que as partes acabassem requerendo, não requerendo, eu acabei determinando, mas apresentando os seus quesitos, apresentando a documentação necessária e pagando pela perícia, mas

Partes requeiram produção desta prova

Prova pericial

registro, André, que não é sem algum grau de desconforto, eu preferiria que as partes tomassem a iniciativa e via a ausência de iniciativa como fragilidade de argumentação, mas me submeto às decisões do tribunal com naturalidade.

- 4) Você entende que os laudos contábeis que foram apresentados em sua Vara após a realização de Perícias influenciaram na prolação de suas sentenças?

Com certeza absoluta, senão não teria sentido realizar a prova, sim sempre que tem prova pericial nos autos, ela reflete a sentença, às vezes, André, eu não acolho integralmente a análise, a conclusão do perito, eu não tenho formação contábil, mas fiz curso quando antes da magistratura, curso de contabilidade para profissionais não contadores e que me deu um mínimo de conhecimento na contabilidade e quando eu não me sinto convencido pelo perito, eu acabo não acompanhando as conclusões, mas sempre que tem perícia ela é refletida na sentença.

Sim

Laudo Pericial

- 5) Você considera que a contabilidade através da Perícia Contábil poderia ser mais utilizada como instrumento a colaborar nas decisões de processos tributários? Por que?

Eu acho que não, porque nós já temos uma quantidade significativa de perícias sendo realizada, talvez apenas naquele pequeno universo que o magistrado, em que as partes não requereram a perícia e o magistrado entendia que ela era necessária e assim como eu mudei de opinião, talvez outros colegas possam mudar de opinião também, nas hipóteses em que a ausência da perícia não permitiu ao magistrado uma conclusão mais segura, então ela passaria a solicitar mais perícias, mas no geral não. Acho que nós temos um número de perícias contábeis adequado.

Questionário - Juiz 09

Códigos

- 1) Prezado Magistrado, você entende que o Direito Tributário está obrigatoriamente ligado a contabilidade?

Sim, nos aspectos quantitativos do fato gerador tributo.

Base de Cálculo

- 2) Prezado Magistrado, você entende que a contabilidade pode ser um instrumento a suportar as decisões judiciais em sede de prolação de sentença?

Sim, quando pertinente este tipo de prova.

Elemento de prova

- 3) Havendo dúvida acerca dos aspectos de prova para sustentar o direito material tributário, este Magistrado entende que deverá instituir a avaliação pericial independente do requerimento das partes?

Sim.

Sim

- 4) Você entende que os laudos contábeis que foram apresentados em sua Vara após a realização de Perícias influenciaram na prolação de suas sentenças?

Certamente influenciaram.

Sim

- 5) Você considera que a contabilidade através da Perícia contábil poderia ser mais utilizada como instrumento a colaborar nas decisões de processos tributários? Por que?

Poderia. A razão da resposta é a seguinte: tenho observado casos em que a parte desiste prematuramente da prova, sucumbindo por essa razão, apenas porque não quer antecipar os custos da perícia.

Sim

Pagamento pela Perícia