

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

FÁBIO ANDRADE MARTINS

A Interdisciplinaridade entre o Direito Tributário e a Contabilidade

Doutorado em Direito

São Paulo

2025

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

FÁBIO ANDRADE MARTINS

A Interdisciplinaridade entre o Direito Tributário e a Contabilidade

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração Direito Constitucional e Processual Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Luiza Nagib.

São Paulo

2025

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

FÁBIO ANDRADE MARTINS

A Interdisciplinaridade entre o Direito Tributário e a Contabilidade

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito, na área de concentração Direito Constitucional e Processual Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Luiza Nagib.

Aprovado em: ____/____/____.

Banca Examinadora

Professora Doutora Luiza Nagib (Orientadora).

Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Professora Doutora Julcira Maria de Mello Vianna

Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Professor Doutor Cláudio de Abreu

Instituição: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Professora Doutora Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco Soares

Instituição: BSSP Centro Educacional - MBA

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Professor Doutor Alexandre Evaristo Pinto

Instituição: Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo

Julgamento: _____

Assinatura: _____

Autorizo, exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta Tese de Doutorado por processos de fotocopiadoras ou eletrônicos.

Assinatura _____

Data _____

e-mail _____

Sistemas de Bibliotecas da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo –
Ficha Catalográfica com dados fornecidos pelo autor

Martins, Fábio Andrade

A Interdisciplinaridade entre o Direito Tributário e a
Contabilidade / Fábio Andrade Martins. – São Paulo: [s.n.], 2025.
230p. ; 21,5 x 30 cm.

Orientador: Luiza Nagib.

Tese (Doutorado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo,
Programa de Estudos Pós Graduated em Direito.

1. Interdisciplinaridade Direito Tributário Contabilidade. I. Nagib, Luiza. II. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduated em Direito. III. A Interdisciplinaridade entre o Direito Tributário e a Contabilidade.

CDD

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a minha orientadora, Professora Doutora Luiza Nagib, pela oportunidade que me foi concedida e pela generosidade de aceitar-me como orientando. Seus ensinamentos e sua dedicação foram essenciais para a elaboração do presente trabalho.

À Norma, pela amizade, incentivo e companheirismo jamais ausentes.

Aos Joaquim e Heitor, por todo o amor recebido e pelo enlevo que são para minha vida.

Aos professores, demais colegas da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e a todos aqueles que contribuíram, direta ou indiretamente, para a realização desta tese, o meu mais sincero agradecimento.

“Não é preciso que todas as perguntas tenham a sua resposta. Com respeito às mais importantes, já é muito que tenham sido formuladas, pois são elas que, no curso do tempo, exigem tributo aos maiores espíritos”. (Friedrich Hebbel)

RESUMO

O tema eleito e objeto da presente tese concentra-se na possibilidade de seleção de informações produzidas no interior do Sistema Contábil pelo Sistema Jurídico, por intermédio da atribuição de sentidos definidos na estrutura interna do seu sistema de origem, na forma de fatos descritos no antecedente dos programas jurídicos, como relevantes para o processo evolutivo do Sistema Jurídico-Tributário, com a finalidade de melhor concretizar os Princípios da Capacidade Contributiva e Vedação à Tributação com Efeito de Confisco. Por intermédio da utilização da Teoria dos Sistemas, de Niklas Luhmann, como ferramental para a comprovação da hipótese posta, conclui-se que a juridicização da linguagem contábil é instrumento de grande utilidade para a consecução, pelo Sistema Jurídico, dos valores afeitos ao Princípio da Capacidade Contributiva, em toda sua abrangência, desde o seu limite mínimo, qual seja, o Princípio do Mínimo Existencial, até o seu limite máximo: o Princípio à Vedação da Utilização de Tributo como Confisco.

Palavras-chave: interdisciplinaridade; Direito Tributário; Contabilidade.

ABSTRACT

The chosen theme and object of this thesis focuses on the possibility of selecting information produced within the Accounting System by the Legal System, through the attribution of meanings defined in the internal structure of its system of origin, in the form of facts described in the antecedents of the legal programs, as relevant to the evolutionary process of the Legal-Tax System, with the purpose of better implementing the Principles of Contributory Capacity and Prohibition of Taxation with Confiscation Effect. Through the use of Niklas Luhmann's Systems Theory as a tool to prove the hypothesis presented, it is concluded that the juridicization of accounting language is a very useful instrument for the achievement, by the Legal System, of the values assigned to the Principle of Contributory Capacity, in all its scope, from its minimum limit, that is, the Principle of the Existential Minimum, to its maximum limit: the Principle of Prohibition of the Use of Tax as Confiscation.

Keywords: interdisciplinarity; Tax Law; Accounting.

LISTA DE SIGLAS/ABREVIATURAS

AAA	American Accounting Association
AAPA	American Association of Public Accountants
AAUIA	American Associations of Instructors in Accounting
ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
AIA	American Institute of Accounting
AIC	Associação Interamericana de Contabilidade
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AIMR	Association of Investment Management and Research
ANEEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
AO	Abgabenordnung
APB	Accounting Principles Board
APIMEC NACIONAL	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
ARB	Accounting Research Bulletins
ARS	Accounting Research Study
ASCPA	American Society of Certified Public Accountants
ASR	Accounting Series Release
BACEN	Banco Central do Brasil
BC	Banco Central
BFH	Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs
BM&FBovespa	B3 Brasil Bolsa Balcão, Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros
CAP	Committee on Accounting Procedures
CE	Conselho Europeu
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CIC	Conferência Interamericana de Contabilidade
CMN	Conselho Monetário Nacional
CNI	Confederação Nacional da Indústria
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
COSIT	Consulta da Coordenação-Geral de Tributação
CPA	Certified Public Accountant
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DNRC	Departamento Nacional de Registro do Comércio
DOAR	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
DREI	Departamento de Registro Empresarial e Integração
ECD	Escrituração Contábil Digital

EStG	Einkommensteuergesetz
EUA	Estados Unidos da América
FASB	Financial Accounting Standards Board
FEA-USP	Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo
FEBRABAN	Federação Brasileira dos Bancos
FEI	Financial Executives Institute
FIPECAFI	Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
FRB	Federal Reserve Board
FRC	Financial Reporting Council
FTC	Federal Trade Commission
GFOA	Government Finance Officers Association
HGB	Handelsgesetzbuch
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICC	Interstate Commerce Commission
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
ICP	Infraestrutura de Chaves Públicas
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IMA	Institute of Management Accounting
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
IS	Impuesto de Sociedades
ISS	Imposto sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos
ITG	Interpretação Técnica Geral
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
LGT	Ley General Tributaria
LRE	Livro Registro de Entrada

NAC	Not-for-profit Advisory Committee
NACA	National Association of Cost Accounting
NASACT	National Association of State Auditors, Comptrollers and Treasures
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
NBC TSP	Norma Brasileira de Contabilidade Aplicável ao Setor Público
NBCTSPEC	Norma Brasileira de Contabilidade Aplicável ao Setor Público Estrutura Conceitual
NYSE	New York Stock Exchange
PC	Princípios de Contabilidade
PCC	Private Company Council
PERD/COMP	Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação
PFC	Princípios Fundamentais de Contabilidade
PIS	Programa de Integração Social
RBC	Revista Brasileira de Contabilidade
RFB	Receita Federal do Brasil
RS	Rio Grande do Sul
RTT	Regime Tributário de Transição
S.A.	Sociedade anônima
SC	Santa Catarina
SEC	Securities and Exchange Commission
SIA	Securities Industry Association
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
SRF	Secretaria da Receita Federal
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
USP	Universidade de São Paulo
VAT	Value Added Tax

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	12
2.	A TEORIA DOS SISTEMAS	15
2.1	Fundamentos propedêuticos	15
2.2	A estrutura sistêmica e a generalização das expectativas	19
2.3	A funcionalidade dos sistemas	21
2.4	O Sistema Social	22
2.4.1	As operações comunicacionais e autopoieticas	23
2.4.2	Os acoplamentos estrutural e operacional	28
2.4.3	A autorreferência e a heterorreferência	31
2.5	A contribuição da Teoria dos Sistemas para a descrição do fenômeno da interdisciplinaridade entre o Direito Tributário e a Contabilidade	34
3.	O (SUB)SISTEMA JURÍDICO	36
3.1	A linguagem jurídica	39
3.2	Os princípios jurídicos	41
3.3	A evolução sistêmica do Direito	59
3.4	O (Sub)sistema Constitucional Tributário Nacional	74
4.	O (SUB)SISTEMA CONTÁBIL	78
4.1	Origem histórica	78
4.1.1	O sistema contábil das partidas dobradas	81
4.1.2	A cientificidade da Contabilidade	86
4.1.2.1	O desenvolvimento do Sistema Contábil nos Estados Unidos da América	96
4.1.2.2	O desenvolvimento do Sistema Contábil no Brasil	99
4.2	Os postulados (axiomas), os princípios fundamentais e as convenções contábeis	108
4.2.1	Os postulados (axiomas) contábeis	108
4.2.2	Os princípios fundamentais de Contabilidade	111
4.2.3	As convenções contábeis	115
4.2.3.1	A escrituração contábil digital (ECD)	123
4.3	A autopoiese do (Sub)sistema Contábil	125
4.4	A linguagem contábil	129
4.5	As contribuições do Sistema Contábil para o processo evolutivo do Sistema Jurídico-Tributário	132
5.	A INTERDISCIPLINARIDADE ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E A CONTABILIDADE	134
5.1	A juridicização da linguagem contábil no Direito Tributário	137
5.2	O acoplamento estrutural entre os Sistemas Jurídico e Contábil	141
5.2.1	O Direito Contábil	146
5.2.1.1	O dever de publicização dos assentos contábeis como espécie de obrigação tributária acessória	154
5.2.2	Os efeitos jurídico-tributários da escrituração contábil	156
5.2.2.1	A utilização das informações contábeis como elementos probatórios no Sistema Jurídico	158

5.2.2.2	As responsabilidades jurídicas pelo descumprimento dos deveres contábeis	160
5.2.2.3	A proximidade relacional das operações comunicacionais do Sistema Contábil com a obrigação tributária	162
5.2.2.4	A importância do Sistema Contábil no processamento das funções normativa, administrativa e jurisdicional do Sistema Jurídico	165
5.3	O limite na atribuição de sentido às informações contábeis pelo Sistema Jurídico	170
5.4	As consequências pragmáticas do distanciamento conceitual entre o Direito Tributário e a Contabilidade	183
5.5	A harmonização entre as operações comunicacionais dos Sistemas Jurídico-Tributário e Contábil como elemento enaltecedor dos princípios constitucionais-tributários	194
6.	CONCLUSÃO	199
	REFERÊNCIAS	202

1. INTRODUÇÃO

Apesar de circunscritos em sistemas referenciais distintos, a Contabilidade e o Direito, em especial o Direito Tributário, imbricam-se com bastante frequência, posto a patrimonialidade dos seus objetos correlacionar-se em certa medida. Os mesmos fatos econômicos eleitos pela norma como suficientes à incidência tributária são, mediante pressupostos linguísticos, códigos e contextos próprios, também identificados, registrados e mensurados pela Contabilidade.

Em outras palavras, apesar do evento econômico do qual ocupam ambas as ciências ser o mesmo, o fato jurídico ou contábil é construído dentro de cada subsistema por lentes e linguagens próprias, a depender da função expectada pelos respectivos utentes. Ou seja, de um mesmo evento podem advir qualificações diversas, sem que isso suscite qualquer problema de ordem sistêmica.

Neste sentido, importante a investigação sobre a possibilidade de as informações produzidas no interior do Sistema Contábil poderem ser juridicizadas pelo Sistema Jurídico e, *pari passu*, a forma e os limites como tal operação pode se dar. Uma vez os fatos contábeis serem retratados por linguagem outra que não a jurídica, carecem dos atributos necessários para a sua validade normativa. No entanto, o Direito não pode ficar cognitivamente alheio aos fenômenos retratados pela Contabilidade, haja vista a linguagem contábil ser rotineiramente empregada na construção do sentido das normas tributárias, ou seja, interpõe-se acima da linguagem social e abaixo da camada linguística do direito vigente.

Relevante, por conseguinte, o exame acerca dos efeitos da juridicização dos termos técnicos, próprios da Ciência Contábil, pelo legislador tributário. Para tal desiderato, iniciou-se a presente pesquisa a partir dos estudos afeitos ao arcabouço teórico da Teoria dos Sistemas, de Niklas Luhmann, posto ser instrumento indispensável para a análise dos inter-relacionamentos sistêmicos, sobretudo entre os Sistemas Econômico, Contábil e Jurídico, bem como para a investigação da forma como os fenômenos sociais influenciam as operações do Sistema Jurídico.

Neste sentido, dedicou-se a segunda seção desta obra para uma incursão teórica acerca dos fundamentos e principais pontos de convergência entre a Teoria dos Sistemas e o objeto da presente investigação, de cuja lição pode-se depreender serem os sistemas abertos cognitivamente para o processamento de informações produzidas por outros sistemas referenciais, não obstante sua autorreprodução operacionalizar-se internamente, somente.

A descrição da origem e das características basilares e operacionais do Sistema Jurídico restam objetivas na seção 3, assim como a apresentação dos valores e princípios sob os quais se opera a mútua e adaptativa influência com os elementos e estrutura do Sistema Contábil, cujo exórdio histórico e cientificidade são tratados, por sua vez, na quarta seção, oportunidade na qual também é investigada a forma como as comunicações intrassistêmicas são operacionalizadas e utilizadas pelo Sistema Jurídico no seu processo autopoietico de evolução sistêmica.

A forma como a estrutura do Sistema Contábil é acoplada pelo Sistema Jurídico para que dela possa ser aproveitado todo o processo científico de identificação, registro e mensuração de riqueza das entidades reportantes é um dos propósitos da seção 5. Ademais, são evidenciadas as diversas formas de interconexões sistêmicas entre o Direito Tributário e a Contabilidade, sejam elas atinentes às obrigações jurídico-contábeis e os efeitos delas decorrentes, como aquelas relacionadas com as consequências acarretadas pelo distanciamento conceitual entre ambas as disciplinas, quando existente.

Nestes termos, conclui-se que as significações atribuídas pelo Sistema Jurídico aos termos empregados na programação instituidora de hipóteses de incidências tributárias não podem se afastar da sua acepção comum, como aquela atribuída pelo uso reiterado por uma determinada comunidade social. Neste sentido, a juridicização da linguagem contábil é instrumento de grande utilidade para a consecução, pelo Sistema Jurídico, dos valores afeitos ao Princípio da Capacidade Contributiva, em toda sua abrangência, desde o seu limite mínimo, qual seja, o Princípio do Mínimo Existencial, até o seu limite máximo: o Princípio à Vedação da Utilização de Tributo com Efeito de Confisco.

A Ciência Contábil, portanto, é importante aliada na construção da norma exacional, pois interpreta o fato social previsto na hipótese de incidência tributária por uma perspectiva econômica, ou seja, desvinculada dos formalismos jurídicos. Contribui, desta forma, para a descrição mais acurada do fato imponible, assim como dos elementos de convicção da realização do evento tributável. Desta forma, apesar de não obrigatório, convém ao legislador privilegiar a essência dos fatos econômicos previstos, como fontes materiais, no antecedente das normas hipotético-condicionais de incidência tributária.

A eleição, pelo Sistema Jurídico, do mesmo significado a determinado termo que já lhe outorgou o Sistema Contábil contribui para o acoplamento da sua estrutura pelo primeiro. Com isso, aproveita-se todo um processo intrínseco de descrição da realidade econômica do sujeito passivo. Este aproveitamento também pode ocorrer quando da eleição, pelo legislador

infraconstitucional, de critério quantitativo de hipótese de incidência tributária que compartilhe do mesmo significado empregado pelo Sistema Contábil.

2. A TEORIA DOS SISTEMAS

2.1 Fundamentos propedêuticos

Há diversas significações ofertadas ao conceito¹ de “sistema”. Desde as mais abrangentes², que o concebem como uma acumulação de partes menores, organizadas sob o relacionamento de princípios estruturantes, até outras, mais restritivas³, que somente o identificam na hipótese em que os seus elementos sejam estruturados sem qualquer espécie de contradição lógica ou incompatibilidade, em outras palavras, seus termos devem ser absolutamente harmônicos entre si.

Adepto desta última corrente doutrinária, Canaris⁴ defende que o sistema seria uma unidade formada, sob a ideia de conhecimentos diversos, pela ordenação de várias realidades em função de pontos de vista unitários, assim como também o fizeram Tipke⁵, ao estatuir que

¹ Os conceitos são formados a partir da indução, a partir da observação de objetos concretos e das características comuns entre eles, que permitam agrupá-los numa classe. Um conceito é uma integração mental de duas ou mais unidades, possuindo as mesmas características, com as peculiaridades particulares omitidas (RAND, Ayn.

Introduction to objectivist epistemology. 2. ed. New York: Penguin Books, 1990, p. 13). Enquanto classes de objetos, os conceitos têm regras para inclusão de elementos. Determinação de um conceito significa a limitação da extensão (denotação), com o enriquecimento de sua intensão (conotação) (ABBAGNANO, Nicola.

Dicionário de filosofia. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 244).

² VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 173; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 40; NEVES, Marcelo. **Teoria da inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 2.

³ DEL VECCHIO, Giorgio. Sulla statualità del diritto. In: **Studi sul diritto**, 1958, v. I, pp. 89 – 115; BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010, pp. 239 – 240.

⁴ CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkianl, 1989, p. LXIV.

⁵ TIPKE, Klaus. **Chaos, Konglomerat oder System? Systembildung in der Jurisprudenz**. Steuer und Wirtschaft. Köln: Schmidt (Otto), 1971, pp. 2 – 17.

os elementos do sistema jurídico não poderiam entrar em contradição, fosse a nível interno ou externo, Savigny⁶, Kelsen⁷, Stammler⁸, Binder⁹, Hegler¹⁰, Stoll¹¹ e Coing¹². Para Max Weber¹³:

Segundo os nossos atuais hábitos de pensamento, ela [sistematização] traduz: a concatenação de todas as proposições jurídicas, obtidas por análise, de tal modo que elas formem, entre si, um sistema de regras logicamente claro, em si logicamente livre de contradições e, sobretudo e principalmente, sem lacunas, o que requer: que todos os fatos possam logicamente subsumir-se numa das suas normas, ou, caso contrário, a sua ordem abdique da garantia essencial.

Luhmann, com fundamento na distinção conceitual de Platão, na qual é disposto que um objeto somente pode ser designado se for diferenciado em relação a outro objeto¹⁴, ou seja, somente através da referência de um objeto a outro é possível observá-lo e indicá-lo pela separação entre o dentro (objeto) e o fora (ambiente), e no conceito de forma, como uma distinção que possui dois lados, descrito no livro “*Laws of Form*”¹⁵, do matemático inglês George Spencer Brown¹⁶, inicia sua teoria pelo pressuposto da real¹⁷ existência dos sistemas e pela identificação da diferença existente entre eles e o ambiente no qual estão inseridos.

Considera, assim, que toda observação deve começar por uma marca que distinga uma parte da outra, caso contrário, inexistiria qualquer distinção, linha, limite ou diferença que pudesse indicar uma forma qualquer. Utiliza o autor, assim, de uma análise funcional-

⁶ SAVIGNY, Friedrich Carl von. **System des heutigen römischen Rechts**. v. I. Berlim: Veit und Comp, 1840, p. 214.

⁷ “o princípio de não contradição deve estar pressuposto na ideia de lei, já que sem ele a noção de legalidade seria destruída. Somente esta pressuposição, que está contida na norma fundamental, permite que a ciência jurídica produza uma interpretação significativa do material jurídico” (KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 406).

⁸ STAMMLER, Von Rudolf. **Theorie der rechtswissenschaft**. 2. ed. Halle: Waisenhauses, 1923, p. 221.

⁹ BINDER, Julius. **Philosophie des rechts**. Berlim: Scientia Berlag Valen, 1967, p. 34.

¹⁰ HEGLER, Auffassungen. Zum Aufbau der Systematik des. Zivilprozeßrechts. In: **Festgabe für Heck, Rümelin und Schmidt**. Tubinga: Mohr, 1931, p. 216.

¹¹ STOLL, Heinrich. Begriff und Konstruktion in der Lehre der Interessenjurisprudenz. In: **Festgabe für Philipp Heck**. Tübingen: Mohr Siebrek Ek, p. 77.

¹² COING, Helmut. **Geschichte und Bedeutung des Systemgedankens in der Rechtswissenschaft: Rede beim Antritt des Rektorats**. Frankfurt: Klostermann, 1956, p. 9; COING, Helmut. **Zur Geschichte des Privatrechtssystems**. Frankfurt: Klostermann, 1962, p. 28.

¹³ WEBER, Max. **Wirtschaft und Gesellschaft**. 4. ed. 2. tomo. Tubinga, Mohr, 1956, p. 396.

¹⁴ PLATÃO. **Diálogos I – Teeto, Sofista, Protágoras**. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2007.

¹⁵ SPENCER BROWN, George. **Laws of form**. Nova York: The Julian Press, 1972.

¹⁶ “I would like to turn to the form of such differential thinking that I consider the most radical and that is available in a work written by George Spencer Brown (1969)” (LUHMANN, Niklas. **System as Difference**. In: **Organizations articles**. v. 13. Londres: Sage, 2006, p. 41). “Gostaria de me referenciar para a forma de pensamento diferencial que considero a mais radical e que está disponível numa obra escrita por George Spencer Brown (1969).” (Tradução livre)

¹⁷ TRINDADE, André. **Para entender Luhmann e o direito como sistema autopoiético**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 17.

estruturalista, em via contrária à utilizada por Talcott Parsons¹⁸, cuja análise é denominada estrutural-funcionalista, em razão do maior enfoque que esse último confere às estruturas¹⁹ do sistema. Por este motivo, afasta qualquer refutação gnosiológica acerca da realidade sistêmica sobre a qual sua teoria foi assentada.

Portanto, para Luhmann, o sistema deve ser definido, sobretudo, pelas funções específicas que o constituem e o distinguem do entorno²⁰, uma vez produzirem os seus próprios limites pela transformação da indefinição contextual em uma forma de dois lados. Assim, o lado do sistema pode ser indicado pelo fato de que as operações nele produzidas são derivadas de outras do seu próprio tipo, restringindo do lado contrário as demais²¹.

Por esta razão, distinção e indicação são faces opostas de uma mesma moeda, pois sistema e ambiente dependem um do outro para permanecerem distintos e, ao mesmo tempo, existirem individualmente, devido ser a relação entre eles conjunta e um se constituir como condição da existência do outro²². Neste sentido, ao se exercer uma distinção, ocorre, simultaneamente, uma indicação contraposta que segrega os lados da forma, pois não se pode indicar uma parte se não existir a marca que a separa da outra²³.

Dessarte, os sistemas estruturam-se para organizar, mediante ordenação própria, parcela complexa e desarranjada do ambiente no qual estão inseridos. Renuncia-se, assim, a toda e qualquer solução unitária²⁴. Neste mesmo sentido está o posicionamento de Lourival Vilanova²⁵, o qual aduz: “em suma falamos de sistema onde se encontrem elementos e relações

¹⁸ PARSONS, Talcott. **A estrutura da ação social: um estudo de Teoria Social com especial referência a um grupo de autores europeus recentes**. v. I. São Paulo: Vozes, 2010.

¹⁹ Para Tercio Sampaio Ferraz Jr., as estruturas de um sistema são constituídas pelo relacionamento dos seus elementos (FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito. Técnica, decisão e dominação**. 6 ed. ver. ampl. São Paulo: Atlas, 2012, p. 175).

²⁰ ALCOVER, Pilar Gimenez. **El derecho en la teoría de la sociedad de Niklas Luhmann**. Barcelona: José Bosh, 1993, p. 74.

²¹ LUHMANN, Niklas. **Introducción a la Teoría de Sistemas: lecciones publicadas por Javier Torres Nafarrate**. México: Universidad Iberoamericana, 1996, p. 86.

²² ARAUJO, Mateus Perigrino. **Análise Econômica do Direito e Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann**. São Paulo: Almedina, 2022, p. 112.

²³ VESTING, Thomas. **Teoria do Direito: Uma Introdução**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 132.

²⁴ “um sistema é uma unidade global, não elementar, visto que é constituído por partes diversas inter-relacionadas. É uma unidade original não originária: dispõe de qualidades próprias e irreduzíveis, mas tem de ser produzido, construído e organizado. É uma unidade individual, não indivisível: podemos decompô-lo em elementos separados, mas então a sua existência decompõe-se. É uma unidade hegemônica, não homogênea: é constituído por elementos diversos, dotado de caracteres próprios, que tem em seu poder. [...] A ideia de unidade complexa vai ganhar densidade se pressentirmos que não podemos reduzir nem o todo às partes nem as partes ao todo, nem o uno ao múltiplo nem o múltiplo ao uno, mas que temos de tentar conceber em conjunto, de modo simultaneamente complementar e antagônico, as noções de todo e de partes, de uno e de diverso” (MORIN, Edgar. **O método I - a natureza da natureza**. Tradução de Maria Gabriela de Bragança. 3. ed. Sintra: Publicações Europa-América, 1997, p. 102).

²⁵ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 173.

e uma forma dentro de cujo âmbito, elementos e relações se verifiquem. [...] Sistema implica ordem, isto é, uma ordenação das partes constituintes, relações entre as partes ou elementos.”.

Deste modo, depreende-se que a forma como ocorre o inter-relacionamento dos elementos, como unidades últimas e indecomponíveis de um sistema, dá-se pelo estabelecimento de uma organização, invariável, estatuída pelo próprio sistema. Em outras palavras: a estrutura, na Teoria dos Sistemas, pode ser designada como “um código de significados fixados com base na elisão de outras possibilidades, que designam o quadro de referência dentro do qual é possível operar concretamente escolhas, movendo-se entre alternativas pré-estruturadas²⁶”.

Por este motivo, a ideia de circularidade na Teoria dos Sistemas: a estrutura determina como se deve operar o relacionamento entre os seus elementos, os quais estabelecem a estrutura que deve ser adotada pela auto-organização sistêmica, em um constante processo evolutivo de diferenciação entre variação, seleção e estabilização. Ou seja, as estruturas são construídas por operações ocorridas dentro do próprio sistema²⁷. Assim, não podem ser importadas de outros sistemas, pois são acontecimentos instantâneos de reprodução ordenada e interna ao sistema²⁸. Desta forma, com o auxílio de suas próprias operações, o sistema consegue estabelecê-las, modificá-las ou abandoná-las ao esquecimento²⁹.

Neste sentido, a evolução dos sistemas sociais dá-se quando diferentes condições são satisfeitas e o acoplamento entre si é realizado de forma condicional. É fruto de um incessante processo de variação dos padrões de reprodução dos seus elementos autopoieticos, tais como a produção de elementos sociais, de diferenciações, de escolhas que, diante da contingência do incerto e da privação de certezas, manifestam-se como o novo.

Outrossim, o processamento evolutivo de qualquer sistema é dependente da seleção de suas próprias estruturas como condição atenuadora da complexidade do entorno em patamares capazes de viabilizar novas reproduções; bem como da estabilização de sua unidade em decorrência das escolhas realizadas e das inovações concebidas, com vistas à geração de uma

²⁶ DE GIORGI, Raffaele. Prefácios. In: GONÇALVES, Guilherme Leite. **Direito entre certeza e incerteza: horizontes críticos para a teoria dos sistemas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 230 - 231.

²⁷ “Por tanto, el concepto de autoorganización deberá entenderse en primera línea como producción de estructuras propias, mediante operaciones propias.” (LUHMANN, Niklas. **Introducción a la Teoría de Sistemas: lecciones publicadas por Javier Torres Nafarrate**. México: Universidad Iberoamericana, 1996, p. 111). “Portanto, o conceito de auto-organização deve ser entendido antes de tudo como a produção de estruturas próprias, através de operações próprias.” (Tradução livre).

²⁸ LUHMANN, Niklas. **Complejidad y modernidade: de la unidad a la diferencia**. Edición e traducción de Josetxo Berian y Jospe María García Blanco. Madrid: Editorial Trola, 1998, p. 27.

²⁹ LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. Tradução de Saulo Krieger. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 154.

identidade – e, por conseguinte, de uma diferença – capazes de mantê-lo dinamicamente estável e resistente durante seu infindável processo reprodutivo³⁰.

Por isso, o espectro de mutações que um sistema é capaz de lidar é condicionado pela sua ordem interna (invariável) e pela sua estrutura (variável), pois, apesar da estrutura modificar-se constantemente durante o processo de adaptação com o seu entorno, a organização das relações dos elementos do sistema é imutável.

2.2 A estrutura sistêmica e a generalização das expectativas

A estrutura, além de assegurar a estabilidade do sistema, demarca sua fronteira para com o ambiente. Deve, ao reduzir as complexidades do entorno, suportar as pressões externas e reagir às interferências, desvios e frustrações provocados por eventos específicos, garantir a perpetuação de sua autorreprodução e evitar a entropia do conjunto mediante a construção de altos muros de diferença³¹ e mecanismos de calibração, de forma que sua ordem interna seja garantida. Assim, a organização, isto é, a ordem de relacionamentos dinâmicos entre os elementos de todo sistema, é preservada pela sua estrutura, a qual agrega todas as partes do sistema em um todo indivisível.

As estruturas dependem da generalização das expectativas de comportamento na sociedade e as normas jurídicas cumprem este papel, qual seja, de arcabouço institucional de expectativas de condutas simbologicamente generalizadas e estabilizadas, ainda que de maneira contrafactual. Segundo Willis Santiago:

O sistema jurídico aparece como um dos ‘sistemas funcionais’ do sistema social global, com a tarefa de reduzir a complexidade do ambiente, absorvendo a contingência do comportamento social, ao garantir certa congruência entre as expectativas de como os indivíduos vão comportar-se e a generalização dessas expectativas, pela imunização do perigo de decepcionarem-se.³²

Esta generalização de expectativas, instituída com fundamento em um assentimento social acerca de determinada convenção em lugar e tempo específicos, por intermédio do processo legislativo, reduz a complexidade da sociedade ao publicizar ao indivíduo premissas abstratas a serem perseguidas, a fim de que seja possível a previsão acerca dos efeitos jurídicos

³⁰ ARAUJO, Mateus Perigrino. **Análise Econômica do Direito e Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann**. São Paulo: Almedina, 2002, p. 118.

³¹ LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. Tradução de Saulo Krieger. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 301.

³² GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Teoria da ciência jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 186.

em determinada conjuntura, ainda que, por certo, haja sempre a possibilidade de frustração de tais expectativas³³, devido as normas protegerem aqueles que expectam um comportamento de acordo com o programa³⁴, ou seja, o direito positivado tem como efeito a não-aceitabilidade da frustração, já que a previsão da antecipação do desapontamento normativo resta incluída no consequente de toda norma jurídica.

Assim, a atribuição de um sentido objeto às expectativas simplifica o convívio em sociedade e confere essência ao Sistema Social. Nas palavras de Arnaud e Lopes³⁵: “as normas jurídicas são a expressão concisa da confiança depositada em expectativas, e, por isso, são as expectativas normativas por excelência, e uma vez frustradas, se pode recorrer a coação da norma para refazer a expectativa”.

Em hipótese contrária, haveria a incidência de expectativas sobre expectativas, ou seja, as expectativas de um indivíduo restariam condicionadas na dependência das expectativas do outro. Este fato, por si só, inviabilizaria o funcionamento do sistema, posto depender de um juízo de valor humano, portanto, indeterminável, uma vez serem as consciências dos indivíduos sistemas autônomos e apartados um do outro, sem qualquer interferência ou ingerência entre si.

Consequentemente, a condição de dupla contingência é elemento imperioso nas operações comunicacionais, já que relacionada à incerteza presente em qualquer comunicação sistêmica, na medida em que o receptor e o emissor se referem cada um à contingência do outro durante o processo de seleção das informações contidas na mensagem.

Por este motivo, para o correto funcionamento das estruturas do sistema, faz-se necessária a substituição da expectativa de expectativas pela medição de um mundo comum, no qual estão igualmente fundamentadas todas as expectativas, em que o comportamento do outro seja expectável em sua prestação seletiva, como uma distinção dentre outras inúmeras possibilidades.

A metodologia utilizada pelo Sistema Social na redução desse quadro de possibilidades é a aplicação de sínteses comportamentais compatibilizadas e generalizadas, simultânea e congruentemente, nas dimensões social (processo), temporal (sanção) e material (normas), cujo fundamento são as expectativas comportamentais conferidas às pessoas, programas ou valores determinados, as quais conferem pontos de referência expressos para a expectativa de expectativas.

³³ VIANA, Ulisses Schwarz. **Direito e justiça em Niklas Luhmann: complexidade e contingência no sistema jurídico**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2015, pp. 37 – 38.

³⁴ CAMPILONGO, Celso. **O direito na sociedade complexa**. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 87.

³⁵ ARNAUD, André-Jean; LOPES JR, Dalmir. (orgs.) **Niklas Lumann: do sistema social à sociologia jurídica**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 18.

Desta forma, as sínteses comportamentais, ao integrarem as expectativas concretas, absorvem o risco de erros de expectativa, já que a ação divergente é tratada como errônea e não convergente com a afirmação do código binário do Sistema Social. Assim, pode-se concluir ser o Direito composto pela congruência de duas espécies de expectativa, quais sejam, as referentes à cognição normativa e as relacionadas à codificação binária (lícito/ilícito). Ao passo que os códigos possibilitam a verificação da pertinencialidade, ou não, de determinada informação ao sistema, os programas permitem a atribuição de juízos valorativos acerca da sua licitude ou ilicitude.

Em decorrência do aspecto contingencial das estruturas, pode-se dizer não serem as expectativas vulneráveis ao desapontamento. No entanto, ao passo que o desapontamento das expectativas cognitivas é absorvido pela sociedade, em um processo de constante assimilação e aprendizado, o desapontamento das expectativas normativas não gera qualquer espécie de absorção ou aprendizagem. Isso ocorre devido ao fato de as expectativas normativas, quando frustradas, serem carreadas à reparação.

2.3 A funcionalidade dos sistemas

Considerando-se ser o lado oposto ao do sistema meio indescritivelmente complexo, necessária a existência de diversas estruturas internamente ordenadas, cada qual com uma específica função, para a percepção de parcela do mundo, mediante a redução de sua obscuridade, pela construção de conhecimento suficiente para transformar o possível em provável e determinável. Tal processo é exercido pelo estabelecimento de uma referência, ou indicação, que cria uma distinção a partir da qual um observador pode identificar algo em relação ao todo. Para Sauer³⁶, “apenas o sistema garante conhecimento, garante cultura. Apenas nos sistemas é possível verdadeiro conhecimento, verdadeiro saber”.

Para tal desiderato, dependendo da quantidade de possibilidades de experiências ou ações necessárias para a criação de relações de sentido³⁷ com as quais o sistema opera, pode esse se diferenciar internamente para subdividir-se em subsistemas parciais, gerando

³⁶ SAUER, Wilhelm. **Juristische Methodenlehre**. Stuttgart: F. Enke, 1940, p. 171.

³⁷ LUHAMNN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, p. 45.

complexidade também dentro do sistema, agora de modo qualitativo, haja vista essa não se encerrar quando da seleção da possibilidade disponível³⁸.

Assim, a diferença existente entre o sistema e o seu ambiente constitui-se em uma assimetria de complexidade, seja como uma distinção entre o relacionamento dos seus elementos, seja como uma diferença de intensidade exercida para a necessária realização das escolhas³⁹ mais adequadas dentre as várias outras possibilidades disponíveis, as quais poderão vir a serem selecionadas futuramente, conforme o processo evolutivo do sistema.

Portanto, a função de determinado subsistema pode ser observada pela sua relação existencial para com o sistema global que o abrange. Esta função, devido à elevadíssima complexidade e contingência do ambiente, é insubstituível, ou seja, não é possível a equivalência funcional entre subsistemas autônomos.

Nesse sentido, diante de uma infinidade de ligações possíveis entre a diversidade de elementos existente, os sistemas são pressionados a reduzirem o grau e as condições de incerteza ambiental pela operação de uma escolha específica de conexão entre os elementos de determinada estrutura⁴⁰, ou seja, a redução da complexidade do meio é realizada pelo conhecimento da seleção operada pela informação ao excluir as diversas outras possibilidades existentes. A partir de então, a complexidade passa por uma qualificação interna do próprio sistema, cujo objetivo é a manutenção da sua identidade e consequente diferenciação para com o seu entorno.

No entanto, os sistemas possuem um limite de complexidade para o adequado funcionamento de suas estruturas em termos de seleção. Para ser possível a observação e a diferenciação de cada fração do meio com suas características singulares e inerentes, faz-se necessário dividi-lo em sistemas funcionalmente específicos. Para Luhmann, existem somente três espécies de sistemas totais: Vivos ou Biológicos, de Personalidade e Social.

2.4 O Sistema Social

³⁸ LUHMANN, Niklas. Complexity and Meaning. In: LUHMANN, Niklas. **Essays on Self-Reference**. New York: Columbia University Press, 1990, p. 81.

³⁹ LUHMANN, Niklas. **Introducción a la teoría de sistemas. Lecciones publicadas por Javier Torres Nafarrate**. Mexico: Universidad Iberoamericana, 1996, p. 139 – 141.

⁴⁰ LUHMANN, Niklas. **Complejidad y modernidade: de la unidad a la diferencia**. Edición e traducción de Josetxo Berian y Jospe María García Blanco. Madrid: Editorial Trola, 1998, p. 17 – 19.

A sociedade é um grande Sistema Social organizado internamente por diversos subsistemas em um processo dinâmico, que se completa em intervalos temporais, o qual, assim como os demais sistemas, reproduz-se apenas por intermédio de suas próprias operações internas de comunicação.

2.4.1 As operações comunicacionais e autopoieticas

No Sistema Social, as operações são produzidas somente pela comunicação. Ou seja, apenas de comunicação interna pode advir nova comunicação, por isso, todas as operações intrassistêmicas referem-se a elementos internos e são definidas a partir de orientação interna, ou seja, são constituídas de processos comunicativos próprios e exclusivos, que determinam a unidade e identidade do sistema.

A comunicação é considerada uma operação social porque requer a reunião de um vasto número de sistemas de personalidade para ser concretizada, de forma que não pode ser atribuída singularmente a nenhuma consciência específica. Outrossim, não se faz possível a existência de uma consciência comum coletiva, pois a aquiescência universal não é factível.

De outra banda, ao ambiente do Sistema Social estão reservados todos os eventos não comunicacionais, os quais podem ser utilizados como substratos para novas operações comunicacionais pelos sistemas sociais. Por isso, entre sistema e seu entorno não é possível haver comunicação ou qualquer espécie de transferência de informação. Toda e qualquer comunicação existente é realizada, somente, dentro do sistema social e, portanto, em última análise, não há nada na sociedade que não seja comunicação.

Por isso, depreende-se serem os sistemas operativamente fechados, pois sua reprodução é autopoietica⁴¹, recursiva, sucessiva e invariável, ou seja, é decorrente, única e exclusivamente, de sua própria rede interna de operações, fato esse garantidor da estabilidade, autonomia e função sistêmicas⁴². Desta forma, em sentido inverso, não é possível a construção de operações no ambiente, a partir da utilização de estrutura interna do sistema.

⁴¹ “A reorganização permanente e a autopoiese constituem categorias aplicáveis a toda ordem biológica e, a fortiori, à ordem sociológica humana. Uma célula está em autoprodução permanente por meio da morte de suas moléculas. Um organismo está em autoprodução permanente por meio da morte de suas células; uma sociedade está em autoprodução permanente por meio da morte de seus indivíduos: ela se reorganiza incessantemente por meio de desordens, antagonismos, conflitos que minam sua existência e, ao mesmo tempo, mantém sua validade” (MORIN, Edgar. **Ciência com consciência**. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1996, p. 300).

⁴² LUHMANN, Niklas. **Sistemas sociais: esboço de uma teoria geral**. Tradução de Antonio C. Luiz Costa, Roberto Dutra Torres Junior e Marco Antônio dos Santos Casanova. Rio de Janeiro: Vozes, 2016, pp. 502 – 504.

Por este motivo, é defeso a utilização de códigos binários próprios de outros sistemas para sua reprodução autopoietica, como, por exemplo, ocorreria caso fosse utilizado os códigos binários certo/errado, do Sistema Moral, eficiente/não eficiente, do Sistema Econômico, ou, mesmo, governo/oposição, do Sistema Político, para fundamentar a validade de normas jurídicas, uma vez cumprir ao código a diferenciação do Direito dos demais sistemas, fazendo-o operar de forma fechada. A falta de aptidão para a correta diferenciação entre as operações de sistemas distintos conduziria ao caos e à descomplexificação estrutural, na medida em que a decisão jurídica transfigurar-se-ia como uma ação moral, econômica ou política, e vice-versa.

Neste sentido, a linguagem, como processo de comunicação, é elemento último e essencial de todo Sistema Social, não obstante também poder ser observada como um sistema dinâmico, complexo e auto-organizativo⁴³, cujos signos perfazem seus elementos. O processo comunicacional é constituído pela sintetização de três seleções em uma unidade inseparável, contudo, individualmente observáveis, em cada qual são realizadas específicas seleções: informação, mensagem ou participação e compreensão.

Destes elementos, apenas a informação pode estar contida no ambiente, como irritação ou perturbação ao sistema. Nestes termos, as informações do ambiente são selecionadas, captadas e processadas por operações internas, cujo critério e forma são determinados pela sua estrutura, com o propósito de reproduzir, ordenadamente, seus elementos e, com isso, poder exercer a função que o delimita perante o ambiente e para a qual existe⁴⁴.

Para a seleção da informação contida no ambiente, faz-se necessária sua compatibilização com a satisfação da especialidade funcional do Sistema Jurídico, cuja correspondência é verificada através da filtragem altamente seletiva de estímulos operacionalizada pelo código binário, o qual determina a possibilidade, ou não, de incorporação do elemento no processamento de suas operações autorreferenciais. Portanto, toda e qualquer comunicação jurídica orienta-se unicamente por este código.

Assim, a mesma informação selecionada por um Sistema Social pode não possuir significado para outro, a depender do sentido empregado por cada qual. Um evento social somente estará apto a receber o valor positivo do código quando, em sua ocorrência, estabelecer-se em conformidade com as estruturas de sentido previstas no próprio sistema.

Em caminho inverso, o valor negativo será empregado quando um fato violar as normas do sistema. Assim, constata-se ser o fechamento dos sistemas condição para a sua abertura, uma

⁴³ CILLIERS, Paul. **Complexity & postmodernism**. Nova York: Routledge, 1998, p. 91.

⁴⁴ TEUBNER, Gunther. **O direito como sistema autopoietico**. Tradução de José Engrácia Antunes. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1989, p. 32.

vez a observação do sistema somente poder ser realizada a partir de seus próprios elementos internos, ou seja, a abertura cognitiva do sistema é dependente do seu fechamento operacional. Nas palavras de Capra⁴⁵: “o interior do sistema é um mundo deveras complexo que entabula redes de comunicações com si mesmo e que, simultaneamente, resta aberto para os estímulos do exterior”.

Em outros termos, a informação pode ser compreendida como o acontecimento único, irreproduzível e pontual de seleção de uma diferença que altera o estado do sistema pela atualização da sua estrutura interna, a qual limita e pré-seleciona as possibilidades disponíveis e, conseqüentemente, acaba por operar dentro do sistema uma nova diferenciação. A informação, como marco de referência da forma, somente possuirá a característica de imprevisão como acontecimento único, irreproduzível e pontual nos sistemas em que as expectativas já estejam pressupostas e o espectro de possibilidades dentro do qual a informação é selecionada esteja devidamente delimitado.

Para o processamento da mensagem, distinguem-se os elementos da comunicação como válidos ou não-válidos, considerando-se a seleção das palavras empregadas para a sua construção, a partir da dotação de sentido concatenada por um repertório de possibilidades presentes nos elementos internos de organização do sistema. Para o processo de compreensão, caracterizado pela observação de uma diferenciação entre informação e enunciação, por intermédio da atribuição de sentido, altera-se a estrutura do sistema com o objetivo de combinar a nova informação selecionada com o arcabouço de processos comunicacionais pretéritos, a qual será utilizada como antecedente no processo comunicativo posterior.

Com isso, quanto mais evoluído e consolidado estiver um sistema, ou seja, quanto maior for o seu repertório e histórico de processos comunicacionais, maior a probabilidade de que novas e eficazes operações sejam concretizadas e, portanto, maior, também, será a expectativa de consecução destes processos futuros.

Assim, na Teoria dos Sistemas, as operações ocorrem somente quando haja compreensão da informação contida na mensagem pelo seu receptor, ou, em outras palavras, quando seja possível diferenciar a informação da mensagem que a carrega. Não há a necessidade de que a informação emitida seja idêntica àquela compreendida pelo seu receptor, uma vez a compreensão ser construção interna do sistema, ou seja, a informação e o sentido não são transmitidos do emitente ao receptor.

⁴⁵ CAPRA, Fritjof. **A Teia da Vida: uma nova compreensão científica dos sistemas vivos**. São Paulo: Cultrix, 1996, p. 256.

Nestes termos, para a consumação da comunicação basta, apenas, que tenha sido selecionada uma informação, independentemente da sua correspondência com a informação contida na mensagem, contrapondo-se, portanto, à teoria clássica do processo comunicacional⁴⁶. Nas palavras de David Kenneth Berlo⁴⁷:

“as significações estão nas pessoas, que os sentidos são respostas encobertas contidas no organismo humano. Os sentidos são aprendidos. São propriedade nossa. Nós aprendemos significados, acrescentamos-lhes algo nosso, distorcemos-los, esquecemos-los, modificamos-los. Não podemos encontrá-los. Eles estão em nós, não nas mensagens. Felizmente, em geral, encontramos outras pessoas que têm significações similares às nossas. No grau em que as pessoas tenham sentidos similares, poderão comunicar-se. Se não houver similaridade entre elas, não poderão comunicar-se. Se os sentidos fossem encontrados nas palavras, qualquer pessoa compreenderia qualquer linguagem, qualquer código. [...] A comunicação não consiste na transmissão de significados. Os sentidos não são transmissíveis, não são transferíveis. Somente as mensagens são transmissíveis, e os sentidos não estão nas mensagens, estão nos que usam as mensagens”

Depreende-se, portanto, ser o sentido a base de reprodução do sistema social, na medida em que só se pode observar aquilo que faz algum sentido. A reiteração do seu uso resulta em um pacto semântico condensado pela compreensão de sua utilização definida e, assim, garante-se a sua invariância re-identificável em universos linguísticos análogos ou o seu excedente de referência em culturas distintas. Daí, ser condição necessária da comunicação a existência de um sentido comum entre emissor e receptor. Não haverá comunicação se não houver um consenso social entre os sentidos das informações contidas na mensagem.

Para Hans-Georg Moeller⁴⁸ e Ulisses Schwarz Viana⁴⁹, o sentido é o resultado natural da existência de sistemas funcionais que se originam para solucionar, por meio da constituição de uma aceção comum para si e seu entorno, as irritações advindas dos problemas específicos da sociedade, de forma a processar e reduzir a complexidade e contingência das possibilidades

⁴⁶ “O remetente envia uma mensagem ao destinatário. Para ser eficaz, a mensagem requer um contexto a que se refere (ou referente, em outra nomenclatura um tanto ambígua), apreensível pelo destinatário, e que seja verbal ou suscetível de verbalização; um código total ou parcialmente comum ao remetente ou destinatário (ou, em outras palavras, ao codificador e ao decodificador da mensagem); e, finalmente, um contacto, um canal físico e uma conexão psicológica entre o remetente e o destinatário, que capacite a ambos a entrarem e permanecerem em comunicação.” (JAKOBSON. Roman. **Linguística e comunicação**. Traduzido por Izidoro Blikstein. São Paulo: Cultrix, 1995, p. 123)

⁴⁷ BERLO, David Kenneth. **O processo comunicacional**. São Paulo: Martins Fontes, 1997. Tradução de Jorge Arnaldo Fontes, p. 173.

⁴⁸ MOELLER, Hans-Georg. **Luhmann explained: from souls to systems**. Chicago: Open Court, 2006, p. 66.

⁴⁹ VIANA, Ulisses Schwarz. **Direito e justiça em Niklas Luhmann: complexidade e contingência no sistema jurídico**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2015, pp. 51 - 56.

de seleção das alternativas que o mundo dispõe, criando uma realidade ou um núcleo de sentido simultaneamente auto e heterorreferencial.

Aqui, repousam os problemas semânticos relacionados com os significados dos termos contidos nos enunciados prescritivos, como a ambiguidade e a vaguidade, pois os sentidos estão atrelados, faticamente, com os elementos essenciais, sejam eles políticos, culturais ou econômicos, que condicionam a utilização da locução no Sistema Social⁵⁰.

O legislador possui relativa autonomia para, ao positivar determinado conceito, eleger o significado que já lhe outorgaram os diversos subsistemas sociais, como, por exemplo, o Contábil ou Econômico, ou pretender inovar ao criar um sentido totalmente apartado, desde, é claro, que as disposições constitucionais relacionadas às limitações impostas ao poder de tributar sejam observadas, conforme bem prevê o artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Por isso, os termos que perfazem as normas instituidoras de hipóteses exacionais devem guardar consonância com os preceitos contidos na Constituição, de forma a conformarem-se com o uso reiterado que dela é feito por uma determinada comunidade social. Nestes termos, é defeso, por exemplo, a atribuição de significações patrimoniais ao conceito de “lucro”, ou, possessórias ao conceito de “propriedade”, posto a Constituição ser o principal elemento de controle exercido sobre uma linguagem compartilhada intersubjetivamente dentro de um Sistema Social de referência, fato esse que confere a autonomia necessária ao Direito para a consecução do seu processo histórico de reprodução autopoietica⁵¹.

A atribuição de sentido às informações e compreensão da mensagem é resultado de uma seleção cognitiva de elementos internos do sistema. A comunicação, portanto, estimula o sistema a reelaborar suas estruturas para ser capaz de selecionar uma informação. Desta forma, somente haverá informação quando existir uma diferença que demande uma alteração interna do sistema, haja vista sua estrutura não depender de qualquer mudança para o provável e o esperado⁵².

Por isso, pode-se compreender a informação como uma diferença observável e desencadeadora de outra diferença, cuja demanda pela mutação da estrutura sistêmica ocasiona novas expectativas futuras. Portanto, da comunicação, em seu sentido mais abstrato e geral, como observação e descrição da diferença de um sistema por outro, decorre a seleção,

⁵⁰ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6 ed. ver. ampl. São Paulo: Atlas, 2012, p. 261.

⁵¹ ROCHA, Antônio. (Auto-)nomia do direito e linguagem. In: uma resposta hermenêutica para a conexão entre direito tributário e contabilidade. In: **Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região**, [S. l.], v. 33, n. 1, pp. 116 – 129, 2021. Disponível In: <https://revista.trf1.jus.br/trf1/article/view/293>. Acesso In: 7 jun. 2024

⁵² NOBLES, Richard; SCHIFF, David. **A Sociology of Jurisprudence**. Oxford: Hart Publishing, 2006, pp. 216 – 220.

condicionada pela sua estrutura interna, daquilo que o sistema irritado processará internamente como informação, cuja atribuição de sentido poderá ser diferente daquele recebido pelo sistema em que foi observado, em virtude da consequência lógica da existência de programas e de códigos de valores distintos.

2.4.2 Os acoplamentos estrutural e operacional

No entanto, apesar dos sistemas serem operacionalmente fechados e sua reprodução normativa operar-se autopoeticamente, as informações presentes no ambiente que sejam definidas nas suas estruturas como relevantes para o processo evolutivo do sistema, na forma de fatos descritos no antecedente dos programas jurídicos, podem ser selecionadas graças ao mecanismo do acoplamento estrutural, consistente na operação cognitiva de produção de auto-irritações construídas internamente e registradas pelas estruturas dos sistemas em referência àquelas ocorridas na sociedade.

Com isso, ao estruturar as possibilidades de escolha e estabilizar as coincidências inter-sistêmicas⁵³, possibilita-se uma intensa e constante integração e adaptação entre os diversos sistemas sociais, ao possibilitar o intercâmbio dos mecanismos de funcionamento de sistemas diversos.

O sistema reage às irritações somente na hipótese de esse ser capaz de processar a informação contida no ambiente pela sua estrutura interna. Por isso, as irritações surgem de uma confrontação interna e não especificada de eventos do sistema com possibilidades próprias, cujas expectativas foram estabilizadas pelas suas estruturas. Deste modo, as irritações não existem no ambiente, nem são transferidas por esse para o sistema, mas, sim, construídas internamente, com significados independentes do significado que ostentam no meio. Por isso, tratam-se, sempre, de auto-irritações. No Sistema Social, o maior acoplamento estrutural é a linguagem, pois viabiliza o funcionamento de todos os subsistemas sociais.

Ao acoplar as estruturas externas utilizadas pelo ambiente para a condução dos processos comunicativos, ao sistema acoplante não se faz necessário conhecer como se dá a organização interna do sistema acoplado, posto os processos de atribuição de sentido, de

⁵³ BACHUR, João Paulo. *Às portas do labirinto: para uma recepção crítica social de Niklas Luhmann*. 1. ed. Rio de Janeiro: Beco do Azogue, 2010, p. 167.

geração de repertório e de auto-reprodução interna serem apartados e incompreensíveis entre sistemas distintos.

De maneira análoga ocorre com o sistema humano, já que o conhecimento é o resultado do acoplamento estrutural existente entre o subsistema nervoso e o ambiente que o circunda. Por este motivo, o conhecimento é gerado internamente pela classificação, realizada por intermédio dos sentidos, dos elementos passíveis de mudar o seu estado anterior, em resposta às perturbações do entorno.

A partir das conexões neurais, operacionalizadas mediante configuração própria pelo cérebro, é possível o acoplamento das superfícies sensoriais e motoras sobre o meio, o qual produz as reações necessárias à formação interna do conhecimento pelo sentido (neste caso, o tato), devido ao fechamento operacional do sistema nervoso⁵⁴. Portanto, o sistema nervoso não absorve as informações do ambiente, mas as constrói internamente, ao generalizar as expectativas das perturbações que desencadeiam alterações no organismo. Nas palavras de Morin⁵⁵:

todo conhecimento é uma tradução no sentido de que os estímulos que chegam aos nossos olhos vão até milhões de células diferentes, provocando e suscitando mensagens que transmitirão ao cérebro mediante o nervo óptico, segundo um código binário. Dito de outra maneira, a natureza do estímulo visual será traduzida num código. E todos os códigos que chegam às diferentes regiões do cérebro são mesclados e transformados para dar-nos uma percepção, uma representação. Desse modo, traduzimos e reconstruímos.

O acoplamento estrutural é complementado pelo acoplamento operativo, espécie de acoplamento momentâneo que permite que um evento social seja, simultaneamente, operação de diversos subsistemas sociais. Para tanto, necessária a negação temporária da diferenciação funcional e fechamento operativo dos sistemas, contudo, sem subverter a percepção de existência do acoplamento estrutural e reprodução autopoietica, posto a operação intersistêmica ser observada e interpretada sob estrutura e tempo próprios de cada sistema e não haver qualquer espécie de subordinação semântica no processo de acoplamento estrutural, mas, apenas, um vínculo intersistêmico horizontal⁵⁶.

⁵⁴ MATURANA, Humberto Romesín. VARELA GARCÍA, Francisco Javier. **A árvore do conhecimento: as bases biológicas da compreensão humana**. São Paulo: Palas Athena, 2001, p. 177.

⁵⁵ MORIN, Edgar. Epistemologia da complexidade. In: SCHNITMAN, Dora Fried (org.). **Novos paradigmas, cultura e subjetividade**. Porto Alegre: Artes Médicas, 1996, p. 280.

⁵⁶ NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã - uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas**. Tradução de Marcelo Neves. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 98.

De outra banda, o acoplamento estrutural caracteriza-se como previsível e perene, e ocorre quando haja mais de uma expectativa concernente a uma determinada operação comunicativa entre dois ou mais subsistemas. Ou seja, ao passo que a reprodução comunicativa entre sistemas distintos é assíncrona, a sincronicidade da ocorrência do evento de interesse comum entre os sistemas consiste na coincidência significativa do evento para o sistema e para o seu entorno.

Assim, cada sistema determina, a partir do seu código e programa, em que medida o código utilizado por cada um dos outros sistemas que o influenciam possui relevância para a concatenação de suas operações internas⁵⁷. Desta forma, é possível, a partir da diferenciação construída dentro de si, a apreensão, pelo Sistema Jurídico, dos elementos presentes em seu entorno, ou seja, das operações realizadas no interior dos demais sistemas sociais, mediante o acoplamento de suas estruturas⁵⁸.

Por isso, a abertura cognitiva dos sistemas impede a mútua ignorância de suas existências, ou seja, cada sistema, enquanto observador dos demais sistemas, também é objeto de observância por estes. No Direito, este processo ocorre por intermédio do quadro de referência de atribuição metodológica de designação de significado e sentido aos fenômenos técnicos, económicos, sociais, políticos, culturais e morais⁵⁹, cujo esquema de interpretação é ofertado pelo seu programa normativo.

O acoplamento operativo ocorre com bastante frequência na teoria geral das provas, principalmente quando do envolvimento dos Subsistemas Jurídico, Contábil e Económico, hipótese na qual a ocorrência pontual de um evento, por exemplo, a saída jurídica de determinada mercadoria de um estabelecimento empresarial, enseja operações comunicativas dentro de cada um destes subsistemas, cada qual com sua própria linguagem, código e rede recursiva autorreferencial.

É, portanto, diferentemente do acoplamento operacional, fator de elevação da complexidade no interior dos sistemas, já que suscita a constante produção e dissolução de arranjos organizacionais dos sistemas parciais, que se acoplam e desacoplam, momentaneamente, para permitir uma aquisição, mais rápida e melhor coordenada, das informações sincronizadas nos sistemas participantes.

⁵⁷ LUHMANN, Niklas. **La economía de la sociedad**. Tradução de Aldo Mascareño. Cidade do México: Herder, 2017, p. 166.

⁵⁸ NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: Acadêmica, 1994, p. 157.

⁵⁹ ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Tradução de João Baptista Machado. 11. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 173.

2.4.3 A autorreferência e a heterorreferência

Compreende-se serem os sistemas cognitivamente abertos, posto sua programação permitir que neles ingressem informações ambientais (heterorreferência), caracterizadas pelas influências das pressões e irritações do seu entorno, apesar de serem operacionalmente fechados, uma vez sua reprodução operar-se sob um exclusivo código binário, e a partir de operações comunicacionais determinadas internamente (autorreferência), ou seja, o sistema seleciona as informações do ambiente a partir da relação de heterorreferência e as atribui às distinções produzidas no seu entorno.

Apenas os elementos que ultrapassam o filtro do código bivalente positivo/negativo passam a compor o Sistema Jurídico em um entrelaçamento circular de operações auto-reprodutivas, o que garante ao Sistema Jurídico o seu fechamento operacional e sua autonomia perante os demais subsistemas sociais. Para Vesting⁶⁰, “o sistema jurídico requer uma codificação própria para o seu fechamento autopoietico, tornando-se operacionalmente fechado quando normas de Direito se unem a normas de Direito já existentes e o esquematismo binário lícito/ilícito é manejado de modo contínuo”.

Ou seja, devido a sua clausura operativa, as fontes do Direito somente podem ser jurídicas. Deste fato decorre a conclusão de que os elementos contidos no ambiente, próprios de outros subsistemas sociais, não podem ser utilizados pelo sistema jurídico sem um prévio juízo de valor acerca da sua relevância jurídica, a partir da submissão aos critérios de formação admitidos internamente pelo próprio Sistema, o que conduzirá à consequente, ou não, seleção da informação na hipótese de esta estar confluyente com o código binário do Direito⁶¹.

Desta forma, depreende-se ocorrer a autorreferencialidade na alusão a conceitos exercida na argumentação formal e a heterorreferencialidade na argumentação substantiva, na qual ocorre a referência a interesses. Ao passo que a argumentação formal é utilizada para impedir a submersão da argumentação na plenitude da complexidade do entorno, a argumentação substantiva impede que o sistema se dissocie, por completo, da realidade durante o processo da argumentação formal.

⁶⁰ VESTING, Thomas. **Teoria do Direito: Uma Introdução**. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 144.

⁶¹ TÔRRES, Heleno Taveira. **Autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 40.

Nestes termos, pode-se dizer serem os conceitos jurídicos produzidos durante o processo de argumentação jurídica, cujo fundamento são as diferenciações que surgem dos motivos e repercussões sopesados pelo jurista. Uma vez alicerçado um conceito, possibilita-se a referência a distinções relevantes para o funcionamento do sistema, as quais são condensadas em regras para se fazerem facilmente reconhecíveis e ser possível a sua utilização em outras oportunidades, sem a demanda de refazimento de todo o processo argumentativo.

Com isso, possibilita-se o uso, pela argumentação jurídica, dos mesmos institutos para circunstâncias e finalidades distintas, tal como ocorre com os princípios jurídicos, devido ao elevado grau de maleabilidade e abstração axiológica que ostentam⁶². A reutilização da diferenciação já processada reforça a validade do conceito para distintas situações, o que lhe confere um sentido generalizado e constituidor de pontos de vista altamente agregadores, cuja força da tradição, forjada pelo constante exercício da experimentação jurídica no tempo, constitui-se como importante ferramenta evolutiva de auxílio para o aplicador da norma na conservação da experiência jurídica.

Portanto, pode-se compreender ser a argumentação jurídica também um processo histórico, já que faz uso de operações comunicacionais pretéritas e de todo o arcabouço evolutivo presente nos conceitos, processo esse que confere integridade e coerência às operações vindouras, tal qual a representação do “romance em cadeia”, proposta por Ronald Dworkin⁶³.

Todo e qualquer sistema, incluindo seus subsistemas, autofundam-se a partir da reentrância da diferença “sistema/ambiente” na oposição por ele próprio constituída internamente, em um incessante processo sistêmico de distinção. Com isso, o sistema que se diferencia passa a ter ambientes internos e estes, que também são caracterizados como sistemas sociais, passam a ter aquele como seu ambiente e se tornam, em um processo cíclico, ambientes uns dos outros⁶⁴.

Para tanto, a característica autopoietica do sistema permite-lhe copiar o ambiente para dentro de si, conforme suas próprias possibilidades comunicativas, com a finalidade de permitir que a distinção volte a entrar naquilo que ela mesma distinguiu – “re-entry ou autorreferência/heterorreferência”⁶⁵. No operar sucessivo do sistema, o círculo de

⁶² GALUPPO, Marcelo Campos. **Igualdade e Diferença: Estado Democrático de Direito a partir do pensamento de Habermas**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002, pp. 170 – 172.

⁶³ DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. 3. ed. Martins Fontes: São Paulo, 2014, pp. 275 – 279.

⁶⁴ GONÇALVES, Guilherme Leite; VILLAS BÔAS FILHO, Orlando. **Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 49.

⁶⁵ VESTING, Thomas. **Teoria do Direito: Uma Introdução**. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 147 - 148.

autorreferencialidade repete-se infinitamente, a fim de que o sistema possa referir-se a si mesmo como um sistema autorreferencial com autorreferências operativas copiadas em seu próprio interior⁶⁶.

Assim como ocorre em cada célula de nosso corpo, que contém a totalidade do patrimônio genético do ser completo, pode-se concluir que o inteiro está também na parte, desta forma, cada indivíduo é uma parte da sociedade como um todo⁶⁷. No entanto, não pode ser considerado como unidade que, simplesmente, converge com outras no lado interno do Sistema Social. O indivíduo constitui-se, por si só, também como um sistema que influencia outros sistemas-indivíduos, internamente ao meio social, cujas adaptações mútuas formam não somente a identidade do indivíduo, como também a identidade do sistema.

Desta forma, não se pode afirmar ser o indivíduo o único influenciado, já que esse também é capaz de influir na alteração do seu entorno. A sociedade é, assim, enquanto Sistema Social total, ambiente dos subsistemas sociais. Isso equivale a dizer que a sociedade não se relaciona diretamente com ambiente em que imbricada, tampouco pelos demais subsistemas sociais, posto não haver canal de contato direto entre os lados opostos de cada uma das formas.

Por este motivo, Luhmann não aceita a hipótese da existência de um ponto inaugural para a análise da sociedade, tampouco é adepto da Teoria da Ação, de Max Weber⁶⁸, na qual se estabelece uma vinculação compreensiva entre o ato individual e o correspondente sentido que ostenta na sociedade, em uma relação ontológico-causal (natural, metafísica)⁶⁹, em que o primeiro seria o fundamento de existência do segundo.

Segundo Luhmann, o afastamento do paradoxo existente entre os sistemas, neste caso, entre o indivíduo e a sociedade, não é teoricamente possível, haja vista a complexidade social - derivada da imprevisibilidade de acontecimentos no universo do possível e na contingência da atualização dos mesmos na realidade fenomênica⁷⁰, bem como da reflexividade de seus processos⁷¹, características essas de uma sociedade altamente moderna⁷² e com consequências universais e extremadas - estar também incorporada no homem, pois somente assim esse é

⁶⁶ LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. Tradução de Saulo Krieger. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 285.

⁶⁷ MORIN, Edgar. Epistemologia da complexidade. In: SCHNITMAN, Dora Fried (org.). **Novos paradigmas, cultura e subjetividade**. Porto Alegre: Artes Médicas, 1996, p. 278.

⁶⁸ WEBER, Max. **Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva**. v. I. Brasília: UNB, 2015.

⁶⁹ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. **Curso de filosofia política**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 312.

⁷⁰ LIMA, Fernando Rister de Sousa. **Sociologia do direito: o Direito e o processo à luz da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann**. 2. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2012, p. 27 - 28.

⁷¹ ANGELELLI, Gustavo. **História do direito: tempos do sistema jurídico**. Curitiba: Juruá Editora, 2017, p. 58.

⁷² GIDDENS, Anthony. **The consequences of modernity**. Cambridge, UK: Polity Press, 1990, p. 3.

capaz de compreender e descrever, minimamente, a sociedade pela redução da complexidade do ambiente em que inserido⁷³, pois ao homem não é concebível conhecer a natureza em toda a sua complexidade.

Para o autor, a sociedade não é constituída por indivíduos, mas pelas interações exercidas entre eles a partir da comunicação⁷⁴, cuja ferramenta da linguagem detém o homem como seu meio existencial e de desenvolvimento. Retira, portanto, o homem do epicentro do Sistema Social para, em seu lugar, incluir a comunicação. Segundo Rocha, Schwartz e Clam:

a sociedade é comunicação. E tudo o que se comunica faz parte da sociedade ou é sociedade. A sociedade é uma realidade com clausura auto-referencial ordenada de forma auto-substitutiva, de vez que tudo que deve ser substituído ou mudado, em seu interior, deve ser mudado ou substituído a partir do seu próprio interior. É assim que a sociedade se comunica, se transforma e se complexifica⁷⁵.

Destarte, o autor rompe, inclusive, com o autoritarismo das pretensões normativas da semântica sociológica europeia de Karl Marx e Émile Durkheim, como sendo a única capaz de conferir uma observação adequada dos fenômenos sociais. Assim, o Sistema Social, na Teoria de Luhmann, é objeto de uma observação de segundo grau livre de qualquer preconcebimento que possa limitar o exame dos acontecimentos, resultando em uma maior complexidade, já que não há uma delimitação conceitual dos seus elementos.

2.5 A contribuição da Teoria dos Sistemas para a descrição do fenômeno da interdisciplinaridade entre o Direito Tributário e a Contabilidade

A despeito de reconhecer o fechamento operacional e a autonomia dos Sistemas Sociais, a Teoria dos Sistemas de Luhmann logra descrever as mútuas influências sob as quais operam as diversas estruturas de interações e relações entre indivíduos, grupos e instituições componentes de um determinado grupamento social.

Para poderem funcionar a contento e atingir a funcionalidade para a qual subsistem, os Sistemas Sociais devem, necessariamente, ser abertos cognitivamente para as informações

⁷³ LUHMANN, Niklas. Iluminismo sociológico. Tradução de Artur Mourão. In: Santos, José Manuel (org.). **O pensamento de Niklas Luhmann**. Corvilhã: Universidade da Beira Interior, 1967, p. 34 – 46.

⁷⁴ ARNAUD, André-Jean; LOPES JÚNIOR, Dalmir (orgs.). **Niklas Lumann: do sistema social à sociologia jurídica**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, pp. 324 – 325.

⁷⁵ ROCHA, Leonel Severo; SCHWARTZ, Germano; CLAM, Jean. **Introdução à teoria do sistema autopoietico do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 71.

presentes no ambiente em que imbricados, de forma que permaneçam aptos a adaptarem-se à contingência do ambiente e solucionar as irritações advindas do incerto.

O Subsistema Jurídico-Tributário, como elemento integrante do Sistema Social total que é e responsável pelo disciplinamento das relações exacionais entre sujeitos ativos e passivos, utiliza-se de termos e conceitos cujos significados são atribuídos por outros sistemas autorreferenciais, a fim de que a parcela complexa do mundo afeita à identificação e mensuração do fato tributável possa ser mais bem compreendida.

Neste sentido, a Teoria dos Sistemas de Luhmann é ferramental teórico fundamental para a exequibilidade da retratação da forma como a interação entre os Subsistemas Jurídico e Contábil ocorre, sem qualquer prejuízo às suas características autopoieticas. Possibilita relatar, ademais, como tais Sistemas interconectam-se, a partir de programas e códigos próprios, com o propósito de que as expectativas sociais neles depositadas possam ser atendidas de maneira satisfatória, considerando-se as diferentes dimensões da realidade subjacente à incidência das normas de incidência tributária.

A interdisciplinaridade, neste contexto, manifesta-se pela necessidade de analisar o Direito Tributário e a Contabilidade em conjunto, a fim de que o operador tenha as condições necessárias e suficientes para a aplicação da norma tributária de maneira mais condizente com a real finalidade dos Princípios da Capacidade Contributiva e Vedação à Tributação com Efeito de Confisco, bem como possa ser oportunizado ao legislador antever as consequências fáticas da edição de determinado enunciado normativo sobre a real capacidade dos administrados na repartição do ônus tributário e sobre seus custos de conformidade fiscal, cujas evidências são objeto das seções subsequentes.

3. O (SUB)SISTEMA JURÍDICO

A sistematização do Direito ocorre juntamente com a necessidade de sua cientificidade⁷⁶, nos idos do século XVI, cujas ideias de Jean Bodin⁷⁷, Hugues Doneau, Grégoire de Toulouse e Johannes Althusius contribuíram para a denúncia desta demanda⁷⁸. Herkenhoff, em sucinto apanhado acerca das possíveis definições atribuíveis à Ciência Jurídica, assim se manifesta:

A ciência do direito pode ser definida como a investigação metódica e racional do fenômeno jurídico e a sistematização dos conhecimentos resultantes, conforme diz Luiz Fernando Coelho; pode-se definir a ciência do direito como o estudo metódico das normas jurídicas, com o objetivo de descobrir o significado do objetivo das mesmas e construir o sistema jurídico, bem como estabelecer as suas raízes sociais e históricas, como diz Paulo Dourado Gusmão; em lato sensu, a ciência do direito corresponde ao setor do conhecimento humano que investiga e sistematiza os fenômenos jurídicos. Em stricto sensu é a particularização do saber jurídico, que toma por objeto de estudo o teor normativo de um determinado sistema jurídico⁷⁹.

O Sistema Jurídico, neste contexto, consiste como um dos vários subsistemas sociais existentes⁸⁰, assim como, dentre outros, o Econômico, o Contábil, o Científico e o Político também o são. A sociedade é, para todos estes subsistemas, um ambiente em comum, cuja particular diferença para com o Sistema Jurídico é demarcada pelo próprio objeto do Direito, o qual estabelece seus limites e tudo aquilo que lhe possa pertencer, ou não⁸¹. Nestes termos, a

⁷⁶ Para o filósofo Wundt, a Ciência do Direito, devido ao seu processo jurídico-conceitual, é “uma ciência eminentemente sistemática” (WUNDT, Wilhelm. **Logik: Logik der Geisteswissenschaften**. v. III. 4. ed. Enke, 1921, p. 617).

⁷⁷ BODIN, Jean. **Exposé du droit universel**. Paris: PUF, 1985, p. 9.

⁷⁸ VILLEY, Michel. **La formation de la pensée juridique moderne**. Paris: PUF, 1968, pp. 387 – 513.

⁷⁹ HERKENHOFF, João Batista. **Introdução à Ciência do Direito**. 1. ed. Rio de Janeiro: Estácio de Sá, 1982, p. 44.

⁸⁰ LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. Tradução de Saulo Krieger. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 154.

⁸¹ Compartilham da tese de que o Direito se constitui na forma de um sistema: BERGEL, Jean-Louis. **Teoria geral do direito**. Tradução de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. XXVI; BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 2. ed. Tradução de Ari Marcelo Soron. São Paulo: Edipro, 2014, pp. 35 - 48; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. ver. atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 78; KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016, pp. 161 - 167; LOSANO, Mario Giuseppe. **Sistema e struttura nel diritto: dal Novecento alla postmodernità**. v. III. Milano: Giuffrè, 2002; RAZ, Joseph. **O conceito de sistema jurídico: uma introdução à teoria dos sistemas jurídicos**. Tradução de Maria Cecília Almeida. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012; TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 3. ed. ver. atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019; VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, pág. 44.

integração social passa a ser produto de múltiplos, complexos e diversificados fenômenos comunicacionais, produzidos incessantemente dentro de cada um dos diversos subsistemas sociais existentes, a depender da diferenciação funcional desempenhada por cada qual.

Em assim sendo, a indicação do Sistema Jurídico somente pode ser realizada por si próprio, assim como a reprodução de suas operações e a definição dos seus limites. Não existe nenhuma outra instância na sociedade capaz de fazê-lo. Por isso, a programação do sistema, composta por leis, regulamentos, precedentes judiciais, contratos etc., determina quais e como as informações da sociedade serão processadas em linguagem jurídica. O que não estiver previsto nas normas permanecerá como comunicação não jurídica, passível de processamento por qualquer outro subsistema contido no Sistema Social, porém, com insignificância para o Direito. Para Cosciani⁸²:

Quando se examinam os problemas dos juristas é necessário que sejam examinados pelos juristas, com seus respectivos métodos e princípios; quando os de economistas, deve-se fazê-lo com a mentalidade de economistas. Os instrumentos teóricos, o significado das palavras e o método de análise são profundamente diversos.

Cada subsistema possui seu próprio código de comunicação, como uma regra de conexão entre os elementos do sistema, que lhe confere a auto-organização de sua reprodução autopoietica e o seu fechamento operativo a partir de demanda própria de reorganização das suas estruturas internas. Assim, em cada operação comunicativa, a programação jurídica possui o condão de eleger e atribuir valores ao código binário lícito/ilícito e indicar como devem ser aplicados, a partir das informações selecionadas do ambiente pela determinação de sua estrutura, a qual também dispõe acerca da forma como essas informações serão processadas no interior do sistema.

Com isso, o Direito pode ser considerado como um sistema de segundo grau, pois, no decorrer do seu processo de autorreprodução recursiva, filtra os elementos produzidos por outros subsistemas sociais através de seu próprio código. Neste mesmo sentido estão os ensinamentos de Geraldo Ataliba⁸³, para o qual:

É despropositado, anticientífico e absurdo o jurista recorrer a qualquer critério não jurídico, pré-jurídico ou metajurídico, para estabelecer uma classificação jurídica dos institutos que estuda. Não é lícito ultrapassar os limites do fenômeno que se põe como objeto do nosso estudo: o direito positivo. A realidade jurídica esgota-se no fenômeno jurídico [...] É inaceitável e anticientífico pretender colher elementos do mundo pré-jurídico para influir na

⁸² COSCIANI, Cesare. **Principi di scienza delle finanze**. Torino: Torinese, 1953, p. 9.

⁸³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 12. tir. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 24.

exegese de normas jurídicas, que deve ser procedida à luz dos desenhos normativos.

Assim sendo, é a convergência entre código e programa, isto é, entre a invariabilidade e a variabilidade, que viabiliza o sistema a ser, simultaneamente e harmoniosamente, fechado operacionalmente e aberto cognitivamente. Nestes termos, o programa normativo complementa o código binário lícito/ilícito ao conferir-lhe teor e, com isso, atribuir ao sistema a capacidade de tomar decisões. Ou seja, com fundamento nos programas, o sistema é capaz de determinar quais as hipóteses em que a comunicação jurídica qualificará o fato social como lícito e em quais outras hipóteses o qualificará como ilícito.

Desta forma, as diferenças de observação interna sobre os valores que devem ser conferidos ao código binário do direito, em cada situação específica, define o objeto da argumentação jurídica. Por outro lado, a observação de segundo grau acerca da correta, ou não, adjudicação dos valores ao código binário do direito constitui a função do Sistema Científico do Direito.

Diferentemente dos sistemas nomológicos, que se desenvolvem por meio de uma base axiomática e sem qualquer denotação existencial, o sistema jurídico (nomoempírico) possui como referencial semântico os objetos fáticos e, portanto, é composto por juízos sintéticos cuja finalidade é regular a conduta humana. Assim, enquanto os sistemas nomológicos são totalmente fechados, completos e coesos, o sistema jurídico é aberto nos planos semântico e pragmático, sendo fechado apenas no aspecto sintático, já que o Sistema Jurídico regula a si próprio e produz seus próprios elementos.

São esclarecedoras, neste ponto, as palavras do mestre Lourival Vilanova, o qual soube descrever, com clareza, acerca da unicidade do sistema jurídico:

[...] o fechamento do sistema é tão-só do ponto de vista do conhecimento específico (dogmático) levado a termo pela Ciência-do-Direito. Acrescentemos: o sistema jurídico é sistema aberto, em intercâmbio com os subsistemas sociais (econômicos, políticos, éticos), sacando seu conteúdo-de-referência desses subsistemas que entram no sistema-Direito através dos esquemas hipotéticos, os descritores de fatos típicos, e dos esquemas consequenciais, onde se dá a função prescritora da norma de Direito.⁸⁴

Neste sentido, do demasiado esforço exercido para a nítida demarcação do núcleo duro dos conceitos utilizados nos programas jurídicos, de forma a evitar que a vagueza da linguagem

⁸⁴ VILANOVA, Lourival. **As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 142.

natural ocasione a indeterminação dos conceitos jurídicos e possibilite que a argumentação se desloque para a periferia conceitual, decorre o inflacionamento das produções legislativas e, conseqüentemente, a elevação da complexidade e da redundância do Sistema Jurídico.

Considerando-se ser o Direito, diferentemente dos demais subsistemas sociais, provido de coercibilidade, projeta-se, intersistematicamente, por comunicações prescritivas. Com isso, ao passo que o Sistema Jurídico se utiliza de linguagem no processo comunicativo, comunica a existência de possibilidades de associação também fora do Subsistema Jurídico.

3.1 A linguagem jurídica

O Sistema Social seleciona e associa eventos comunicativos portadores de sentido que se atribuem ao Subsistema Jurídico e utilizam suas estruturas. Por esta razão, depreende-se ser a Teoria dos Sistemas adepta das correntes pragmáticas da filosofia da linguagem, pois a linguagem possibilita a construção e comunicação de sentidos de forma prática, ou seja, de acordo com o uso que se opera pela experiência.

O Direito, portanto, possui efetividade somente a partir da experimentação da concretude do fato ocorrido no contexto em que aplicado. A interpretação do sentido da norma deve ser orientada pela prática social, de modo a enfatizar o papel da experiência humana, com suas crenças, tradições e ideais no resultado de qualquer método argumentativo de justificação da tomada de decisão pelo aplicador do Direito.

Refuta-se, na atividade da argumentação jurídica, uma verdade fundacional ofertada por princípios e conceitos abstratos, previamente construídos e imunes às transformações sociais, bem como uma necessária vinculação exegética com a dogmática jurídica. A utilização de critério ou fundação última, estática e definitiva para qualquer teoria ou argumento deve ser substituída por uma investigação acerca dos efeitos que a operação jurídica pode gerar no mundo do ser, a forma como suas consequências são refletidas no cotidiano, com a finalidade de ensinar uma crescente correspondência entre o programa do Sistema Jurídico e as realidades econômica e social em que imbricado.

No entanto, sabe-se que toda espécie de apreensão da realidade é forçosamente fragmentária, posto restar circunscrita ao acervo linguístico daquele que a observa, em outros termos, constata-se ser qualquer objeto de análise produto da construção interna pelo seu

utente⁸⁵. Desta forma, não se faz possível a existência de condições suficientes para uma certeza exhaustiva e imparcial acerca de parcela do mundo, haja vista o observador também compor o sistema em que a observação é operacionalizada⁸⁶.

Além disso, constata-se ser o processo de apreensão do “mundo do ser” realizado dentro da capacidade estrutural que cada sistema dispõe para a perpetuação de sua funcionalidade⁸⁷. Por este motivo, o processo de aproximação com a realidade do meio que circunda o Sistema Jurídico implica, inevitavelmente, pontos cegos de observação que necessitam de compensações por um número maior de relacionamentos intersistêmicos⁸⁸.

Ademais, inconclusiva é a característica de toda e qualquer tentativa de descrição da realidade, pois a nenhum sistema é permitido o alcance exaustivo de todos os aspectos de um objeto empírico, haja vista o pressuposto de existência dos sistemas ser, justamente, a distinção de complexidade entre eles e o ambiente que os cinge. Por este motivo, constata-se ser a programação do direito construída por uma trama frouxa de conceitos, constituídos tanto por um núcleo duro de maior segurança sobre os sentidos de seus termos, como por uma periferia em que reina a indeterminação jurídica, ocasionada pela existência de uma penumbra de dúvidas acerca do espectro de aplicação da norma jurídica⁸⁹.

Por este motivo, os efeitos das interações sociais, resultantes do uso de determinada linguagem por membros de uma sociedade, possuem sobremaneira importância na produção de operações comunicacionais no interior do Sistema Jurídico-Tributário. Como manifestação do processo de significação e comunicação que é, patente a relação de interdependência existente entre a linguagem jurídica e a interação cognitiva dos fatos caracterizadores de fenômenos jurídico-tributários.

Neste ponto, constata-se ser a linguagem afeita à prática contábil, desde que juridicizada através do filtro binário próprio do Direito, elemento de grande influência na construção de sentido das normas jurídico-tributárias, posto o Sistema Jurídico ser permeável às irritações provocadas pelo ambiente que o circunda.

⁸⁵ VASCONCELLOS, Maria José Esteves de. **Pensamento sistêmico: o novo paradigma da ciência**. Campinas: Papirus, 2002, pp. 147 – 157.

⁸⁶ MATURANA, Humberto Romesín; VARELA GARCÍA, Francisco Javier. **Autopoieses and Cognition: realization of the living**. London: Boston Studies in the Philosophy of the Science, 1928, pp. 38 – 41.

⁸⁷ FOESTER, Heinz von. On constructing a reality. In: WATZLAWICK, Paul (org.). **The invented reality: how do we know what we believe we know (contributions on constructivism)**. New York: Norton & Company, 1984, pp. 46; 60 – 61; 113.

⁸⁸ DE GIORGI, Raffaele. **Direito, Tempo e Memória**. Tradução de Guilherme Leite Gonçalves. São Paulo: Quatier Latin, 2006, p. 113.

⁸⁹ MACCORMICK, Neil. **Controversies About Law's Ontology**. Edinburgh: Law and Society Series, 1991, p. 113.

O Subsistema Jurídico, em especial o Tributário, quando do perfazimento do seu processo comunicacional de construção de novas operações, por intermédio de linguagem erigida internamente, procede como verdadeiro instrumento de sobreposição ao descrever fatos manifestadores de grandezas econômicas reveladoras de capacidade econômica - objetos de outros ramos jurídicos e de acoplamentos operacionais com outros subsistemas sociais - nos programas hipotético-condicionais de incidência tributária, posto a tributação dever ter por substrato, necessariamente, um fenômeno econômico.

Por conseguinte, não pode a incidência tributária recair apenas sobre conceitos formais de natureza jurídica, sem qualquer lastro econômico, seja ele direto ou indireto, como também advoga Amilcar Falcão⁹⁰: “em sua essência, substância ou consistência, é o fato gerador um fato econômico, ao qual o Direito empresta relevo jurídico”. Caso contrário, autorizar-se-ia a tributação sobre o iníquo e o antieconômico, isto é, com feições expropriatórias. Nestes termos também está o posicionamento de Rubens Gomes de Souza, para quem:

a função do direito tributário é, exclusivamente, a de atribuir fundamento jurídico ao tratamento conferido pela Fazenda Pública às atividades dos contribuintes, consideradas estas como meras situações de fato evidenciadoras de capacidade econômica. O alcance do direito tributário está, portanto, delimitado unicamente pela extensão dos efeitos econômicos das situações materiais ou jurídicas definidas na lei fiscal como fatos geradores⁹¹.

Destarte, a linguagem jurídico-tributária é sobremaneira provida por conceitos utilizados por outras ciências sociais, sobretudo pela Contábil, já que, conforme exposto precedentemente, o recorte da realidade é operado pelo Sistema Jurídico-Tributário sobre eventos denotadores de atributos econômicos, ou seja, tem por objeto uma base econômica auferida, acumulada ou consumida, a qual requer uma abordagem interdisciplinar para a sua correta identificação e mensuração, sob pena de que valores caros ao Sistema Jurídico sejam desprezados, como, por exemplo, aqueles plasmados através dos Princípios da Capacidade Contributiva e Vedação à Tributação com Efeito de Confisco.

3.2 Os princípios jurídicos

⁹⁰ FALCÃO, Amilcar. **Fato gerador da obrigação tributária**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 64.

⁹¹ SOUSA, Rubens Gomes de. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 194.

Os princípios jurídicos, como arquétipos que são para a exegese jurídica⁹², ocupam posição de ascendência no sistema do Direito, pois orientam o processo de aplicação das normas jurídicas, inclusive as constitucionais. Observa-se, portanto, estar o Sistema Jurídico envolto por valores jurídicos com dimensões suprapositivas, os quais conferem a permeabilidade da Constituição a elementos extrínsecos, já que os princípios jurídico-constitucionais exercem a função de elo intermediário entre os valores socialmente almejados e os conceitos dispostos pela programação jurídica.

O processo conferido pelo Sistema Jurídico no sentido de atribuir maior concretização aos valores sociais ocorre através de uma passagem fluida entre o mundo do ser e o do dever-ser, na qual são estabelecidas as proposições normativas que atribuem a eficácia necessária para a produção das consequências jurídicas esperadas.

Por isso, no Direito Tributário, os Princípios da Capacidade Contributiva e Vedação à Tributação com Efeito de Confisco exercem função especial⁹³, já que se entremeiam com outros de similar envergadura, tais quais os da Igualdade, Justiça, Solidariedade, Mínimo Existencial e Dignidade da Pessoa Humana. Tamanha a relevância dos valores a eles subjacentes que suas origens se entrelaçam com os primórdios da tributação⁹⁴, tendo sido, inclusive, objeto de passagens bíblicas⁹⁵.

No Egito antigo, constam evidências nos escritos de Heródoto de que o Princípio da Capacidade Contributiva já estava presente no sistema tributário egípcio da época⁹⁶. Na Grécia antiga, durante o regime de Sólon, para o financiamento da marinha nacional, criou-se um imposto sobre o patrimônio graduado por quatro faixas de incidência, a depender da riqueza ostentada pelo sujeito passivo⁹⁷. Na Idade Média, São Tomás de Aquino já evidenciava a necessidade de a tributação ser empreendida de acordo com a capacidade do contribuinte, individualmente considerado⁹⁸, como forma concreta de manifestação da justiça distributiva⁹⁹.

⁹² CARRIÓ, Genaro Ruben Carrió. **Notas sobre Derecho y Language**. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994, p. 221.

⁹³ TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: **Direito Tributário: Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 520 – 521.

⁹⁴ ADAMS, Charles. **For Good and Evil – The impact of taxes on the course of civilization**. 2. ed. New York: Madison Books, 1999, pp. 7 – 9.

⁹⁵ 2 Reis 23:35-37: “Joaquim pagou ao faraó Neco a prata e o ouro. Mas, para cumprir as exigências do faraó, Joaquim impôs tributos ao povo, cobrando a prata e o ouro de cada um conforme suas posses”.

⁹⁶ GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio dela capacità contributiva**. Milão: Giuffrè, 1961, p. 6.

⁹⁷ CONTI, José Mauricio. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 37.

⁹⁸ TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. In: **Revista de Direito Tributário**. a. 2. n. 4. São Paulo: Malheiros, 1978, p. 126.

⁹⁹ ARISTÓTELES. Ética a Nicômaco. v. 4. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim. In: **Os Pensadores**. São Paulo: Nova Cultural, 1973, p. 109.

Assim, a fragmentação entre o Estado e a Economia, estabelecida pelo Estado Liberal-Burguês de Direito, conduziu a uma visão do Princípio da Capacidade Contributiva sob um viés preponderantemente econômico, e não somente jurídico. Desta forma, em sua origem, a capacidade contributiva era tratada como princípio atrelado à Ciência Econômica, como instrumento de proteção da propriedade privada frente ao Estado, assim como também ocorria com o Direito Tributário, o qual, em razão dos fatos tributáveis possuírem sempre relevância econômica, era ramo de estudo da Ciência das Finanças.

No século XVIII, Adam Smith, na obra *A Riqueza das Nações*, com fundamento nos estudos do economista Johann Heinrich Gottlob von Justi, afirmava sobre a necessidade de os súditos contribuírem para as despesas públicas “tanto quanto possível em proporção de suas faculdades”¹⁰⁰, de cujos ideais originaram-se inúmeras revoltas populares, como a Festa do Chá de Boston, em 1773, a revolta contra as Leis Townshend, que ocasionou a libertação das Colônias e a Constituição americana, em 1787, a Tomada da Bastilha, em 1789, que originou a constituição francesa de 1791, e a Inconfidência Mineira, também em 1789. Assim também defendia Montesquieu¹⁰¹, para quem cada cidadão deveria direcionar uma porção de sua riqueza para a contribuição do custeio de funcionamento do Estado.

Em 26 de agosto de 1789, o Princípio da Capacidade Contributiva foi positivado no artigo 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, nos seguintes termos: “para manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades¹⁰²”. A partir de então, diversos textos constitucionais passaram a enunciar expressamente o Princípio¹⁰³, originalmente pela constituição francesa¹⁰⁴, de 1791, a qual passa a influenciar diversas outras ao redor do mundo, como sucedeu com a romana, de 1798, espanhola, de 1812, piemontesa, de 1820, portuguesa, de 1822, e brasileira, de 1824¹⁰⁵, exemplificativamente.

¹⁰⁰ OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito tributário: capacidade contributiva**. 2. ed. ver. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 23.

¹⁰¹ MONTESQUIEU. **O espírito das Leis**. São Paulo: Martins Fontes, 1996, Livro XIII, cap. 1, p. 1.

¹⁰² “Pour l’entretien de la force publique, et pour les dépenses d’administration, une contribution commune est indispensable. Elle doit être également répartie entre tous les Citoyens, en raison de leurs facultés.”

¹⁰³ MEIRELLES, José Ricardo. **O Princípio da capacidade contributiva**. Brasília: Revista de Informação Legislativa, 1997, p. 334.

¹⁰⁴ DEBBASCH, Charles; PONTIER, Jean-Marie. **Les Constitutions de la France**. 3. ed. Paris: Dalloz, 1996, p. 11.

¹⁰⁵ “Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres” (art. 179, inciso XV).

Hodiernamente, o Princípio da Capacidade Contributiva encontra-se literalmente expresso em diversas constituições, como, exemplificativamente, ocorre na canadense, de 1982, que dispõe sobre a obrigatoriedade de o parlamento adotar medidas que promovam a igualdade de chances entre todos os cidadãos na busca do seu bem-estar¹⁰⁶, na espanhola, de 1978, a qual determina a instituição de um sistema tributário justo, fundamentado na capacidade econômica dos contribuintes¹⁰⁷, e na italiana, de 1947, que prevê a obrigação de todos na contribuição das despesas públicas¹⁰⁸, na medida de suas capacidades contributivas¹⁰⁹, neste último caso, como uma derivação das investigações políticas relacionadas à Ciência das Finanças, que ocorria na época¹¹⁰.

Como fundamento ético de qualquer Estado de Direito, o Princípio é garantidor da preeminência do ser humano e de suas organizações perante o Poder Tributário, garantindo, desta forma, o primado da justiça na atividade tributante - seja ela legislativa, administrativa ou judicial -, por intermédio da concretização do Princípio da Igualdade, nos termos já positivados pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, a qual contemplou a Justiça Tributária como Princípio de observância obrigatória pelo Sistema Tributário Nacional. Para Sacha Calmon Navarro Coêlho:

É no ideal de justiça que se inspira o princípio da igualdade, cujo conteúdo, por sua vez, é integrado no Direito Tributário pelo princípio da capacidade contributiva, determinando-se desta forma o profundo sentido ético-jurídico do tributo, que não poderá fugir da imposição justa. Se um tributo violar a capacidade contributiva estará desrespeitando a própria isonomia constitucional e a diretriz de justiça (fiscal) de que se reveste o princípio¹¹¹.

¹⁰⁶ “36 (1) - Without altering the legislative authority of Parliament or of the provincial legislatures, or the rights of any of them with respect to the exercise of their legislative authority, Parliament and the legislatures, together with the government of Canada and the provincial governments, are committed to (a) promoting equal opportunities for the well-being of Canadians; (b) furthering economic development to reduce disparity in opportunities [...]”. “36 (1) - Sem alterar a autoridade legislativa do Parlamento ou das legislaturas provinciais, ou os direitos de qualquer uma delas com relação ao exercício de sua autoridade legislativa, o Parlamento e as legislaturas, juntamente com o governo do Canadá e os governos provinciais, estão comprometidos a (a) promover a igualdade de oportunidades para o bem-estar dos canadenses; (b) promover o desenvolvimento econômico para reduzir a disparidade de oportunidades [...]” (Tradução livre).

¹⁰⁷ “Artículo 31.1 - Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”. “Artigo 31.1 - Todos contribuirão para o apoio às despesas públicas de acordo com a sua capacidade econômica através de um sistema fiscal justo inspirado nos princípios da igualdade e da progressividade que, em nenhum caso, terá alcance confiscatório.” (Tradução livre).

¹⁰⁸ GAFFURI, Franco. **L’attitudine ala contribuzione**. Milão: Giuffrè, 1969, p. 1.

¹⁰⁹ “Art. 53 - Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”. “Art. 53 - Todos são obrigados a contribuir para as despesas públicas com base na sua capacidade de pagamento”. (Tradução livre).

¹¹⁰ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, pp. 330 - 333.

¹¹¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 99.

No entanto, independentemente de sua positivação, o valor atrelado ao Princípio deve compor os critérios positivos de conformação da estrutura de qualquer Sistema Jurídico-Tributário que se repute equânime, posto tratar-se de um arquiprincípio¹¹², ou princípio de sobredireito¹¹³, uma vez ser a capacidade contributiva pressuposto lógico¹¹⁴ para a expectativa de ocorrência de qualquer espécie de tributação¹¹⁵, assim como elemento de coordenação e de adaptação dos Sistemas Jurídico-Tributários. Neste sentido, constitui-se como fundamento¹¹⁶ jurídico-constitucional da obrigação tributária¹¹⁷. Na hipótese de inexistir seu pressuposto fático, faltarão a condição necessária para o surgimento da relação obrigacional entre o ente tributante e o particular.

A capacidade contributiva, ainda que padeça da ambiguidade e imprecisão próprias da linguagem, compreende a aptidão do sujeito passivo em contribuir para a manutenção da coisa pública sem o declínio de suas fontes de riqueza, ou seja, deve a tributação ocorrer na proporção dos haveres¹¹⁸ daquele disposto no consequente da norma impositiva. Não deve ser confundida, contudo, com a capacidade econômica e financeira deste mesmo sujeito, posto seus termos serem distintos.

Enquanto a capacidade econômica refere-se à aptidão potencial de produção ou disposição de riqueza, seja na forma de renda, consumo ou patrimônio¹¹⁹, a capacidade contributiva relaciona-se com a capacidade específica de determinado sujeito poder suportar o ônus tributário, sem o comprometimento de sua fonte de sustento e desenvolvimento, assim como dos seus dependentes econômicos.

¹¹² Ibid., p. 91.

¹¹³ PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados: à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 43.

¹¹⁴ JARACH, Dino. **El Hecho Imponible**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1971, p. 116.

¹¹⁵ No Brasil, este posicionamento foi adotado na oportunidade em que a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, excluiu o enunciado constante do artigo 202 da Constituição Federal de 1946, o qual previa o Princípio da Capacidade Contributiva nos seguintes termos: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”, cuja omissão também foi reafirmada pela Constituição Federal de 1967 e pela Emenda Constitucional nº 01/69. A doutrina majoritária, à época, manifestou-se no sentido da preservação do Princípio, considerando-se uma observação sistemática do ordenamento jurídico vigente (JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986, pp. 258 – 260).

¹¹⁶ FANTOZZI, Augusto. **Corso di Diritto Tributario**. Torino: UTET, 2005, p. 30.

¹¹⁷ GRIZZOTTI, Benvenuto. **Studi di scienza delle finanze e Diritto Finanziario**. v. 2. Milão: Giuffrè, 1956, pp. 565 - 570.

¹¹⁸ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. atual. ver. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 107; JARACH, Dino. **Finanzas publicas y derecho tributario**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, p. 386; BERLIRI, Antonio. **Principi di diritto tributario**. v. 1. Milano: Giffre, 1967, p. 269; COSTA, Ramón Valdés. **Curso de derecho tributario**. 2. ed. Buenos Aires: De Palma, 1996, p. 128.

¹¹⁹ NOBRE JÚNIOR, Edílson Pereira. **Princípio constitucional da capacidade contributiva**. Porto Alegre: Fabris, 2001, p. 32.

A capacidade financeira, por sua vez, diz respeito com a disponibilidade e liquidez necessárias para a liquidação da obrigação tributária¹²⁰. Portanto, a Capacidade Contributiva é Princípio com forte carga axiológica e atrelado à fundamentação da garantia material direta de outros valores constitucionalmente consagrados¹²¹, como a justiça, igualdade, solidariedade, mínimo existencial, livre iniciativa e universalidade.

No que concerne aos valores “justiça” e “razoabilidade”, núcleos do Estado de Direito, o Princípio da Capacidade Contributiva é fator de proteção contra a imposição do ônus tributário sobre aqueles que não possuem a aptidão de suportá-lo, sob pena de sujeitá-los à condição de penúria econômica ou de miserabilidade¹²². Deve o Estado, portanto, ser exitoso na tarefa de identificar, de maneira justa, a parcela do patrimônio do contribuinte necessária para prover sua existência digna, além da de sua família, a fim de que a diferença possa ser gravada pelo ônus fiscal¹²³, de acordo com os critérios de comparabilidade dispostos para a classe social em que inserido o sujeito¹²⁴.

No curso do processo de apuração da real capacidade contributiva dos sujeitos passivos, é imposto ao Estado o dever de aferir sua real situação econômica, da maneira mais inteligível e mensurável possível, a partir da utilização de todos os meios e aparatos disponíveis e permitidos pelo Direito, aptos a melhor evidenciar a porção do patrimônio, da renda ou do consumo passível de ser onerada pelo encargo tributário.

Ou seja, do Princípio evidencia-se a supremacia do ser humano frente ao crédito tributário, medida esta que sempre deve justificar a manifestação do poder tributante¹²⁵ como forma de garantia de sua juridicidade, cuja interpretação não deve se dar sob o viés da arrecadação, somente¹²⁶. Com isso, a personalização da tributação permite a estratificação dos contribuintes em classes sócio-econômicas equivalentes, de forma que a carga tributária total seja distribuída de maneira equânime, graduada de acordo com as forças econômicas dos seus destinatários¹²⁷.

¹²⁰ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 36.

¹²¹ VILLEGAS, Hector. **Curso de Direito Tributario**. Tradução de Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1960, p. 89.

¹²² BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 251 – 252.

¹²³ BERLIRI, Antonio. **Scriti scelti di Diritto Tributario**. Milão: Giuffrè, 1990, p. 13.

¹²⁴ MAFFEZZONI, Federico. **Il principio di capacità contributiva nel Diritto Finanziario**. Turim: Utet, 1970, p. 3.

¹²⁵ BUJANDA, Fernando Sáinz de. **Hacienda y Derecho**. v. IV. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1966, p. 551.

¹²⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 83.

¹²⁷ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 12. ed. ver. atual. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 198.

Neste sentido, depreende-se ser o Princípio da Igualdade concretizado, na seara tributária, pelo Princípio da Capacidade Contributiva, a partir de medidas de comparabilidade entre o objeto da tributação e os sujeitos passivos. Em outros termos, deve a diferenciação do ônus tributário, efetivada por intermédio da comparabilidade entre os destinatários das normas tributárias, basear-se em um mesmo critério de distinção¹²⁸.

Desta observação é patente a constatação de que o Princípio da Capacidade Contributiva é medida material e critério fundamental de concretização da igualdade¹²⁹ formal e legitimidade¹³⁰ dentro do Sistema Impositivo, já que é através das características econômicas dos contribuintes que os desiguais poderão ser tratados desigualmente, na medida da sua desigualdade, no processo de repartição da carga tributária¹³¹ e de interpretação da norma exacional.

Por isso, qualquer medida tendente à violação de tais valores, tidos como supremos, deve ser atacada por intermédio do manejo da salvaguarda das garantias individuais, como os direitos de propriedade e liberdade, por exemplo. Neste sentido, o Princípio da Capacidade Contributiva também se consubstancia como uma garantia individual do sujeito passivo, motivo pelo qual deve sempre ser sopesada na particularidade do caso concreto, quando do exame das matérias factuais do administrado, individualmente considerado, na aplicação da norma tributária. Para João Fanucchi¹³²:

O termo ‘caráter pessoal’ previsto no artigo 145, §1º, da CRFB aponta duas situações devidamente correlatas: (i) individualidade (ii) realidade. Logo, a tributação deve levar em consideração questões pessoais/individuais do sujeito passivo de obrigação tributária e se valer da realidade ou da verdade, e não de ficções ou presunções absolutas jurídicas.

Nestes termos, a presunção *ex lege* da capacidade contributiva, por critérios positivados na hipótese das regras de incidência tributária, debilita a carga axiológica do Princípio, limitando-o a pressupostos meramente formais, o que, consequentemente, acaba por denegrir sua eficácia jurídica, caso não empreendidos os esforços suficientes para a valoração das características individuais do fato em concreto, por todos os órgãos de efetivação das

¹²⁸ CAMPOS, Germán José Bidart. Manual de derecho constitucional argentino. Buenos Aires: Ediar, 1972, p. 307.

¹²⁹ JARACH, Dino. **Curso Superior de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969, p. 126; ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. In: **Separata da Revista de Direito Tributário**. V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo, 1991, p. 49.

¹³⁰ TIPKE, Klaus. **Direito Tributário – Steuerrecht**. v. I. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008, p. 188.

¹³¹ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 193.

¹³² MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 255.

disposições constitucionais, sejam eles atrelados às funções legislativa, administrativa ou jurisdicional. Para Roque Carrazza¹³³:

Tal norma confere à Administração Tributária o poder-dever de avaliar os sinais indicadores de riqueza do contribuinte, de modo a dar efetividade ao princípio da capacidade contributiva. Portanto, o Fisco, desde que observe os direitos fundamentais do contribuinte e não se desgarre da lei, está credenciado a apurar se ele está escamoteando patrimônio, renda ou atividade econômicas, de modo a fugir do cumprimento de seus deveres tributários. Em caso afirmativo, deverá autuá-lo, exigindo-lhe os tributos devidos mais as multas e encargos de praxe.

A inobservância do Princípio também poderá configurar-se nas hipóteses em que as desonerações tributárias beneficiem sobejamente o substrato dos contribuintes com maior capacidade contributiva. Portanto, a atribuição da máxima eficácia ao Princípio da Capacidade Contributiva é condição necessária para qualquer medida impositiva que se pretenda justa e atinente aos mandamentos constitucionais¹³⁴. Nestes mesmos termos está o pensamento de José Casalta Nabais:

Com efeito, parece-nos óbvio que o princípio geral da igualdade, só por si, não é suficiente como fundamento constitucional do princípio da capacidade contributiva: é que ele apenas nos diz que é exigido um critério uniforme para termos de comparação, com base no qual se há de aferir o tratamento igual e o tratamento desigual, não nos fornecendo, porém, qual seja esse critério, o qual naturalmente tem de deduzir-se de outros princípios constitucionais. É certo que o princípio da igualdade, porque não pode deixar de ser uma expressão da justiça, nos dá indicações importantes quanto ao critério da igualdade fiscal [...]. Mas é óbvio que isto não basta para identificar o critério dos impostos, para além de o preceito português excluir como critério arbitrário o da situação económica, que é precisamente o que serve de base à tributação enquanto expressão da capacidade contributiva¹³⁵.

Além disso, as corretas medidas de comparabilidade entre o objeto da tributação e os particulares, bem como a concepção comunitária do imposto, oportunizadas pelo Princípio da Capacidade Contributiva, enaltecem o dever de solidariedade e cooperação altruística que devem reger os interesses coletivos¹³⁶ de qualquer Estado Social de Direito, de forma que o sacrifício às despesas públicas e à cobertura dos empreendimentos estatais ocorra

¹³³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. ver. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2019, p.79.

¹³⁴ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 35.

¹³⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009, p. 446.

¹³⁶ MOSCHETTI, Francesco. **El principio de la capacidad contributiva**. Tradução de Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vasquez. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, pp. 59 – 95.

proporcionalmente às riquezas de cada um, sem o total desprestígio à garantia da propriedade privada, da liberdade de iniciativa e da atividade econômica¹³⁷, nos termos dos critérios axiológicos da justiça distributiva.

No Brasil, tais postulados são aspirados, consoante dispõem o preâmbulo e o artigo 3º, incisos I e III, da Constituição Federal, especificamente na seara tributária, pela necessidade de aferição da real capacidade contributivo-econômica daqueles que suportam os encargos fiscais. Neste contexto, o rendimento necessário ao mínimo existencial deve compor uma prestação de fato negativa à incidência tributária, como forma de garantia do indispensável à sobrevivência¹³⁸ e à efetivação da dignidade do sujeito passivo. Ou seja, somente o montante excedente aos dispêndios necessários para a garantia dos direitos fundamentais do particular goza da disponibilidade jurídica para a exigibilidade tributária.

Assim, o mínimo vital necessário à salvaguarda das garantias previstas pelos artigos 6º e 7º da Constituição Federal representa o limite inferior do Princípio da Capacidade Contributiva¹³⁹, ante a total ausência de manifestação econômica suficiente para a destinação tributária¹⁴⁰. Portanto, como bem aduz Rubens Gomes de Sousa, a capacidade contributiva deve ser considerada como a “soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas¹⁴¹”.

Por esta razão, o limite inferior do Princípio da Capacidade Contributiva garante as condições iniciais de liberdade¹⁴² ao igualar as chances e oportunidades econômicas afeitas ao *quantum* necessário para a subsistência do mínimo existencial, conferindo as condições imprescindíveis para a resplandecência da isonomia social. Para Merquior: “por isso mesmo, a igualdade de oportunidade não é uma estática regida por um valor-fim, a igualdade; é antes uma dinâmica em aberto, norteadas por uma causa libertária: a supressão do privilégio¹⁴³”.

¹³⁷ AMATUCCI, Andrea. **Il concetto di tributo (I Parte)**. In: AMATUCCI, Andrea (dir.). *Trattato di Diritto Tributario*. Padova: CEDAM, 2000, p. 619.

¹³⁸ ANDRADE, Vieira. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2009, p. 388.

¹³⁹ Para Ricardo Lobo Torres, a garantia do mínimo existencial não guarda relação com o Princípio da Capacidade Contributiva, mas, sim, com os direitos garantidores da liberdade. (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 305)

¹⁴⁰ HORVATH, Estevão. **O Princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 76.

¹⁴¹ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 4. ed. 2 tir. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 74.

¹⁴² Para Fernando Scaff, a aferição do mínimo necessário para uma existência digna pode ser quantificada pelo concurso das capacidades para a efetivação do exercício das liberdades políticas, civis, econômicas e culturais, e não somente pelo aspecto econômico (SCAFF, Fernando Facury. *Reserva do Possível, Mínimo Existencial e Direitos Humanos*. **Interesse Público**. n. 32. Belo Horizonte: Fórum, 2005, pp. 213 – 226).

¹⁴³ MERQUIOR, José Guilherme. **A Natureza do Processo**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1982, p. 103.

Do mesmo modo ocorre com o enaltecimento do direito de propriedade, da liberdade do exercício profissional e da livre iniciativa que decorre da observância da capacidade contributiva daqueles que devem suportar a carga tributária¹⁴⁴, nos termos preconizados pelos artigos 1º, inciso IV, e 170 da Constituição Federal. Ou seja, a colisão entre tais valores e o Princípio do Estado Social de Direito deve ser solucionado pelo equilíbrio e razoabilidade da exação fiscal, derivada do Princípio da Capacidade Contributiva, sob pena de a tributação ostentar atributos confiscatórios.

Tal configuração deletéria estará caracterizada quando a tributação que sobre determinado sujeito recai não dever ser ponderada consoante a sua capacidade contributiva e, deste modo, dificultar a manutenção ou inviabilizar o desempenho da atividade econômica lícita para a qual a entidade foi criada¹⁴⁵, impossibilitando o seu desenvolvimento, a sua existência digna e a realização de seus lucros, como instrumento de incentivo para as atividades nela empresariadas.

Não deve o tributo, sob o pretexto de concretização da generalidade e universalidade¹⁴⁶ da carga tributária, esgotar (ou ter a possibilidade de¹⁴⁷) a fonte de riqueza e subsistência do particular ao usurpar, desproporcionalmente, o seu patrimônio quando da tributação de um acréscimo de riqueza aparentemente ostentado, ofuscando a garantia constitucional ao direito de propriedade, prevista pelo artigo 5º, inciso XXII, da Lei Maior¹⁴⁸, e colidindo com a justiça imanente a qualquer sistema tributário que se repete redistributivo¹⁴⁹. Para Baleeiro:

Essa capacidade só se inicia após deduzidos os custos e gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio (art. 145, §1º). Antes disso não há capacidade contributiva, sendo confiscatória a tributação: a) que reduza substancialmente o patrimônio, impedindo a sua manutenção; b) que atinja o mínimo vital, como definido no art. 7º, VI, da Constituição Federal, indispensável a uma existência digna, pessoal e familiar, do contribuinte; c) que obste o consumo dos gêneros de primeira e média necessidade¹⁵⁰.

¹⁴⁴ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 266.

¹⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 564.

¹⁴⁶ MOSCHETTI, Francesco. **El principio de la capacidad contributiva**. Tradução de Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vasquez. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 359.

¹⁴⁷ HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 40 – 41.

¹⁴⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 68.

¹⁴⁹ AGUERO, Antonia Agulló. La prohibición de confiscatoriedad en el sistema tributario español. In: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1987. n. 42. pp. 28 – 34.

¹⁵⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 538.

Há, portanto, uma desnaturação do poder tributário legítimo¹⁵¹ quando a exigência tributária excede a razoável¹⁵² possibilidade de o particular colaborar para com as despesas coletivas¹⁵³, em outras palavras, quando da inobservância de padrões de razoabilidade nas múltiplas incidências tributárias suportadas pelo sujeito passivo houver a afetação, substancial e de maneira desmedida, do seu patrimônio e/ou dos seus rendimentos.

Dessarte, o Princípio da Vedação à Tributação com Efeito de Confisco é garantia conquistada quando do surgimento do liberalismo, oportunidade na qual se houve por bem limitar o poder de tributação dos reis sobre a fonte de riqueza da burguesia¹⁵⁴. Neste sentido, é elemento também integrante dos Sistemas Político, Econômico e Contábil, dado seus atributos não estarem circunscritos unicamente ao campo jurídico.

Trata-se, por assim dizer, do limite de graduação máxima¹⁵⁵ do Princípio da Capacidade Contributiva, ou seja, é o extremo oposto à pretensa tributação do mínimo necessário para a subsistência do contribuinte. Por esta razão, conclui-se que o Princípio da Vedação à Tributação com Efeito de Confisco também é projeção¹⁵⁶ lógica do Princípio da Capacidade Contributiva¹⁵⁷.

Da mesma forma, padece da circunstância de constituir-se por um conceito jurídico indeterminado, o qual reclama a devida concretização para a sua incidência por intermédio da complementação do seu significado pelo aplicador da norma¹⁵⁸, que, diante das características pessoais do particular e da situação fática¹⁵⁹, da conjuntura social e econômica, bem como do Sistema Jurídico-Tributário em que o contribuinte esteja inserido¹⁶⁰, analisará se a exação ultrapassa, ou não, a fronteira que demarca os campos de aplicação entre os Princípios da Capacidade Contributiva e da Vedação à Tributação com Efeito de Confisco¹⁶¹.

¹⁵¹ DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributario e due process of law**. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 184.

¹⁵² SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 12. ed. ver. atual. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 695.

¹⁵³ VILLEGAS, Hector. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1973, p. 89.

¹⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 110.

¹⁵⁵ GONÇALVES, José Artur Lima. **Isonomia na norma tributária**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 63.

¹⁵⁶ HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 32.

¹⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 70.

¹⁵⁸ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 266.

¹⁵⁹ ROTHMANN, Gerd Willi. Considerações sobre a Extensão e Limites do Poder de tributar. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Estudos Tributários – Homenagem à Memória de Rubens Gomes de Sousa**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, pp. 207 – 221.

¹⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 41.

¹⁶¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 145.

Neste sentido, para a completa efetivação do Princípio da Capacidade Contributiva, faz-se necessário apurar o real acréscimo de riqueza disponível e auferido pelo contribuinte, e não a sua renda presumida, ou, quando muito, aparente, posto o Princípio estar atrelado ao plano do ser, não do dever-ser¹⁶². Para tanto, a real capacidade contributiva do sujeito passivo deve ser aferida no caso em concreto pelo aplicador da norma, com os meios e instrumentos que lhe são legalmente conferidos, de forma que a obrigação tributária seja originada do cometimento de fatos econômicos condizentes com aqueles formalizados nas hipóteses das normas exacionais.

Considerando-se ser a capacidade contributiva um conceito econômico “juridicizado” pelo Sistema Jurídico, os fatos aptos à incidência da norma tributária devem possuir correspondência com a significação econômica a eles subjacente. Mais ainda, deve o evento econômico preencher a condição de disponibilidade para a tributação, ou seja, não deve compor a parcela necessária à produção dos rendimentos ou a manutenção da respectiva fonte produtora, sob pena de a tributação onerar o patrimônio, prejudicando a própria capacidade de subsistência ou de investimento do contribuinte.

Certo que as manifestações de riqueza eleitas para figurarem nos critérios materiais das hipóteses de incidências tributárias assim o são pois representam, presumivelmente, uma exteriorização da capacidade econômica formal para o pagamento de tributos. Somente deste modo pode-se atender ao caráter de generalidade requerido pelas leis abstratas, de forma a impor a obrigação tributária sobre todos, indistintamente e exequivamente, como corolário dos Princípios da Tripartição do Poder e Isonomia.

No entanto, no mundo do ser, a Constituição de 1988 dirige-se à necessidade de aferição da real capacidade contributiva do sujeito passivo, uma vez ser critério fundamental para a concretização de tantos outros princípios, de importância ímpar para um Estado Social de Direito. Desta forma, para uma perfeita correspondência entre o ser e o dever-ser, a aplicação da norma tributária deve guardar consonância com as especificidades do caso concreto, ou seja, a eficácia da norma é afetada por elementos exteriores ao Sistema Jurídico¹⁶³. Para Sacha Calmon¹⁶⁴:

A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (ability to pay). É subjetiva, quando leva em conta a

¹⁶² TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. Tradução de Schoueri, Luís Eduardo. In: **Direito tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 64.

¹⁶³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 439.

¹⁶⁴ Em sentido contrário está Roque Antônio Carrazza, para quem: “A capacidade contributiva à qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é objetiva, e não subjetiva. É objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 83).

pessoa (capacidade econômica real). É objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, situo numa área valorizada etc.). Aí temos “signos presuntivos de capacidade contributiva”. Ao nosso sentir o constituinte elegeu como princípio a capacidade econômica real do contribuinte¹⁶⁵.

Outra não poderia ser a conclusão, posto a Constituição ter reservado, no §1º do art. 145, enunciado específico para a necessária graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica dos administrados, a fim de que a tributação contemple as peculiaridades individuais de cada sujeito e, com isso, possa ser alcançada a igualdade material, e não apenas formal, entre os contribuintes.

Somente desta forma poderá ser confirmada a legitimidade da norma jurídico-formal de imposição tributária, pois haverá o inter-relacionamento do aspecto concreto-individual com a justiça e a igualdade pressupostas na escolha da situação de vida prevista na norma de incidência tributária como suficientes para a revelação formal de uma capacidade contributiva apta à exação¹⁶⁶.

A capacidade contributiva pode ser identificada pela mensuração da riqueza efetiva e atual da renda auferida, do consumo (renda despendida) ou do patrimônio (renda acumulada). Ou seja, necessita assentar-se na efetiva capacidade econômica do contribuinte. A utilização de presunções em matéria tributária deve ser medida excepcional e direcionada, principalmente, na hipótese em que o sujeito passivo não colabore com a autoridade na prestação das informações necessárias para a identificação da sua real riqueza disponível para a tributação.

No entanto, mesmo nestas situações excepcionais, é defeso a simples transposição de conceitos, próprios de outros sistemas referenciais, para tal desiderato, sob pena de os sentidos que lhe são conferidos no sistema de base serem deturpados pelo Sistema Jurídico, ocasionando a incidência tributária sobre fatos alheios à riqueza presumida no aspecto material previsto constitucionalmente¹⁶⁷, isso significa, melhor dizendo, a tributação sobre supostos de fato não correspondentes à realidade fenomênica, alheios à existência empírica dos fatos típicos que originalmente ensejariam tais efeitos na natureza real das coisas¹⁶⁸.

Por esta razão, resta inobservado o Princípio da Capacidade Contributiva quando ausente na legislação tributária a necessária determinação para a correta distinção de aptidão

¹⁶⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 90.

¹⁶⁶ TIPKE, Klaus. **Direito Tributário – Steuerrecht**. v. I. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008, p. 188.

¹⁶⁷ HARET, Florence. **Teoria e prática das presunções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 832.

¹⁶⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 156.

entre os sujeitos passivos para a distribuição da carga tributária total. Tal problemática persiste mesmo na hipótese de o afastamento da tributação sobre a real grandeza disponível ser decorrente de opções tributárias acerca do regime tributário sob o qual o sujeito apura o tributo devido, como ocorre, por exemplo, nos regimes do lucro presumido do Imposto sobre a Renda e do Simples Nacional, haja vista, nestas situações, por questões de praticidade e eficiência, haver o descasamento entre a base de cálculo, como medida de dimensionamento da capacidade contributiva, e o critério material eleito para o tributo.

O Princípio da Praticabilidade possibilita o adequado cumprimento das normas tributárias, de maneira exequível e eficiente, por meio da simplificação e padronização do sistema tributário. Hans Arndt conceitua a praticabilidade como “el conjunto de medios y técnicas utilisables con el objetivo de hacer simple y viable la ejecución de las leyes¹⁶⁹”. Para a autora Regina Helena Costa, o princípio em questão está fundamentado em outro de maior abrangência, qual seja, o Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular:

Assim sendo, pensamos seja o princípio da praticabilidade tributária desdobramento ou derivação de princípio maior, considerado essencial ao direito público: o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, também conhecido por princípio da finalidade pública ou interesse coletivo.¹⁷⁰

Misabel Derzi, por sua vez, fundamenta o Princípio da Praticabilidade tributária no estado de necessidade administrativo, caracterizado pela acentuada desproporção entre a incumbência legalmente atribuída à Administração Tributária para a execução e fiscalização da aplicação das normas tributárias e a capacidade e os meios disponíveis aos órgãos fazendários para a prestação do serviço¹⁷¹.

Por este motivo, Derzi defende a utilização de presunções *ex lege* na constituição das obrigações tributárias, apesar de minimizar o problema com a generalização dos “lançamentos” por declaração e por homologação pelas Administrações Tributárias. Para esta autora, “a praticabilidade é um princípio geral e difuso, que não encontra formulação escrita nem no ordenamento jurídico alemão, nem no nacional. Mas está implícito, sem dúvida, por detrás das

¹⁶⁹ “o conjunto de meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis” (ARNDT, Hans Wolfgang. *Praktikabilitad und Effizienz* apud César Garcia Novoa. “Los métodos de simplificación en la experiencia latino-americana”. In: **Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros**, 2003. p. 75. Tradução livre.).

¹⁷⁰ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 93.

¹⁷¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Legalidade material, modo de pensar ‘tipificante’ e praticidade no direito tributário. Justiça tributária - 1º Congresso Internacional de Direito Tributário - IBET**, 1988, p. 644.

normas constitucionais¹⁷²”; “deve ser lido em todos os artigos onde a Constituição fala em legalidade¹⁷³”.

A parcela¹⁷⁴ da doutrina que classifica a praticabilidade como princípio geral e difuso dentro do ordenamento jurídico-constitucional brasileiro utiliza os seguintes argumentos: (i) o Princípio possui elevado grau de generalidade e abstração, irradiando seus efeitos sobre múltiplas normas; e (ii) contempla valor considerado fundamental para a sociedade, qual seja, a viabilização da adequada execução do ordenamento jurídico, no campo tributário.

No entanto, como princípio jurídico que é, deve ser ponderado à luz de outros princípios constitucionais, mormente o da Capacidade Contributiva, no caso dos impostos, e da Retributividade, no caso das taxas, os quais se constituem como verdadeiros limitadores da aplicação de presunções e ficções jurídicas no Direito Tributário.

Ainda que o Princípio da Praticabilidade possa aparentar promover a igualdade geral entre os contribuintes, por meio da execução mais simples e viável da legislação, garantidora da generalidade da incidência da norma tributária¹⁷⁵, os desiguala ao minimizar os efeitos dos Princípios da Igualdade e Capacidade Contributiva.

Desta forma, o Princípio da Capacidade Contributiva, em razão dos valores supremos que representa, deve ser enaltecido diante do Princípio da Praticabilidade, sempre que restarem alternativas para a aferição da real capacidade contributiva dos destinatários da norma tributária. Ou seja, os Princípios da Vedação à Tributação com Efeito de Confisco, da Isonomia e da Proporcionalidade são limites materiais que devem ser respeitados quando da simplificação e praticabilidade do Sistema Jurídico-tributário¹⁷⁶.

Nestes termos também está o posicionamento de Humberto Ávila¹⁷⁷, o qual entende não ser a eficiência administrativa princípio jurídico, pois não estabelece objeto algum de realização, mas modo de realização de outros objetos. É metanorma ou norma de 2º grau. Calibra o exercício do poder tributário e condiciona o grau de realização dos princípios

¹⁷² Idem. p. 639.

¹⁷³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da praticabilidade do direito tributário – segurança jurídica e tributação. In: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. v. 13. p. 175-176.

¹⁷⁴ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 97.

¹⁷⁵ NOVOA, César García. El reto de la simplificación del sistema tributario. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 319-343.

¹⁷⁶ MARTINS, Ives Gandra. O Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives G. (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária – Pesquisas Tributárias**. v. 12. São Paulo: RT, 2006, p. 29 - 49.

¹⁷⁷ ÁVILA, Humberto. Presunções e Pautas Fiscais frente à Eficiência Administrativa. In: **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, 2005. p. 277 - 288.

tributários atribuídos pela regra de competência. Desta forma, a eficiência administrativa não justifica a criação de ficções/presunções no âmbito tributário, a menos que seja utilizada para realizar de modo eficiente princípios contidos nas regras de competências tributárias.

Por outro lado, ao passo que um sistema tributário justo demanda análise das características individuais de cada contribuinte para a identificação de sua real capacidade contributiva, a excessiva quantidade de obrigações acessórias instituídas para este fim pode inflar demasiadamente a complexidade do Sistema Jurídico e gerar altos custos de conformidade, ocasionado ofensa à isonomia tributária e à eficiência arrecadatória.

De acordo com Cedric Sandford¹⁷⁸, o custo de conformidade pode ser classificado em quatro espécies: (i) a extinção da obrigação tributária; (ii) os custos de conformidade à tributação (custos contábeis internos e externos, incluindo o tempo e dinheiro gastos para cumprir com as obrigações tributárias, como a contratação de contadores, aquisição de softwares, conservação de documentos, treinamentos e capacitação para atualização em matéria tributária e outros); (iii) os custos administrativos, ou o orçamento da Administração Tributária, que é financiado por toda a sociedade; e (iv) os custos econômicos (basicamente, a distorção do mercado).

Um Sistema Jurídico-Tributário eficiente procura transparentar e reduzir os custos administrativos e de conformidade à tributação (impostos sobre os contribuintes) ao determinar suas linhas de atuação. Os custos de conformidade são, em geral, superiores aos custos administrativos, mas nem sempre isso é claro para a sociedade.

A minimização dos custos de cumprimento também é fator relevante para a redução da brecha fiscal. Um sistema complexo e caro para ser adimplido gera estímulo ao descumprimento. O custo de cumprimento da norma tributária representa recursos que deveriam ser atribuídos à atividade produtiva, mas são deslocados para financiar um complexo e ineficiente sistema tributário. Segundo Michels: “a tributação excessivamente complexa torna o sistema manipulável por uns poucos que detêm a possibilidade técnico-jurídica para tal, além de trazer custos complementares não raramente expressivos¹⁷⁹”.

Com isso, o conflito gerado na aplicação dos princípios jurídicos contrapostos deve ser solucionado pela ponderação dos direitos fundamentais envolvidos, sejam eles individuais (capacidade contributiva, isonomia) ou coletivos (dever fundamental de pagar tributos, justiça

¹⁷⁸ SANDFORD, Cedric. **Tax compliance costs measurement and policy**. United Kingdom: Bath Fiscal Publications, 1995.

¹⁷⁹ MICHELS, Gilson Wessler. Desenvolvimento e sistema tributário. In: BARRAL, Welber (org.). **Direito e desenvolvimento: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento**. São Paulo: Singular, 2005, p. 231.

tributária), com vistas a otimizar o sistema tributário como um todo. Portanto, somente diante da impossibilidade prática de se precisar a exata capacidade contributiva de cada contribuinte, legítima é a utilização de meios de presunção de existência de riqueza, sob pena de, assim não procedendo, inviabilizar a concretização prática do Princípio.

Para possuir juridicidade, o Princípio da Capacidade Contributiva deve ser praticável no mundo fenomênico, e, para tanto, poderão, em última medida, lhe ser aplicáveis técnicas como a presunção e as padronizações, as quais não só são compatíveis, como necessárias à realização do Princípio.

Contudo, mesmo nestas hipóteses, imperioso oportunizar ao interessado os meios de prova suficientes para atestar que o padrão adotado por presunção não é o compatível com a realidade, de forma a poder ser solucionado o paradoxo existente entre a generalidade/praticabilidade e a individualidade/justiça pelo aplicador da lei, com a finalidade de corrigir as desigualdades decorrentes da natural generalidade da legislação¹⁸⁰.

Em outras palavras, a presunção, para ser válida, deve ser sempre da espécie relativa (*iuris tantum*), caso contrário, haveria afronta direta aos Princípios Fundamentais da Igualdade e da Capacidade Contributiva, os quais devem sempre prevalecer sobre o da Praticabilidade, princípio técnico que é¹⁸¹.

Para que a tributação incida somente sobre a riqueza real, inafastável a existência das obrigações de declaração e cooperação, as quais devem ser complementadas pelo dever de fiscalização da Administração Tributária, a fim de que a igualdade material entre os contribuintes possa ser aferida e controlada a contento e de maneira adequada. A evidenciação e mensuração do real acréscimo patrimonial auferido pelo sujeito passivo pode ser alcançada por declaração produzida pelo próprio particular, baseada em registros contabilísticos, os quais devem ser devidamente controlados para assegurar a sua aproximação com a realidade¹⁸².

Portanto, nítida a constatação de o Princípio da Capacidade Contributiva e aqueles outros dele decorrentes terem como objeto de referência matérias com perspectiva sistêmica pluralista, afeitas a um conjunto de sistemas autônomos, mas que se complementam para um único desiderato, qual seja, ser critério de aplicação da igualdade material entre os contribuintes.

¹⁸⁰ GRAU, Roberto Eros. **Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 137.

¹⁸¹ QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a Renda: Requisitos para uma tributação constitucional**. 3. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: LMJ: Mundo Jurídico, 2018, p. 68.

¹⁸² BASTO, José Guilherme Xavier de. O Princípio da tributação do rendimento real e a lei geral tributária. In: **Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal**. n. 5. Jul-Out 2001. p. 9.

Porque relacionado com critérios materiais próprios de diversos campos do saber, a área de incidência do Princípio pode experimentar retrações e ampliações em razão de diversas circunstâncias presentes no entorno do Sistema Jurídico. Situa-se, por assim de dizer, em um vasto e complexo espectro de intersecção entre diversos sistemas sociais, como o Político, o Econômico, o Contábil e o Jurídico, os quais se influenciam mutuamente.

Tal conclusão pode ser mais facilmente constatada em ordenamentos alienígenas, como o português, por exemplo, no qual o artigo 104, nº 2, da Constituição da República assim enuncia: “A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”. Portanto, em Portugal, o rendimento tributável é apurado segundo métodos diretos, isto é, com base na escrita contábil e outras obrigações declaratórias do sujeito passivo, tal como exigido pelas leis fiscais daquele país¹⁸³.

Por esta razão, para que se perfaça a incidência tributária, necessária a evidenciação da substância econômica da transação como um todo, desfragmentada, de forma a ser possível compreender a real e efetiva intenção das partes na prática do ato¹⁸⁴¹⁸⁵.

A Ciência Contábil, portanto, é importante aliada na construção da norma exacional, pois interpreta o fato social previsto na hipótese de incidência tributária por uma perspectiva econômica, ou seja, desvinculada do formalismo jurídico, conforme se depreende da leitura do item 2.12, do Capítulo 2, da Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 00 (R2).

A representação perfeitamente fidedigna da essência econômica dos fenômenos tributáveis, própria do Sistema Contábil, fornece informações úteis para o processo autorreprodutivo do Sistema Jurídico, já que evidencia o substrato econômico da fração de riqueza auferida, acumulada ou gasta pelo contribuinte em cada negócio jurídico praticado. A forma jurídica que embrulha os fatos econômicos não pode ser, unicamente, o objeto da norma tributária.

Assim, *verbi gratia*, ao estatuir o artigo 3º da Lei nº 8.541/92 que o fundamento do aspecto quantitativo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas é o lucro ou resultado apurado segundo a legislação comercial, em cujos enunciados há constante referência à linguagem contábil, depreende-se estarem as estruturas do Sistema Contábil acopladas, em certa medida, ao Sistema Jurídico-Tributário, posto seus elementos serem objeto de mútua

¹⁸³ DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2022, p. 242.

¹⁸⁴ WOLFMAN, Bernard; RING, Diane. **Federal Income Taxation of Corporate Enterprise**. 6. ed. Harvard: Foundation Press, 2012, p. 542.

¹⁸⁵ WARD, David A.; CULLITY, Maurice C.. Abuse of Rights and the Business Purpose Test as Applied to Taxing Statutes. In: **Canadian Tax Journal**. v. 29. 1981. pp. 451 – 465.

influenciação entre si. Dentro do programa jurídico, é comum a existência de conceitos intermediários entre o Direito Tributário e a Contabilidade.

Nestes termos, ocorre a atribuição de juridicidade à linguagem contábil por intermédio de sua positivação pelas normas tributárias, que, por sua vez, são introjetadas pelo Sistema Contábil em suas operações internas. As obrigações tributárias, mormente as principais, caracterizam-se como eventos com grandes repercussões econômicas e financeiras para as entidades, e, por isso, constituem-se também como fatos contábeis, ou seja, são ocorrências fenomênicas cujo conteúdo econômico ostenta relevância para a consecução da finalidade do Sistema Contábil.

3.3 A evolução sistêmica do Direito

Para que o Sistema Jurídico possa persistir em seu processo evolutivo, no sentido de manutenção do atendimento das expectativas sociais e da satisfação das necessidades e anseios do povo, sempre em congruência com a justiça e o bem-comum, não deve abstrair-se, filosoficamente, dos fatos sociais, de forma a restringir-se, unicamente, a operações lógico-formais.

Necessita, diversamente, conhecer o evento ensejador da imposição tributária em seu mais amplo espectro, seja ele jurídico ou econômico, com base em uma perspectiva interdisciplinar de integração de distintos ramos do saber, sobretudo o contábil, a fim de que suas causas e as consequências do processo autopoietico na sociedade possam ser observadas e consideradas durante a atividade hermenêutica, posto ser o Subsistema Contábil fonte de descrições mais acuradas acerca do fato impositivo, assim como ter condições de melhor fornecer elementos de convicção da realização do evento tributável. Nesta mesma senda estão os ensinamentos de Rubens Gomes de Sousa:

Os atos, fatos, contratos ou negócios previstos na lei tributária como base de tributação devem ser interpretados de acordo com os seus efeitos econômicos e não de acordo com a sua forma jurídica [...] os atos, contratos ou negócios cujos efeitos econômicos sejam idênticos devem produzir efeitos tributários também idênticos, muito embora as partes lhes tenham atribuído formas jurídicas diferentes¹⁸⁷.

¹⁸⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 4. ed. 2 tir. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 79.

A escrituração contábil é importante elemento de prova contra quem a produziu, uma vez os registros, assentos ou lançamentos efetivados nos livros contábeis não serem aptos a provar em favor do sujeito passivo¹⁸⁸, mesmo na hipótese em que todas as formalidades intrínsecas e extrínsecas tenham sido respeitadas, pois a ninguém é permitido constituir título em seu próprio benefício (*nemo sibi titulum constituit*).

Assim, a documentação e os procedimentos contábeis, como produtos da atividade humana que são, servem não só para a representação e descrição do fato jurídico tributário¹⁸⁹, mas também para a prova da sua realização, como plataforma material, ou suporte físico, de conservação de parcela da linguagem contábil, configuradores da base empírica objetivada pelo Direito Tributário¹⁹⁰, em suma, do evento tributário.

Esta segunda finalidade atribuída à escrituração contábil, qual seja, a utilização dos livros contábeis como meios de prova, foi a principal razão pela qual, na maioria dos países, a contabilidade resta programada nos respectivos Sistemas Jurídicos como uma obrigação de fazer para todo e qualquer empresário¹⁹¹. Assim, cuida o Direito Contábil, como ramo jurídico específico que é, da generalização de expectativas afeitas a tal obrigação, seja tanto aos requisitos formais, como quanto aos seus aspectos materiais, a fim de que a situação financeira e patrimonial de uma entidade possa ser refletida com suficiente fidedignidade.

As inabarcáveis complexidade causal e riqueza dos fatos sociais, cometidos em uma sociedade em paulatina evolução, não condiz com os discursos do formalismo, marcados pela forte abstração e excesso de proposições, pois o positivismo é incapaz de incorporar os inúmeros elementos da realidade que denunciam as marcas distintivas de cada ocorrência fenomênica, o que, por si só, demanda soluções também diferenciadas pelo Sistema Jurídico na efetiva realização do Direito, caso contrário, o desprezo das implicações práticas das decisões jurídicas teria a potencialidade de vilipendiar as expectativas de toda uma sociedade¹⁹².

Assim, os estímulos externos de interesse para o Sistema Social, como a irritação ou o ruído, podem ser interiorizados por intermédio de processos intrínsecos de dotação de sentido. A ressonância é sujeita à seleção dentre uma infinidade de influências externas e é convertida em informação para a sua aplicabilidade interna como parte indissociável do processo operativo

¹⁸⁸ VALVERDE, Trajano Miranda. **Força probante dos livros mercantis**. Rio de Janeiro: Forense, 1960, p. 60.

¹⁸⁹ CARNELUTTI, Francesco. **La prueba civil**. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1982, p. 35.

¹⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha. n. 34. 1998. p. 108.

¹⁹¹ FAURE, Amparo Navarro. **El Derecho Tributario ante el Nuevo Derecho Contable**. Madri: Marcial Pons, 2007, p. 25.

¹⁹² POSNER, Richard Allen. **Problemas da filosofia do direito**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 625.

comunicacional. Como a construção de sentido desta informação é realizada no interior do sistema, torna-se sem importância o sentido que ostenta na origem.

Destarte, pode-se concluir ser a evolução dos sistemas um processo constante e circular, fruto da concatenação de escolhas, decisões e operações, as quais suscitam novos pressupostos de indicações e novos processos de distinção, o que conduz à redução da complexidade do ambiente e, portanto, simultaneamente, ao aumento da complexidade interna dos Sistemas Sociais.

Desta maneira, diante da alta complexidade originada pelas relações de uma sociedade pós-moderna, cuja contingência atesta a existência de mais possibilidades do que aquelas que os sistemas podem operar¹⁹³, assim como o inevitável risco de realização da escolha não-correta, o Direito constitui-se por uma estrutura capaz de concatenar as operações, dispostas em uma rede circular, de seleção contingencial, que restringem as possibilidades de relacionamento entre os elementos da realidade, com vistas à manutenção da complexidade e da contingência em níveis suportáveis à vida em comum¹⁹⁴.

Em outras palavras, constata-se ser impossível a um elemento externo, contido em um ambiente improvável, pré-determinar qual a escolha correta para o sistema, tampouco as decisões internas podem ser pré-concebidas, visto também haver contingências internas viabilizadoras do processo evolutivo do sistema.

A prescrição¹⁹⁵ de condutas esperadas e seus desvios organizam as relações sociais e, por conseguinte, permitem uma vida em sociedade mais harmônica, mediante a sensação de segurança da estabilização de situações conflituosas e da garantia das expectativas normativas contra um porvir ainda incerto, devido à regulação de suas generalizações temporais, objetivas e sociais.

No entanto, devido ao fechamento operacional, ao Direito somente é permitida a resolução dos conflitos construídos por ele próprio dentro de si, de acordo com o seu introspectivo raciocínio jurídico (racionalidade, razão e lógica). Por este motivo, toda alteração do programa jurídico demanda uma especial atenção à retroatividade dos seus efeitos, bem como à proteção dos direitos adquiridos frente às disposições resultantes desta transformação.

¹⁹³ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do direito I**. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, p. 45.

¹⁹⁴ GONÇALVES, Guilherme Leite; VILLAS BÔAS FILHO, Orlando. **Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 87.

¹⁹⁵ RAZ, Joseph. **Practical reason and norms**. Princeton: Princeton University Press, 1990, pp. 150 – 154.

Assim, pode-se dizer que o Direito se apresenta como um instrumento de orientação planejada das relações da vida social¹⁹⁶. Modifica-se mediante operações constituídas por decisões jurídicas futuras, cuja referência são os programas condicionais compostos pelas normas jurídicas, e orienta-se segundo o direito então vigente, a partir do qual se abrem novas possibilidades de observação e oportunidades de evolução do sistema jurídico, sempre com vistas à redução de complexidades pela generalização congruente de expectativas comportamentais e normativas¹⁹⁷.

Portanto, todo elemento sistêmico é produzido a partir de elementos precedentes e converte-se, concomitantemente, em parâmetro para a elaboração de elementos futuros. A cada operação realizada, atribui-se ao sistema uma maior diferenciação para com seu entorno, em uma rede de interconecções que confere ao Sistema Jurídico sua identidade e legitimidade, haja vista a sua forma dever ser respeitada a cada nova distinção realizada, ou seja, esta forma estará marcada pela autorreferência, cuja indicação é ampliada a cada nova operação empreendida.

Por isso, os programas possibilitam a abertura cognitiva e o simultâneo fechamento operativo do Sistema Jurídico pela relação lógica de implicação condicional, ou seja, se ocorrida uma comunicação, então deve ser produzida nova comunicação alocativa ao código binário que qualificará o fato social como pertinente, ou não, ao Direito. Para Marcelo Neves¹⁹⁸, é o Sistema Constitucional Tributário que propicia, no Sistema do Direito, o fechamento operativo do Sistema Jurídico e impõe-lhe as balizas da sua capacidade de aprendizado em relação aos eventos do ambiente.

Os programas condicionais, deste modo, possuem o desiderato de controlar e ordenar internamente a sucessão de operações do Sistema Jurídico pela verificação de sua orientação, já que as operações se desenvolvem e realizam-se de modo indeterminado e contingente. Por este motivo, constata-se serem os programas flexíveis às condições do ambiente e dependentes do direcionamento que o Sistema Social acolhe durante o seu processo evolutivo de geração de normatividade. Assim, enquanto a estrutura do sistema confere identidade à norma jurídica, o sistema é alterado a cada norma introjetada em si mesmo.

¹⁹⁶ ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Tradução de João Baptista Machado. 11. Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 53; LUHMANN, Niklas. **Sociologia do direito II**. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: edições tempo brasileiro, 1985, p. 11.

¹⁹⁷ LUHMANN, Niklas. **Sociologia do direito I**. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983, p. 103.

¹⁹⁸ NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã - uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas**. Tradução de Marcelo Neves. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, pp. 63; 67; 100.

Deste modo, o processo de aplicação do direito inicia-se com a atribuição metodológica de significado e sentido a uma cadeia de signos mediante um determinado programa normativo. Após esta etapa, momento em que o enunciado pode ser associado ao evento fático, concebe-se a norma jurídica pela assimilação de recortes da realidade social durante o processo hermenêutico. Por isso, pode-se depreender ser o Sistema Jurídico um sistema de criação de sentidos, na medida em que somente pode observar algo que foi dotado de sentido por ele próprio.

Em outros termos, considerando-se ser o sentido produzido pelo Sistema Jurídico o do Direito, apenas aquilo que possa ser compreendido juridicamente possui relevância para o Direito. Durante a operação exegética, os argumentos políticos, econômicos, sociais, religiosos etc. são utilizados na composição material das comunicações jurídicas, porém, esses argumentos devem ser empregados sob o código jurídico, somente, e aplicados consentaneamente com o programa do Sistema Jurídico.

O Direito positivo, como objeto do Subsistema Jurídico que é, é observado pela Ciência Jurídica mediante operações alheias e constituidoras de nova diferenciação para com o seu entorno. Apesar do observador estar imbricado no mesmo mundo do objeto a ser observado, a observação de segunda ordem das operações do Subsistema Jurídico somente pode ser efetivada mediante novas operações constituidoras de um novo subsistema, incompleto e marcado pela provisoriedade de um conhecimento científico em permanente estado de progresso, sob o qual os valores fundamentais do direito vigente são constantemente reelaborados.

Portanto, não obstante o Direito positivo e a Ciência do Direito caracterizarem-se como sistemas, ambos possuem suas próprias distinções. Para Wolff¹⁹⁹: “a ciência do direito ou é sistemática ou não existe”. Este, também, é o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho e Alfredo Augusto Becker, para os quais tanto o Direito positivo como a Ciência do Direito ostentam os atributos de sistema, *in verbis*:

‘Sistema jurídico’ é expressão ambígua que, dependendo do contexto, pode levar à falácia do equívoco. Presta-se para designar tanto o domínio da Ciência do Direito quanto o território do direito positivo²⁰⁰.

Em resumo: as regras jurídicas que geram as relações jurídicas tributárias são regras jurídicas organicamente enquadradas num

¹⁹⁹ WOLFF, Hans Julius. Typen im Recht und in der Rechtswissenschaft. In: **Studium Generale: Zeitschrift für die Einheit der Wissenschaft im Zusammenhang ihrer Begriffsbildungen und Forschungsmethoden** 4. 1952. p. 195.

²⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária**. 10. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 69.

único sistema que constitui o ordenamento jurídico emanado de um Estado²⁰¹.

Há, contudo, vozes discordantes. Para Gregório Robles²⁰², o ordenamento jurídico apresenta-se como uma pretensão, nunca conquistada, de ordem jurídica completa, ao contrário do que ocorre com a dogmática jurídica, a qual possui a organização suficiente para caracterizar-se como sistema. O sistema, portanto, surgiria do ordenamento como resultado da ciência, refletindo-o e completando-o, por intermédio da aplicação de diversos procedimentos de lógica e interpretação jurídicas.

No entanto, são sistemas em constante adaptação e influência entre si. Desta forma, o Direito positivo pode aperfeiçoar-se não somente mediante modificações levadas a cabo pelo Sistema Político, mas, também, pela cristalização de princípios inspirados em valores sociais trazidos a lume por construções consuetudinárias operadas pelo constante progresso do conhecimento científico, historicamente encadeado, já que esses, os princípios jurídicos, objetivam a filtragem e tradução, em linguagem jurídica, das informações presentes no ambiente, tais quais os valores morais, políticos e sociais irradiados pelos respectivos subsistemas dos quais fazem parte, nos termos da programação operacionalizada pelo legislador constituinte.

Os princípios jurídicos constituem-se, portanto, não somente como instrumentos para a consecução dos direitos e garantias fundamentais, mas, principalmente, como recursos para a solução de lacunas e antinomias jurídicas. Para isso, faz-se necessário a remissão ao ambiente do sistema no qual tais princípios são reconhecidos, principalmente quando imbrincados valores estranhos ao Sistema Jurídico, como ocorre com a “moral”, com a “ética”, ou com a “razoabilidade”, por exemplo.

Na resolução dos casos difíceis, os princípios jurídicos são instrumentos com maior aptidão para a fundamentação da decisão a ser tomada, posto os valores morais neles juridicizados pelo poder constituinte permitirem a exorbitância da unidade valorativa do direito para a solução das contendas que lhe são apresentadas, sem que, com isso, ocorra a desordem entrópica do Sistema Jurídico, por ausência de regramento específico.

Em outras palavras, devido o observador constituir-se como operação contida no mesmo mundo do objeto que pretende observar, as distinções por ele empregadas somente podem ser

²⁰¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 7.ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 132.

²⁰² ROBLES, Gregório. **O Direito como Texto: quatro estudos de teoria comunicacional do Direito**. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005, p. 88.

observadas por uma observação superior, denominada de segunda ordem, constituída por operações próprias e distintas do subsistema em que o observador está inserido.

Assim, ao observar a observação, todas as observações aparecem constituídas paradoxalmente²⁰³, da mesma forma como ocorre no Direito, posto ser ele um reflexo da realidade social que pretende normatizar, enquanto essa ser, constitutivamente, uma realidade normada²⁰⁴. Por este motivo, um observador possui liberdade para estatuir, quando da sua aplicação, qual direito é, ou não, válido²⁰⁵.

Nestes termos, a Teoria do Sistema Jurídico, de Luhmann, pode ser considerada uma reação à crise do positivismo jurídico²⁰⁶, caracterizada pelo afastamento do Direito da realidade social a ele subjacente, não obstante tal teoria ter impulsionado o Direito para a sua cientificidade, devido a sua lógica dedutivista, racionalidade e autonomização entre o Direito e a moral. A percepção de distanciamento do Direito com as práticas hodiernas ganhou contornos cada vez maiores na medida em que a eficácia das normas jurídicas passou a ser ameaçada pela arritmia crescente entre a enunciação do direito e a ocorrência dos eventos sociais, sobretudo, na sociedade pós-moderna.

O aumento exponencial da frequência com que a sociedade atual se transmuda demanda uma incessante proliferação normativa, na tentativa de disciplinar toda esta novel relação jurídica. Por este motivo, as normas passam a abranger conteúdos cada vez mais específicos e particulares, ocasionando a crise inflacionária do direito que hoje se vivencia, na qual a regra passa a ser a exceção²⁰⁷. Consequência deste cenário desalentador é um Direito assistemático, originado pela desvalorização, redundância²⁰⁸ e instabilidade normativas.

Na seara tributária, tal problemática transparece com extraordinárias evidências, posto ser mais acentuado o descompasso entre as regras tributárias e os fatos econômicos, em comparação com os outros ramos jurídicos²⁰⁹, devido ser maior a mobilidade dos elementos do

²⁰³ LUHMANN, Niklas. **Introducción a la Teoria de Sistemas: lecciones publicadas por Javier Torres Nafarrate**. México: Universidad Iberoamericana, 1996, p. 168.

²⁰⁴ VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 52.

²⁰⁵ LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. Tradução de Saulo Krieger. São Paulo: Martins Fontes, 2016, p. 141.

²⁰⁶ LHERING, Rudolf Von. **É o Direito uma ciência?** São Paulo: Rideel, 2005, pp. 57 – 59.

²⁰⁷ BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro (Pós-modernidade, Teoria Crítica e Pós-positivismo). In: **Revista de Direito Administrativo**. n. 225. Rio de Janeiro: FGV – Renovar, 2001, p. 28.

²⁰⁸ “a redundância pode ser entendida simplesmente como repetição; é causada por um excesso de regras que confere à comunicação um certo coeficiente de segurança, ou seja, comunica a mesma informação mais do que uma vez e, eventualmente, de modos diferentes” (PIGNATARI, Décio. **Informação, linguagem e comunicação**. 20. ed. São Paulo: Cultrix, 1996, p. 49).

²⁰⁹ GOMES, Orlando. **Direito Econômico e Outros Ensaio**s. Salvador: Distribuidora de Livros Salvador, 1975, pp. 62 - 63.

mundo fenomênico que condicionam a tributação²¹⁰. Desta forma, da falta de efetividade das regras tributárias decorre, em última instância, prejuízo à generalização das expectativas sociais, impactando a funcionalidade do Sistema Jurídico ao destitui-lo de sua precípua função de orientar o comportamento social.

Em algumas hipóteses, tal circunstância pode configurar estímulo à prática de condutas contrárias àquelas outras pretendidas pela regra jurídica superada, ou seja, incentivar a realização de ações que rigorosamente se objetivava impedir com a produção dos enunciados legais, principalmente quando houver a perda do referencial econômico da tributação, situação na qual o próprio Sistema Jurídico passará a amparar condutas com abusos de forma jurídica, sejam elas praticadas tanto pelos administrados quanto pelo Estado.

Neste contexto, a validade jurídica persiste apenas no seu aspecto formal e na demasiada importância que dá ao ato de autoridade, decorrente da fiel interpretação do precedente da norma ao fato verificado. A decisão jurídica decorre autoritariamente da norma jurídica ou de uma subordinação dos fatos à lógica dedutiva, desencadeando resultados não desejados e não condizentes com a realidade experimentada. Desconsideram-se as singularidades de cada evento pela impossibilidade de o direito positivo conseguir prever todas as ocorrências fenomênicas que o contexto carrega.

Desta forma, abre-se ensejo para a prática de arbitrariedades por parte dos aplicadores do direito. Neste sentido também está o posicionamento de Scholz²¹¹, o qual aduz ser um sistema lógico-formal inadequado para exprimir a unidade interior e a adequação de determinada ordem jurídica positiva.

Esse, contudo, foi o modelo utilizado quando do advento dos primeiros estudos dogmáticos concernentes ao Direito Tributário no Brasil, cujo foco concentrou-se na Teoria da Norma Tributária, a qual carrou para o Sistema Jurídico pátrio toda uma preocupação com os aspectos semântico e sintático das normas relativas à instituição, fiscalização e arrecadação de tributos²¹², da mesma forma como ocorria na Europa, por Savigny e seus sucessores, e no direito anglo-americano, por juristas como John Austin e Christopher Columbus Langdell.

José Souto Maior Borges²¹³, nos idos da década passada, ainda denunciava a pouca produção inovadora na doutrina tributária pátria. Para o autor, os estudos em Direito Tributário

²¹⁰ VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução de Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Finanças, 1952, p. 122.

²¹¹ SCHOLZ, Heinrich. **Abriss der Geschichte der Logik**. 2. ed. Califórnia: K. Alber, 1959, p. 15.

²¹² ÁVILA, Humberto. A doutrina e o Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012, p. 224.

²¹³ BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 211. São Paulo: Oliveira Rocha, 2013, pp. 106 - 121.

até então estavam circunscritos aos planos da sintática e da semântica, e ainda careciam de um avanço no sentido da pragmática.

Desta forma, o positivismo jurídico concebe o Direito como um sistema autônomo, cujo critério de diferenciação dos elementos que não o integram passa a ser a fonte de sua produção, vale dizer, as próprias normas jurídicas. Um dos precursores desta organização do Sistema Jurídico foi John Austin²¹⁴, autor inglês que circunscreveu o campo do Direito a partir da noção central de comando, sendo essa a expressão de um desejo de que alguém faça ou não faça algo, acompanhado de um mal a ser imposto pelo emissor ao destinatário no caso de descumprimento.

John Austin²¹⁵, com base no positivismo analítico de Bentham²¹⁶, não considerava qualquer padrão de relações internas entre as leis como elemento de estrutura específica interna necessária de um sistema jurídico, mas, sim, a sua capacidade de impor uma coleção de comandos emanados de um soberano.

Para este autor, um sistema jurídico existiria se e somente se: (1) seu legislador supremo fosse habitualmente obedecido pela maioria da população, ou seja, se as leis do sistema, como comandos gerais (atos ou omissões de uma classe) de um soberano dirigidos a seus súditos, fossem, em sua maioria, eficazes mediante o exercício do poder de infligir dano ou sofrimento aos outros e de forçá-los a conformar sua conduta à vontade de quem os comandasse; (2) seu legislador supremo não obedecesse habitualmente a ninguém; (3) seu legislador supremo fosse superior aos súditos em cada uma de suas leis, no que concerne à sanção daquela lei; e (4) todas as leis do sistema fossem, em última análise, legisladas, de fato, por uma única pessoa ou por um único grupo.

Assim, o Sistema Jurídico, naquele contexto, podia ser definido por dois critérios, um de identidade, já que composto somente pelas leis emitidas por uma pessoa ou grupo, e outro de pertinência, haja vista determinada lei somente poder pertencer ao sistema jurídico que fosse eficaz em seu conjunto e contivesse as leis emitidas pelo legislador daquela lei. Tais critérios possuem, de certa forma, conexão com as ideias de um princípio de origem, referenciado na norma fundamental de Hans Kelsen. Para este autor, não poderia existir um Sistema Jurídico sem a própria norma fundamental, pois nesse caso careceria de unidade e de validade, isto é, de existência.

²¹⁴ AUSTIN, John. **The province of jurisprudence determined. In: The province of jurisprudence determined and the uses of jurisprudence.** Indianapolis: Hacket Publishing Company, 1998. p. 13.

²¹⁵ JOHN, Austin. **The Province of Jurisprudence Determined.** Nova York: The Noonday, 1954, p. 23.

²¹⁶ BENTHAM, Jeremy. **A Fragment on Government.** Oxford: Blackwell, 1960, p. 44.

Nestes termos, Kelsen defendeu o fechamento²¹⁷ do Sistema Jurídico a partir de uma solução gnosiológica kantiana, marcada pela ausência de valoração e interferência de outras ciências na descrição cognitiva das normas²¹⁸, cujos fenômenos sociais do direito são percebidos através da imputação, e não da causalidade.

Hart, por sua vez, além de profundo crítico da tese acerca da existência de uma norma fundamental, já que a sua existência seria externa ao Direito e, portanto, motivo de enfraquecimento das ideias de Kelsen, atribuiu o fechamento do Sistema Jurídico a uma determinada norma suposta, denominada por ele de “norma de reconhecimento²¹⁹”. No entanto, para todos estes pensadores, o estudo científico do Direito deveria ficar alheio ao contexto social no qual estava inserido:

Essa forma de proceder enraíza-se no pensamento científico simplificador. Um pensamento que mutila a realidade em partes estanques, a serem estudadas, cada uma, em isolamento, perante as demais. [...] Parcelas desse contexto estudadas por outros saberes, como a economia [...] ficaram excluídas do estudo científico do direito. [...] *Resulta, do esforço simplificador, certa incompreensão do todo no qual o direito tributário está imerso.* Não se conhece o sentido, o significado das múltiplas manifestações do direito tributário na vida econômico-socioambiental e vice-versa. Não se sabe nada além da norma posta. Fica inviabilizado o conhecimento daquilo que, de fora, condiciona o direito tributário e, tampouco, dos condicionamentos que o direito tributário devolve a seu entorno. As múltiplas razões políticas, éticas e econômicas de ser do direito tributário são desconhecidas – como são desconhecidos, igualmente, os efeitos que o direito tributário provoca na política, na ética e na economia. E, como o direito tributário remete a seu

²¹⁷ “Essa qualidade do método cartesiano é bastante relevante para caracterizar o paradigma dentro do qual se move a ciência do direito tributário no Brasil: *a noção de que o processo de conhecimento científico exige a redução de complexidades.* Nas suas regras, DESCARTES prescreve a redução do problema em partes tão pequenas quanto for possível, dividindo a dificuldade até chegar a sua maior simplicidade, à menor parte da qual o todo é composto. Há, aí, importante antecedente das proposições protocolares do Círculo de Viena, anunciado como modelo pelo pensamento justributário brasileiro. [...] O imperativo reducionista prescreveu a redução do direito tributário à norma posta, uma proposição subjacente a uma estrutura proposicional sempre idêntica, em qualquer espaço-tempo.” (FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges.** São Paulo: Saraiva, 2013. pp. 102; 333-334. Grifos do autor).

²¹⁸ “O sistema jurídico, para Kelsen, é unitário, orgânico, fechado, completo e autossuficiente; nele, nada falta para seu aperfeiçoamento; normas hierarquicamente inferiores buscam seu fundamento de validade em normas hierarquicamente superiores. O ordenamento jurídico resume-se a esse complexo emaranhado de relações normativas. Qualquer abertura para fatores extra jurídicos comprometeria sua rigidez e completude, de modo que a norma fundamental desempenha esse papel importante de fechamento do sistema normativo escalonado” (BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. **Curso de Filosofia do Direito.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 435).

²¹⁹ “Dizer que determinada regra é válida equivale a reconhecer que esta satisfaz a todos os critérios propostos pela norma de reconhecimento e é, portanto, uma norma do sistema. Na verdade, pode-se simplesmente dizer que a afirmação de que certa norma é válida significa que tal norma satisfaz a todos os critérios oferecidos pela norma de reconhecimento” (HART, Herbert Lionel Adolphus. **O Conceito de Direito.** São Paulo: Martins Fontes, 2018. p. 133)

entorno, numa realidade complexa e intersistemática, se não se permite o conhecimento desse meio ambiente, não se conhece o próprio direito tributário.²²⁰

Apesar de a norma fundamental não ser concebida por um ato real de vontade de um órgão legítimo, ela foi pressupostamente tida como válida no Sistema Jurídico devido suas funções juridicamente relevantes. Desta forma, na teoria de Kelsen, ocuparia posição única dentro do sistema, posto não derivar de nenhuma outra norma. Seria, na verdade, a única norma original e dotadora da unidade essencial para qualquer Sistema Jurídico. Desta forma, a adequação do Sistema Jurídico dependeria da inexistência de leis conflitantes.

Assim, diferentemente da Teoria dos Sistemas de Luhmann, a qual substitui a explicação baseada em um princípio pela compreensão fundamentada na distinção entre sistema e entorno, seus antecessores (Kelsen e Austin) creditavam a existência de determinado Sistema Jurídico, bem como solucionavam o problema da sua identidade, nos Princípios da Origem e da Eficácia.

Ou seja, porquanto para Austin uma norma poderia ser considerada jurídica somente na hipótese de ser proferida por um soberano supremo habitualmente obedecido em uma comunidade política independente; para Kelsen, uma norma seria jurídica caso tivesse sido produzida em conformidade com normas hierarquicamente superiores, em outras palavras, um enunciado seria jurídico se e somente se a existência de uma outra norma superior fosse condição necessária para sua validade, ou seja, autorizasse os eventos originadores da sua existência. Assim também advoga Norberto Bobbio, o qual aduz:

Quando me coloco diante de uma norma singular e me pergunto se é ou não uma norma jurídica, o critério da juridicidade certamente não é a sanção, mas a pertinência ao sistema, ou seja, a validade no sentido já esclarecido de referibilidade daquela norma a uma das fontes de produção normativa reconhecidas como legítimas²²¹.

Relegou-se, por conseguinte, a concepção de uma mútua influência entre o Sistema Jurídico e seu entorno para um segundo plano, assim como a realidade empírica sobre a qual atuavam²²². Nos idos de 1970, apesar dos esforços e tentativas de reestruturação do Direito, a sua unidade permanecia representando diversos desafios²²³, em especial o do fechamento lógico

²²⁰ FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013. pp. 333-334. Grifos do autor.

²²¹ BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 159.

²²² FOLLONI, André; SIMM, Camila Beatriz. Direito tributário, complexidade e análise econômica do direito. In: **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**. v. 11. n. 1, 2016. Disponível In: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/19726/pdf>. Acesso In: 08 abr. 2024, pp. 55-58.

²²³ “Ao problema da unidade do direito estão vinculados os problemas da autorreprodução e dos limites do direito, da operacionalização da dogmática e da capacidade evolutiva do direito” (GIORGI, Raffaele de. Luhmann e a

do Sistema Jurídico para com os outros sistemas sociais. Nestes termos estão os ensinamentos de Raffaele de GIORGI:

Quanto mais o direito se deixa influenciar pelas relações sociais, tanto mais o sistema jurídico é aberto. [...] Nos anos 1970 se dizia que somente com uma elevada sensibilidade do sistema jurídico às pressões sociais o direito poderia desenvolver a função de progresso e de transformação da sociedade. [...] É difícil imaginar um mecanismo social, como se diz, que esteja colocado fora da sociedade e, exatamente por essa razão, possa produzir efeitos ou consequências sobre a sociedade²²⁴.

Contudo, o exame sintetizado apenas sobre a norma tributária não foi capaz de assimilar as consequências produzidas pelas normas tributárias em seu entorno, tampouco os fatores de irritação advindos de outros subsistemas sociais, sobretudo o Contábil e o Econômico. Desta conjuntura, exsurtem demandas por um sistema jurídico mais adaptativo à constante evolução pela qual passa a sociedade e mais orientado para as consequências fenomênicas de sua aplicação, agora não mais hierarquizada, mas, sim, permanentemente, heterarquizada em forma de redes, móvel, maleável, heterogênea, aberta e cibernética²²⁵, já que também ininterrupta é a sua interação com os demais subsistemas sociais.

Destarte, propugna-se por um enfoque sobre o conhecimento como uma realidade complexa, e não mais reducionista a somente algumas unidades elementares. A forma como as partes de um sistema se organizam e se interrelacionam passa a ser fundamental para a constituição de sua identidade.

Neste sentido, considerando-se a elevada e mútua influência pela qual operam o Subsistema Jurídico e os diversos outros subsistemas sociais, deve o observador de segunda ordem assumir uma orientação sobremaneira interdisciplinar no exercício de aprimoramento da Ciência Jurídica, sem relegar, é claro, a investigação também sobre a norma tributária, pois é no âmbito fático do ambiente social que o direito se manifesta e se desenvolve no acompanhamento das mudanças sociais²²⁶, enquanto técnica de obtenção de condutas

Teoria Jurídica dos Anos 1970. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes. **O Direito na Sociedade Complexa**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 178).

²²⁴ GIORGI, Raffaele de. Luhmann e a Teoria Jurídica dos Anos 1970. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes. **O Direito na Sociedade Complexa**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 184.

²²⁵ CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, pp. CXII - CXIII.

²²⁶ GONÇALVES, Guilherme Leite. **Direito entre certeza e incerteza: horizontes críticos para a teoria dos sistemas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 84.

desejáveis²²⁷ com caráter de fenômeno social que ostenta em função de sua origem e de sua finalidade²²⁸.

À vista disso, distintivamente da teoria normativista, elimina-se o distanciamento apregoado por Kelsen entre a ciência normativa e as evidências concretas e observações diretas da ciência empírica, haja vista as normas jurídicas generalizarem as expectativas da realidade social mediante estruturas semânticas, dotadoras de sentido por intermédio de comunicações fáticas.

Assim, não se pode dizer estar a interpretação para a decisão jurídica presente apenas no texto legal, como elemento de um sistema dedutivo, posto a exegese ser produto da criação do direito nos tribunais como processo de aperfeiçoamento do sistema e de propulsão da evolução do Direito. Acerca da não-linearidade do conhecimento científico, Colom²²⁹ aduz que “a ciência tem, pois, hoje, a necessidade de realizar discursos sobre o complexo e sobre as relações que se dão entre elementos, e não de centrar-se tanto no arcaísmo linear do saber”.

Com efeito, as operações jurídicas produzidas partem sempre de um estágio atualizado do sistema e, sob uma melhor consideração dos seus elementos, aperfeiçoa-o e expande-o em uma constante adaptação com o seu meio envolvente. Deste modo, o Sistema Jurídico não pode ser considerado como estático e equilibrado, mas, ao contrário, dinâmico e descrito matematicamente por meio de equações não-lineares, pois são autorreguláveis por possuírem a capacidade de poder ajustar sua conduta futura em função do desempenho pretérito²³⁰ ao reintroduzir, dentro de si, parte do seu produto como informação²³¹, assumindo, portanto, uma permanente interação e adaptação com o seu ambiente mediante um processo histórico-evolutivo irreversível, o qual preserva a sua integridade e evita a sua degradação interna²³².

Neste sentido, à programação compete o amoldamento do Sistema Jurídico com a evolução da sociedade, de forma a integrar às normas do Direito os novos fatos da vida social, evento esse garantidor da abertura cognitiva para com o seu entorno. Por isso, não é possível a rigidez e estabilização do Sistema do Direito no tempo, de forma a restar imutável a validade

²²⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária: o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 19 - 21.

²²⁸ BERGEL, Jean-Louis. **Teoria geral do direito**. Tradução de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 204.

²²⁹ COLOM CAÑELLAS, Antoni Juan. **A (des)construção do conhecimento pedagógico: novas perspectivas para a educação**. Tradução por Gita K. Ghinzberg. Porto Alegre: Artmed, 2004.

²³⁰ WIENER, Norbert. **Cibernética e sociedade**. São Paulo: Polígono, 1970. p. 33.

²³¹ WATSLAVICK, Paul; BEAVIN, Janet; JACKSON, Don D. **Pragmática da comunicação humana**. Tradução por Álvaro Cabral. São Paulo: Cultrix, 1993, p. 27.

²³² PARSONS, Talcott; SHILS, Edward Albert. **Toward a general theory of action. Theoretical foundations for the social sciences**. Londres: Transaction Publishers, 2001, p. 107.

de sua programação para todo o sempre, sob pena de que sua evolução cesse e ocorra a entropia²³³ do conjunto.

Nos sistemas jurídicos mais desenvolvidos, a desordem é retrocedida a partir do ruído produzido pelo próprio sistema em contraposição às influências externas, por meio da sua neguentropia, a qual consiste em um mecanismo de garantia da ordem interna, de calibração do sistema, necessário para que, do ruído, seja produzido feedback negativo em reforço à manutenção da homeostase do sistema.

Com isso, necessário ao Sistema Jurídico possuir as capacidades de autorregulação e autorreprodução para a elaboração de sempre novas operações direcionadas ao tratamento das incessantes irritações advindas do seu entorno, sempre em mutação. Portanto, a renovação e evolução do Sistema Jurídico depende das perturbações ambientais, posto demandarem a substituição interna dos elementos por outros mais modernos²³⁴. Assim, quanto maior for a abertura do Sistema Jurídico para com o seu entorno, amplificada estará a sua diferenciação e, conseqüentemente, indicação.

A maior permeabilidade das influências originadas pelas perturbações causadas pelos ruídos²³⁵ advindos do ambiente suscita uma elevação na reordenação de sua estrutura interna e, com isso, na sua complexidade, processo esse assegurador da manutenção de sua evolução e de sua existência. As irritações externas são tratadas pelo sistema a partir de novas operações comunicacionais, originadas autopoieticamente a partir de elementos pré-existentes no sistema. Desta forma, o Direito desenvolve-se na incessante perquirição de soluções para os conflitos que o atingem.

No Sistema Jurídico, os processos comunicativos válidos que ultrapassam o filtro do código binário “lícito/ilícito” produzem novos elementos que serão operacionalizados a partir destes pressupostos. No interior deste sistema, por conseguinte, a programação, como as leis, as sentenças, os pareceres etc., conduz o processamento das informações do ambiente diante desta oposição dentro de um referencial constituído por elementos de mesma origem, os quais constituem-se como preceitos para a reprodução autopoietica de novos elementos dentro do Sistema.

²³³ LASZLO, Irving. **The systems view of world. A holistic vision for our time**. New Jersey: Hampton Press, 1996, p. 35.

²³⁴ PRIGOGINE, Ilya. **The End of Certainty**. Nova York: The Free Press, 1997, p. 50.

²³⁵ “Chama-se ruído a toda perturbação aleatória que intervém na comunicação da informação e que, por isso, degrada a mensagem, que se torna errônea. O ruído é, portanto, desordem que, desorganizando a mensagem, se torna fonte de erros” (MORIN, Edgar. **Ciência com consciência**. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1996, p. 228)

Para a Teoria dos Sistemas, validade não é norma, mas forma. A validade é, no conceito da linguagem conceitual de Spencer Brown, o lado interno da forma e a não validade o seu lado externo. Deste modo, o ponto de partida não é apanhado nas normas, como unidades mínimas dotadas de sentido deôntico e inter-relacionadas sintática e semanticamente²³⁶, tampouco na tipologia dos valores, mas, sim, na distinção funcional entre sistema e ambiente. Nega-se, portanto, a ideia segundo a qual a ordem e a unidade de relacionamento entre os elementos que compõem o sistema jurídico estariam garantidas por uma estrutura hierárquica operacionalizada por uma hipotética norma superior e fundamental, como assim defendido por Hans Kelsen²³⁷.

Portanto, alarga-se e converte-se o conceito tradicional de validade jurídica como algo estático e relativamente invariável em algo dinâmico, simbologicamente circulante, de forma a ser possível a constituição, diante de um futuro contingente e sob uma sociedade em constante e acelerada transformação, de uma malha de conexões temporais permanentes. Objetiva-se, desta forma, a concatenação das expectativas normativas e, conseqüentemente, a consolidação da sociedade como uma unidade, de forma a ser possível depositar confiança no comportamento do próximo e prever suas condutas futuras.

Em resumo, as operações do Sistema Jurídico são estruturadas pelo cotejamento dos fatos sociais com os programas, de forma a ser possível a identificação da sua relevância para a manutenção do seu propósito. Portanto, o Sistema Jurídico produzirá novas operações em reação aos fatos sociais que lhe afligirem irritações, com o intuito de reduzir a alta complexidade que ostentam no ambiente, mediante um processo autorreferencial autônomo, com limites autodeterminados, código próprio e um filtro altamente seletivo.

Assim, constata-se não ser o Direito reagente à totalidade do seu entorno, mas apenas àquela parcela selecionada pelas normas, ou seja, não necessita da transcendência moral ou religiosa, tampouco da causalidade natural ou sociopolítica para suas operações, apesar de que, cognitivamente, deva permanecer aberto para poder reflexionar sobre as informações produzidas pelas transformações ocorridas no ambiente.

O próprio Sistema Jurídico, por conseguinte, possui os critérios necessários para poder assimilar os elementos do ambiente e relacioná-los em sua estrutura por intermédio de processos seletivos de filtragem. Tal processamento ocorre na periferia do sistema jurídico, posto ser espaço com maior sensibilidade com o entorno e onde a complexidade do ambiente é amortecida, já que dispõe de uma maior liberdade para o tratamento das informações. Evita-se,

²³⁶ ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas gerais de Direito Tributário**. São Paulo: Limonad, 1997, p. 29.

²³⁷ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 228.

assim, que todas as possibilidades ofertadas ao Sistema Jurídico atinjam o estágio de processamento institucionalizado pelo Estado.

Em outras palavras, a periferia cumpre a função de desafogo das estruturas centrais do sistema jurídico. Pode-se dizer ser a região de maior proximidade com os demais subsistemas sociais e, por isso, é o local onde, mediante a alteração de seus programas decisórios, ocorre a criação de Direito pela transmutação de elementos não jurídicos.

Os critérios de maior ou menor influência entre o Subsistema Jurídico e os demais subsistemas sociais são conduzidos pela programação sistêmica, de acordo com a vontade popular, através da atividade legiferante dos seus representantes, aos quais é permitido o reconhecimento, em maior ou menor medida, de determinado nível de permeabilidade da linguagem própria de outras ciências no processo autopoietico de concepção de novas operações comunicacionais dentro do sistema do Direito, desde que guardada a consonância com todo o pressuposto organizacional já produzido pelo Subsistema Jurídico.

Como a tributação é um fenômeno altamente intersistêmico, contida dentro de processos adaptativos operacionalizados no interior dos Subsistemas Jurídico, Político, Econômico e Contábil, tal confluência é admissível no Direito Tributário, conquanto que as limitações constitucionais ao poder de tributar estejam resguardadas e sejam observadas.

Desta forma, a realidade adquirida pelo Sistema Jurídico, por intermédio de suas operações internas, ao reproduzir o seu sentido específico de pacificação das expectativas normativas, como resposta à complexidade do seu meio circundante, sempre em evolução, deve garantir a segurança das consequências provenientes das imposições tributárias, de forma a possibilitar um convívio em sociedade harmônico e pacífico²³⁸.

Por isso, deve o Direito ser instrumento de realização da justiça e igualdade. Para lograr tal desiderato, as informações presentes nos Subsistemas Econômico e Contábil devem ser corretamente filtradas pelo Subsistema Jurídico, a partir da programação das expectativas dos agentes econômicos, consubstanciadas pelos valores cristalizados através dos Princípios Constitucionais-Tributários, em especial, os Princípios da Capacidade Contributiva e da Vedação à Tributação com Efeito de Confisco.

3.4 O (Sub)Sistema Constitucional Tributário Nacional

²³⁸ BERNARDES, Flávio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. Tese de Doutorado em Direito – Universidade Federal de Minas Gerais: Belo Horizonte, 2006, p. 28.

Os limites da forma que identifica o Sistema Constitucional Tributário brasileiro e o distingue dos demais sistemas jurídicos podem ser identificados a partir da leitura das realidades jurídicas enunciadas na Constituição Federal, programa de institucionalização do poder público, como produto da inteligência e anseios do homem, no qual as estruturas do Sistema Político são acopladas pelo Sistema Jurídico durante seu processo autopoiético e evolutivo.

Como Subsistema Social que é, do Texto Maior também derivam diversos outros Subsistemas Jurídicos, aludidos pelos distintos ramos jurídicos, que dele extraem seus fundamentos e condições de expressão e existência, motivo pelo qual o conjunto das relações dos elementos constitucionais constitui-se como ambiente em comum de todas as disciplinas jurídicas, conferindo-lhes unidade, assim como ocorre com as proposições normativas constitucionais pertinentes à matéria tributária, nelas incluídos os princípios constitucionais jurídico-tributários, como importantes instrumentos de orientação e estabilização das expectativas normativas de comportamento. Nas palavras de Leônidas Hegenberg:

Quanto mais claramente possamos delinear as relações que tenhamos deliberado considerar, mais estruturado revelar-se-á o sistema. Em outras palavras, as relações estruturam o conjunto. O sistema é estruturado pelas relações que nele tenhamos “colocado”. O vocábulo “estrutura”, nesse caso, torna-se um quase sinônimo de “sistema”, indicando conjunto de objetos em que valham certas relações²³⁹.

Assim, o Sistema Constitucional Tributário é composto pelo conjunto de relações entre os elementos²⁴⁰ que tratam das relações tributárias, mormente aquelas relacionadas com a demarcação precisa dos seus contornos, ou seja, da fronteira dentro da qual são indicadas as faculdades do poder tributante e as garantias e direitos dos particulares. Estes limites conferem a segurança jurídica necessária para a identificação das comunicações que não perpassam o esquematismo binário do Sistema Jurídico, ou seja, aquelas carecedoras de existência jurídica.

Ao Código Tributário Nacional, por sua vez, como parte essencial da programação do Sistema Jurídico, compete a instauração dos elementos de estabilização das estruturas do conjunto, de forma a normalizar a produção das operações comunicacionais no seu interior, a partir da concretização do processo de positivação dos preceitos constitucionais afeitos à seara tributária.

Desta forma, a Lei nº 5.172/66 constitui-se como mecanismo assecuratório da correta manutenção, estabilidade e coerência da estrutura do Sistema Jurídico-Tributário, seja complementando as disposições constitucionais relacionadas às limitações ao poder de tributar,

²³⁹ HEGENBERG, Leônidas. **Saber de e saber que: alicerces da racionalidade**. Petrópolis: Vozes, 2002, p. 64.

²⁴⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Conceito de Sistema no Direito**. São Paulo: Atlas, 1976, p. 59.

seja estabelecendo os parâmetros para resolução de eventuais conflitos de competência tributária, ou prescrevendo juízos hipotéticos derivados de matérias reservadas para si pelo texto constitucional, durante o incessante processo de produção de operações comunicacionais tendentes à aproximação dos comandos constitucionais aos utentes do sistema.

Este encadeamento de processos comunicativos, em direção aos destinatários das normas tributárias, enfatiza as condutas expectadas pelo sistema como desejáveis. Nesta senda, constata-se que ameaças ao correto funcionamento do Sistema Constitucional Tributário, como conflitos políticos, normativos ou operacionais tendentes à degradação e desintegração de sua estrutura interna, devem ser tidas como atentatórias contra o direito fundamental de todo cidadão a um Sistema Jurídico-Tributário que se repete justo, coerente e atinente ao Princípio da Capacidade Contributiva.

Para reprimir tal desordem, deve o sistema envidar processos negentrópicos previstos pela sua própria estrutura, como o controle político e de constitucionalidade enunciados no texto constitucional e a norma geral antielisiva, prevista no CTN, exemplificativamente, a fim de que, a partir da adaptação e interação com o ambiente, consiga melhor se adaptar à mudança do seu entorno para garantir sua manutenção e evolução.

Neste sentido, considerando-se ser a realidade do ambiente que envolve o Sistema Jurídico-Tributária orgânica, bem como as parcelas do todo serem estudadas pelo pensamento científico humano em abordagens específicas, a depender da utilidade esperada, deve a realidade construída pelo Sistema Jurídico ser integrada com a realidade espelhada pelo Sistema Contábil, com o objetivo de unificar os critérios utilizados para a mensuração da riqueza disponível à tributação, por intermédio da existência de processos seletivos de filtragem conceitual no interior do Sistema Jurídico-Tributário, aptos à reprodução interna de informações contidas em operações comunicacionais provenientes do seu ambiente, especificamente do Sistema Contábil.

No curso deste processamento, a partir de programação própria especificamente disposta para este fim, ocorre a primeira seleção, relativa às informações contidas em comunicações existentes no lado externo da forma do Sistema Jurídico, as quais são trazidas para o seu interior, a fim de atribuir-lhes tratamento de acordo com seus próprios critérios e código binário, em uma segunda seleção, em que são atribuídos conteúdos jurídicos às comunicações contábeis.

Com isso, aproveita-se de todo o arcabouço científico contido no Sistema Contábil para a atribuição de maior coerência e harmonia na composição dos fatos tributáveis pelo Sistema

Jurídico-Tributário, de forma a ser possível alcançar parcela maior da realidade subjacente às normas individuais e concretas constituidoras da obrigação tributária.

A percepção, pelo operador e intérprete do Sistema Jurídico-Tributário, de que o objeto da tributação está inserido na construção de parcela maior da realidade pelo Sistema Contábil, conforme exposto na seção subsequente, confere as condições necessárias a que o Princípio da Capacidade Contributiva seja alcançado da maneira mais proveitosa possível.

4. O (SUB)SISTEMA CONTÁBIL

A compreensão sobre o arcabouço científico sobre o qual o Sistema Contábil concretiza suas operações comunicacionais é crucial para a descrição da forma como a linguagem contábil pode ser aproveitada pelo Sistema Jurídico. Neste contexto, a análise histórica das teorias e metodologias da Ciência Contábil também possibilita a apreensão dos padrões e das tendências doutrinárias que contribuíram para a evolução do seu sistema referencial e para a percepção do seu complexo funcionamento, de acordo com as necessidades e desafios próprios de cada era. Com isso, oportuniza-se o relacionamento dos períodos de desenvolvimento econômico e social com o amadurecimento da integração entre as disciplinas.

4.1 Origem histórica

É difícil precisar o momento em que surgida a Contabilidade, mesmo que de forma rudimentar. Alguns historiadores creditam a origem da Contabilidade à Antiguidade, ao indicarem a existência de indícios da utilização de registros contábeis há mais de três mil anos antes de Cristo. Por isso, asseveram serem os povos hindus, chineses, egípcios, fenícios, israelitas, persas, caldeus, assírios, gregos e romanos os precursores da história da Contabilidade.

Fundamentam tal opinião na localização de completas escritas contábeis atribuídas às civilizações da Mesopotâmia (hoje Iraque) - grafadas em peças de argila, com técnica apurada, e utilizadas pelos pastores na quantificação do valor de seu rebanho²⁴¹ -, do antigo Egito -

²⁴¹ “os registros eram feitos em pequenas peças de argila, todas relativas a cada fato (de início), depois resumidas em uma maior (que era o do movimento diário ou de maior período) e também se juntavam por natureza de acontecimentos (pagamentos de mão-de-obra, pagamentos de impostos, colheitas etc.). Calculava-se quanto se gastava para produzir e se escriturava tudo isto (custos), assim como se faziam previsões ou cálculos antecipados sobre o movimento das riquezas (orçamentos). O “meu” e o “seu” deram, na época, origem a registros especiais de “débito” (o que alguém tem que me pagar) e “crédito” (o que eu devo pagar a alguém)” (SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 23). “Fica evidente que as transações comerciais eram representadas por transferências de fichas de barro, refletindo a entrada ou saída física de ativos. (...) Essa transferência de mercadorias de uma localização para outra caracterizava um sistema de partidas dobradas, pois existe o registro de uma dupla entrada; apenas não existe o controle monetário dos sistemas contábeis de partidas dobradas, em que os valores são checados para a verificação se houve o lançamento a débito e a crédito com igualdade de valores. Como forma de expressar o registro das relações sociais, os envelopes de barro representavam o débito ou o direito do proprietário em reclamar a mercadoria. A totalidade dos direitos era revelada através das impressões das fichas na sua superfície. Essas fichas impressas constituíam uma representação abstrata

conforme se depreende das regras relacionadas à Contabilidade existentes no Código de Hamurabi, bem como em sofisticados registros de matemática e escrita encontrados em livros contábeis e comerciais confeccionados com papiros, tendo como base o valor de sua moeda, os quais também demonstram a existência, já naquela época, da atividade de auditoria, em parte devido ao sistema político centralizado adotado neste país, cuja atividade de cobrança tributária demandava um complexo sistema de registros -, da China, da Índia e do Império Muçulmano²⁴².

Na Grécia Antiga, há referências de que os governos eram fundamentados sobre desenvolvidos sistemas de Contabilidade e de auditoria públicas²⁴³, cujo conceito de *accountability* consta já ser bastante aprimorado para a época. O grande desenvolvimento das *pólis* trouxe consigo a necessidade de um maior controle sobre a atividade arrecadatória, fato esse que alavancou o desenvolvimento da Contabilidade na Grécia. Um dos documentos contábeis mais evoluídos da antiguidade, já encontrado, foi o referente à escrituração comercial do templo de Atenas, com data de 454 a 406 a.C..

Em Roma, as escriturações contábeis dos imperadores eram objeto de auditoria dos gastos realizados, cuja publicação ocorria a todos os cidadãos romanos²⁴⁴. Neste período, a intensidade do comércio e das negociações entre as civilizações ou tribos de diferentes regiões já era bastante elevada, assim como o controle da Igreja sobre o Estado, de forma que muitos eram os eventos sociais que careciam de um sistema de evidenciação e mensuração para o devido controle da riqueza produzida. Este foi, portanto, o gatilho para o desenvolvimento da escrituração contábil como ferramenta de governo econômico do patrimônio.

No entanto, estima-se que a contagem primitiva de bens já ocorria muito antes disto, talvez por volta do oitavo milênio antes de Cristo, na Era Neolítica, devido à localização de pequenas fichas de barro em escavações realizadas em sítios arqueológicos do Oriente Próximo, as quais demonstram a utilização por civilizações pré-históricas²⁴⁵ de um sistema contábil arcaico para o controle e registro das atividades de agricultura e criação de animais. Pode-se dizer, por conseguinte, que a existência da Contabilidade está associada ao surgimento da

das fichas contidas no envelope” (SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **História da Contabilidade: Foco na Evolução das Escolas do Pensamento Contábil**. São Paulo: Atlas, 2008, pp. 5 - 6).

²⁴² IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2023, p. 13.

²⁴³ GLEESON-WHITE, Jane. **Double entry: How the Merchants of Venice Shaped the Modern World and How their Invention could Make or Break the Planet**. Sidney: Allen & Unwin, 2011.

²⁴⁴ SOLL, Jacob. **The Reckoning: Financial Accountability and the Rise and Fall of Nations**. New York: Basic Books, 2014.

²⁴⁵ SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **História da Contabilidade: Foco na Evolução das Escolas do Pensamento Contábil**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 3.

escrita, da contagem abstrata e do dinheiro. Há, inclusive, estudiosos que demonstram terem sido os registros contábeis os originadores da escrita comum e da contagem, e não o inverso²⁴⁶.

Em 1929, foram desenterradas, em Uruk, cidade da Mesopotâmia, às margens do rio Eufrates, pelo arqueólogo alemão Julius Jordan, uma enorme quantidade de tábuas de argila com registros em escrita cuneiforme e pequenos objetos com formatos variados, datados de 5 mil anos atrás. Tempos depois, em 1970, a arqueóloga francesa Denise Schmandt-Besserat também catalogou artefatos similares, encontrados em toda a extensão da Turquia ao Paquistão, com idades de até 9 mil anos, anteriores, portanto, ao surgimento da escrita, da contagem abstrata e da moeda, aos quais atribuiu o propósito de método de contagem por representação, inclusive por soma e subtração.

Considerando-se a correspondência existente entre as imagens dos objetos e as marcações realizadas nas tábuas, concluiu a arqueóloga que tais peças eram ferramentas utilizadas pelos povos locais para registrar as operações comerciais e o controle físico de ovelhas, grãos, pães, cervejas e jarras de mel. Por isso, muitos acreditam serem as tábuas de Uruk os primeiros sinais de escrita contábil, bem como a origem da escrita²⁴⁷ e da contagem²⁴⁸.

A utilização da Contabilidade, na antiguidade, seguiu finalidades diversas, a depender da região em que praticada. Enquanto no Ocidente a Contabilidade esteve centrada na seara monetária dos negócios bancários, no Oriente a prática contábil esteve mais concentrada no aspecto gerencial dos negócios mercantis²⁴⁹.

Na Roma Antiga, há relatos de registros, realizados diariamente pelos patriarcas, no livro alcunhado por *Adversaria*, de todos os ingressos e dispêndios da família, cujo fechamento ocorria ao final de todo mês, a partir da transcrição dos saldos diários no livro *Codex Tabulae*²⁵⁰. Tais assentos passaram a possuir o atributo de prova jurídica pela Lei *Paetelia Papitia*, editada no ano de 325 a. C., assim como a obrigação jurídica de sua apresentação judicial, quando requerida, de forma que, desde aquela época, o relacionamento entre a Contabilidade e o Direito já constava ser estreito.

Assim, pode-se constatar que a intersecção das operações comunicacionais produzidas pelos Sistemas Contábil e Jurídico remonta aos seus primórdios, de forma que a evolução

²⁴⁶ SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 23.

²⁴⁷ SCHMANDT-BESSERAT, Denise. **How Writing Came About**. Texas: University of Texas Press, 1997.

²⁴⁸ SCHMANDT-BESSERAT, Denise. **Before Writing: Volume 1: From Counting to Cuneiform**. Texas: University of Texas Press, 1992.

²⁴⁹ WEBER, Max. **Historia económica general**. México: Fondo de Cultura Economica, 1964, p. 197.

²⁵⁰ PETIT, Eugene. **Tratado elemental de derecho romano: desarrollo histórico y exposición general de los principios de la legislación romana desde el origen de Roma hasta el Emperador Justiniano**. Buenos Aires: Araujo, 1940, p. 372.

sistêmica de ambos se fundamentou na influência recíproca de cada qual para a superação das irritações por eles criadas e na diminuição da complexidade do ambiente em que inseridos.

4.1.1 O sistema contábil das partidas dobradas

A Contabilidade, como é praticada hoje, em sistema de partidas dobradas, possui origem, assim como o Direito Mercantil, no período da Renascença Italiana²⁵¹, por volta dos séculos XIII e XIV, durante o advento da Revolução Comercial, ocorrida nas capitais de comércio do norte da Itália. Há, inclusive, registros que evidenciam a utilização de livros contábeis já no século XIII, bem como a ideia de apuração periódica do lucro como resultado incremental do patrimônio líquido, expressamente deliberado.

Neste sentido, foram encontradas evidências nos registros contábeis dos exercícios de 1299 e 1300 da empresa Giovanni Farolfi & Companhia, uma entidade de mercadores de Florença²⁵², bem como nas escriturações contábeis arquivadas nas certidões do município de Gênova, durante o ano de 1340²⁵³, por um funcionário público responsável pela tesouraria da cidade, conforme aponta Mills²⁵⁴: “livros contábeis foram abertos e no início do século XIV os primeiros manuscritos revelaram débitos e créditos em parágrafos verticalmente dispostos. Isto era uma evidência de que razões com sistema de partidas dobradas existiam desde 1335”.

Precisamente neste contexto, vivenciado nos idos da Baixa Idade Média, dá-se azo a esta nova concepção, mais pragmática e técnica, que configura a Contabilidade por partidas dobradas como ferramenta de representação e controle do mundo econômico dos comerciantes da época.

O Princípio da Dualidade, a linguagem e o método contábil, os quais permitem a classificação de todo fato econômico pela binariedade aplicação/financiamento de recursos, preservaram as modulações mais importantes da lógica aristotélica (como os Princípios da Não Contradição e do Terço Excluído) e contribuíram para a significativa influência da

²⁵¹ COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da Contabilidade. Abordagem Contextual, Histórica e Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2010. p. 122.

²⁵² LEE, Geoffrey Alan. The coming of age of double entry: the Giovanni Farolfi ledger of 1299 - 1300. In: **The Accounting Historians Journal**. v. 4. n. 2. p. 79 - 96.

²⁵³ ROOVER, Raymond de. **The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of medieval merchants**. Londres: Sweet & Maxwell, 1956, p. 115.

²⁵⁴ MILLS, Geoffrey T. Early accounting in Northern Italy: the role of commercial development and the printing press in the expansion of double-entry from Genova, Florence and Venice. In: **The Accounting Historians Journal**. Alabama. 1994. pp. 81 - 96. Tradução livre.

Contabilidade na reprodução das relações sociais e econômicas originadas do mercantilismo e, posteriormente, do capitalismo.

A história do modo de produção capitalista, como sistema econômico de aceitação social de preeminência do indivíduo como centro de direitos, bem como de estimulação da circulação da riqueza, confunde-se com o desenvolvimento e com a atual conformação da propriedade empresarial, isto é, da forma contemporânea de controle dos ativos - que aportam valor para a concepção, processo e entrega de outros bens (ou produtos), com o propósito de lucro - e dos bens de produção²⁵⁵ - como um dever-ser (valor) de utilidade ao ser humano²⁵⁶.

O novo modelo de liberdade, qual seja, de não mais servidão ao senhor feudal e de não mais submissão às estruturas organizacionais medievais da época, cuja propriedade era percebida como centrada no objeto, e não no sujeito, passa a imperar. Esta emancipação do indivíduo às amarras do Estado Feudal possui, sobremaneira, dimensão econômica, haja vista esta maior atribuição de titularidade de direitos aos cidadãos ter sido capaz de transformar a estrutura social fechada que até então se configurava. Deste modo, a disciplina jurídica da propriedade passa a ser definida, no capitalismo, como formal e abstrata, podendo qualquer um ser proprietário, e a seu modo, de qualquer objeto²⁵⁷.

Assim, a propriedade privada transveste-se como manifestação da personalidade soberana do indivíduo, como um direito natural e imanente de conservação do liame com o que é seu²⁵⁸. Com isso, a antiga instituição do *dominium* romano transforma-se e passa a não mais necessitar de condicionamento social externo para que o exercício do seu direito possa ser oponível a terceiros, posto ser considerada como a materialidade do próprio direito subjetivo. Com esta novel relação patrimonial, sobrevém novas dimensões de controle para a sua manutenção, exercidas através de ações e fiscalizações perenes.

Neste sentido, a síntese que consagra a Contabilidade na abstração das relações econômico-sociais da época converte-a em uma linguagem estruturante de implementação do capital. Com isso, a revolução empreendida pela sistematização da Contabilidade permitiu à classe burguesa, através da combinação de tecnologias, eficiências e novos valores, consolidar um projeto socioeconômico que, aos poucos, foi ganhando independência frente às formações clericais e feudais daquele período da história²⁵⁹.

²⁵⁵ ROSSI, Giovanni. **L'ente Economico-amministrativo**. Emília: Stabilimento Tipo-Litografico Degli Artigianelli, 1882, pp. 202 – 203.

²⁵⁶ EMERENCIANO, Adelmo da Silva. **Tributação no Comércio Eletrônico**. São Paulo: Síntese, 2003, p. 78.

²⁵⁷ RENNER, Karl. **Gli istituti del diritto privato e la loro funzione sociale**. Bologna: Il Mulino, 1981, p. 66.

²⁵⁸ BERCOVICI, Gilberto. A Constituição de 1988 e a Função Social da Propriedade. In: **Revista de Direito Privado**, n. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 69.

²⁵⁹ ROMERO, José Luis. **Estudios de la mentalidad Burguesa**. Buenos Aires: Alianza Editorial, 1999.

Nesta fase histórica, a região central e nordeste da Itália, em especial as cidades de Veneza, Gênova, Florença e Pisa, experimentava uma grande efervescência mercantil, econômica e cultural, a qual perdurou até o final do século XVII. Tratava-se, enfim, do núcleo da gênese do capitalismo²⁶⁰ e da renovação do espírito humano na Europa²⁶¹.

Antes disso, a Contabilidade baseava-se, unicamente, no cálculo comercial e na escrituração, sem qualquer ordenação, ou seja, era uma metodologia fragmentada para a mensuração do patrimônio, somente. O objetivo era o registro, em partidas simples, de determinada conta com o valor referente ao fato econômico percebido no mundo fenomênico²⁶². Desvinculada estava, portanto, a qualquer fundamento de sistema²⁶³. Nas palavras de Vlaeminck:

El día que se consiguiera tomar razón cuidadosamente de todos los medios de acción, de todas las actividades, de todas las mutaciones, así como de sus resultados positivos y negativos, y que se obtuviese la síntesis de los mismos en la cuenta de capital, en ese momento se llegó con plena naturalidad a la partida doble que aparece, pues, como la culminación necesaria de una organización racional traspuesta al plano contable. [...] Cuando más tarde aparezca la cuenta de Pérdidas y Ganancias con el detalle de los resultados de todos los aspectos de la actividad de la empresa, identificándolos y clasificándolos, será también la gran idea de orden de la organización científica la que presida la culminación del método contable²⁶⁴.

Apesar disso, iniciou-se, em algumas universidades da Itália, o ministério da escrituração contábil aos filhos dos comerciantes da época, cujas operações aritméticas eram realizadas por intermédio do ábaco. Ocorre que, diante do aumento da complexidade com que os negócios da época evoluíam, os registros contábeis em partidas simples tornaram-se insuficientes para atender a demanda dos comerciantes, motivo pelo qual se passou a exigir um

²⁶⁰ HARARI, Yuval Noah. **Sapiens: História Breve da Humanidade**. Porto Alegre: L&PM, 2015.

²⁶¹ SOMBART, Werner. **Der moderne kapitalismus**. 6. ed. v. 2. Munique: Dunker & Humblot, 1924, pp. 118 – 119.

²⁶² HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. 1. ed. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2018, p. 40.

²⁶³ PEZZOLI, Sandro. **Profili di storia della ragioneria**. 2. ed. Padova: CEDAM, 1986, p. 5.

²⁶⁴ “No dia em que foi possível contabilizar cuidadosamente todos os meios de acção, de todas as actividades, de todas as mutações, bem como os seus resultados positivos e negativos, e que se obteve uma síntese dos mesmos na conta de capital, nesse momento atingiu-se com bastante naturalidade as partidas dobradas, que surge, portanto, como o evento necessário de uma organização racional transposta para o nível contabilístico. [...] O aparecimento dos primeiros sistemas contabilísticos diferentes do simples lançamento é uma consequência lógica da implementação desta preocupação de ordem e dos seus corolários: a identificação. Quando mais tarde surge a conta de Ganhos e Perdas, com o detalhamento dos resultados de todos os aspectos da actividade da empresa, identificando-os e classificando-os, será também a grande ideia de ordem da organização científica que presidirá o método contabilístico.” (VLAEMMINCK, Joseph H. Tradução por FERRANDO, José María González. **Historias y doctrinas de la contabilidad**. Madri: E.J.E.S., 1961, pp. 73 – 75. Tradução livre.)

sistema de escrituração mais claro e seguro, que evidenciasse contabilmente tanto a origem quanto o efeito econômicos decorrentes dos eventos patrimoniais.

Foi neste interstício, mais especificamente no século XV, que Benedetto Cotrugli, comerciante, e Frà Luca Pacioli di Borgo, frei franciscano e professor de matemática nas universidades de Perúgia, Florença, Pisa, Bolonha e Roma, publicaram, em 1458 e 1494, respectivamente, em Veneza, as obras consideradas por muitos como as mais importantes da Contabilidade.

O manuscrito *Il libro dell'arte di mercatura* (“O livro da arte de negociar”), de Cotrugli, e o primeiro livro impresso sobre as partidas dobradas, o *Summa de arithmetica, geometrica, proportioni et proportionalità* (“Tudo sobre aritmética, geometria e proporção”), de Pacioli, composto por cinco tópicos, seiscentas e quinze páginas, todas tipografadas em numerais indo-arábicos, e tiragem de dois mil exemplares, em que insere o tema *Tractatus Particularis de Computu et Scripturis* (“Tratado Particular sobre Registro e Escrituração”), dividido em trinta e seis capítulos, foram as primeiras descrições que se tem notícia acerca do raciocínio contábil e matemático da teoria dos números positivos e negativos.

Tais obras passaram a ser o estribo da escrituração por partidas dobradas nos livros comerciais da época - *Memoriale* (Borrador), *Giornale* (Diário) e *Quaderno* (Razão) - e, por este motivo, consubstanciam-se como marcos à era moderna da Contabilidade, posto seus fundamentos perdurarem até os dias de hoje²⁶⁵. Consta que, até o final do século XVI, todos os livros de Contabilidade publicados possuíam como fundamento direto a obra de Pacioli²⁶⁶.

Diversos fatores histórico-culturais contribuíram para o surgimento das partidas dobradas como método irrefutável de contabilização, em causa e efeito, dos fenômenos econômicos, dos quais pode-se enaltecer: (i) a publicação, em 1202, do livro *Liber Abaci*, de Leonardo Fibonacci, obra responsável pela divulgação do número zero e do sistema numeral indo-arábico no Continente Europeu, os quais facilitavam sobremaneira as operações aritméticas e as anotações matemáticas nos cálculos comerciais; (ii) a escrita; (iii) a moeda; (iv) a institucionalização do crédito, do capital e da propriedade privada; e (v) a criação da *affectio societatis* na comunhão de esforços ou recursos para a consecução de determinado resultado econômico nas sociedades empresariais²⁶⁷.

²⁶⁵ GLEESON-WHITE, Jane. **Double entry: How the Merchants of Venice Shaped the Modern World and How their Invention could Make or Break the Planet**. Sidney: Allen & Unwin, 2011.

²⁶⁶ Ibidem.

²⁶⁷ LITTLETON, Ananias Charles. **Accounting evolution to 1900 (Foundations of Accounting)**. Alabama: Taylor & Francis, 1988.

As pessoas coletivas ou institucionais, como o Estado e a Igreja, passaram a coexistir, neste intervalo temporal, com as pessoas jurídicas empresariais, cuja origem está assentada no sistema das partidas dobradas. A posterior atribuição, pelo Direito, de personalidade jurídica à entidade de negócios, com sua consequente autonomia patrimonial, é evolução formalística da concepção utilitária contábil inicial, além de garantia da proteção dos investidores quanto ao envolvimento, no risco comercial, de propriedade não aplicada no empreendimento.

Neste período, alcunhado de “Escola Italiana”, de disseminação e consolidação do sistema de partidas dobradas por todo o mundo, verificado até meados do século XIX²⁶⁸, a principal utilidade da Contabilidade era municiar o comerciante de informações gerenciais sobre o seu negócio e fornecer resumos concisos da posição corrente do patrimônio empresarial, por intermédio da classificação e ordenação dos dados contábeis, de forma que decisões pudessem ser tomadas com maior assertividade.

Por conseguinte, as escriturações contábeis costumavam ser sigilosas, de acesso restrito aos proprietários das entidades, e, portanto, sem qualquer arquétipo estabelecido para sua publicação²⁶⁹. A decadência econômica, social e política que assolou a Europa, até o final do século XVIII, também contribuiu para o desenvolvimento e consolidação das partidas dobradas por toda a Europa, apesar do pouco progresso teórico experimentado pela Contabilidade neste mesmo período²⁷⁰.

Nesta fase histórica, as informações evidenciadas nos assentos contábeis passaram a ser utilizadas pelos operadores do Direito como instrumento probatório nos contratos de crédito. Com o surgimento do Direito Mercantil, nas cidades italianas mais prósperas, inicia-se a produção de disposições normativas relacionadas com a padronização da técnica contábil, bem como com as formas pelas quais tais informações poderiam ser utilizadas nas operações comunicacionais do Sistema Jurídico que as enunciasse como espécie de meio de prova.

É nesta fase da história, portanto, que são instituídas as primeiras obrigações afeitas à atividade de escrituração contábil²⁷¹, emanadas pelos poderes políticos de cada região, como ocorrido em Castilla, na Espanha, com as Pragmáticas de 4 de dezembro de 1549 e 11 de março de 1552, nas quais houve a determinação de que todo o numerário recebido e utilizado nas atividades econômicas exercidas pelos banqueiros e comerciantes devesse ser registrado em

²⁶⁸ Arthur Cayley, um professor de matemática na Universidade de Cambridge, publicou, na Inglaterra, o livro *The Principles of Double-entry Bookkeeping*, dispondo também sobre a relação entre a contabilidade e a matemática.

²⁶⁹ GREEN, Wilmer L. **History and survey of accountancy**. New York: Standard Text Press, 1930, p. 101.

²⁷⁰ ROOVER, Raymond de. New perspectives on the history of accounting. In: **The accounting Review**. 1955. p. 418.

²⁷¹ GERTZ MANERO, Federico. **Derecho Contable Mexicano**. Ciudad de México: Porrúa, 1987.

assentos contábeis, utilizando-se do sistema de partidas dobradas, assim como também constou nas Ordenanzas de Bilbao, de 1737²⁷², em cujo capítulo nono (“*De los mercaderes, libros que han de tener y con que formalidad*”) instituiu-se a obrigação de escrituração dos livros contábeis, bem como as características formais que neles deveriam estar consignadas.

Em 1673, o Código Comercial francês, cujas prescrições foram editadas com base no conjunto de costumes praticados pelas agremiações de comerciantes da época, passou a exigir a confecção de balanços patrimoniais bianuais para todas as empresas estabelecidas na França²⁷³. Este período também foi marcado pela expansão da adoção da Contabilidade na seara pública e no desenvolvimento das *joint-stock companies* (empresas de capital conjunto, como a Companhia das Índias Orientais)²⁷⁴.

Desta forma, o crescimento da demanda pelas informações contábeis trouxe, consigo, a necessidade de que houvesse uma melhor padronização da forma como sua apresentação deveria ser operacionalizada para os utentes. Neste sentido, as operações comunicacionais produzidas no interior do Sistema Jurídico contribuíram em grande medida para tal desiderato, haja vista o seu atributo de coercitividade.

4.1.2 A cientificidade da Contabilidade

Após o estágio da Escola Italiana, dá-se início, a partir do século XIX, também na Itália, com a publicação da obra de Niccolo D’Anastasio, em 1803, intitulada *La scriptura doppia ridotta a scienza* (“A partida dobrada como ciência”), às atividades, aos métodos e aos estudos que culminariam na cientificidade da Contabilidade, de forma a atender aos anseios de uma complexa sociedade em franca evolução.

Anos mais tarde, especificamente em 1834, é editada a tese *La Tenue des livres alle Parties Doble* (“O Guarda-livros e a partida dobrada”), - apresentada por R. P. A. Coffy²⁷⁵, professor de comércio, perante a Academia de Ciências de Paris, entidade científica fundada por Luís XIV de França, em 1666, para a promoção da investigação científica, a qual passa a

²⁷² SUCH, Jose Maria Garreta. **Introducción al Derecho Contable**. Madri: Marcial Pons, 1995, pp. 33 – 34.

²⁷³ BOWDEN, Witt; KARPOVICH, Michael; USHER, Abbott Payson. **An economic history of Europe since 1750**. Nova York: American Book, 1937, p. 36.

²⁷⁴ KEYNES, J. M. Economic possibilities for our grandchildren. In: **Saturday Evening Post**. 1930. p. 160.

²⁷⁵ AMORIM, Jaime Lopes. **Lições de Contabilidade Geral**. v . I. Porto: Empresa Industrial Gráfica do Porto, 1929, p. 62.

reconhecer a Contabilidade como ciência a partir de 1836²⁷⁶, diante de relatório verbal²⁷⁷ apresentado por Louis Costaz, acadêmico e membro da academia, à Comissão, em 14 de abril de 1834.

Em 1938, Giuseppe Ludovico Crippa publica a obra *La Scienza dei Conti Ossia L'Arte di Tenere i Libri e Compilare i Bilanci di Ogni Azienda* (“A ciência da contabilidade ou a arte de manter livros e compilar os balanços de cada empresa”), em que são propostas as ideias iniciais da Teoria Econômica de Contas.

Contudo, é somente em 1840, com a publicação do livro, premiado pelo imperador da Áustria, *La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche* (“Contabilidade aplicada às administrações privadas e públicas”), de Francesco Villa, que se considera iniciada a fase científica da Contabilidade²⁷⁸. Neste último trabalho, Villa propõe dever ser a Contabilidade uma ciência para a investigação da essência do patrimônio, através de um “materialismo substancial”, apartado do apego às formas e mais conectado à substância do verdadeiro objeto de estudos, qual seja, a riqueza.

Este estágio coincide com a introdução do pensamento positivista na Europa, movimento intelectual que privilegiava a observação empírica, a ordem social e o conhecimento científico para a construção de determinadas teorias em diversos ramos do saber²⁷⁹. Tal contexto, em conjunto com a relevância da matemática empreendida nos estudos pretéritos de Descartes, contribuiu decisivamente para a transformação doutrinária da Contabilidade.

A busca pela verdade e pela razão da existência e ocorrência dos eventos econômicos edificou a teorização da Contabilidade como ciência, a partir da formulação conceptual e lógica do conhecimento, aperfeiçoada pelas cognições outrora realizadas no campo do exercício profissional de controle do patrimônio.

Desta forma, iniciou-se a busca pela compreensão dos fenômenos econômicos e financeiros com a finalidade de melhor alcançar os propósitos pelos quais os empreendimentos

²⁷⁶ CARQUEJA, Hernâni O. Apresentação do Método das Partidas Dobradas, à Academia de Ciências do Instituto de França, em 1834. In: **Centro de Estudos de História da Contabilidade**. n. 62. Lisboa: APOTEC. out. 2014.

²⁷⁷ Trecho do relatório apresentado: “*Os métodos de contabilidade têm uma grande importância social; interessam duma maneira essencial à conservação das fortunas privadas e à administração do patrimônio público; e têm por objeto a solução do problema que consiste em seguir as transformações por que sucessivamente vai passando um capital empregado em bens de várias espécies e em determinar, em qualquer altura, o valor, a natureza e o número desses bens, os aumentos ou diminuições que eles sofreram, as causas destas variações e o efeito que cada causa produziu, quer no conjunto dos ditos bens, quer em cada um deles de per si*” (HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Teoria Pura da Contabilidade e suas Teorias Auxiliares**. 5. ed. ver. ampl. atual. Curitiba: Juruá, 2022, p. 125. Grifos do autor).

²⁷⁸ SANTOS, Sebastião Luiz dos. **Direito Contábil resumido**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1998, p. 18.

²⁷⁹ COMTE, Auguste. *Cours de philosophie positive*. v. 6. Paris: A. Coste, 1830.

humanos eram criados. Com isso, assenta-se a Contabilidade, definitivamente, como um sistema social muito poderoso para a vida econômica moderna e contemporânea, cujo conhecimento que dele advém torna-se de utilidade e essencialidade ímpar ao capitalista.

A Ciência da Contabilidade é conceituada por diversos autores de renome, assim como o fizeram, no Brasil, Carlos de Carvalho²⁸⁰, Frederico Herrmann Júnior²⁸¹, Jorge Ribeiro²⁸² e Francisco D'Auria, *in verbis*: “é a ciência formal e lógica que estuda e elabora a estática e a dinâmica patrimonial, isto é: a estrutura da riqueza individualizada; as suas variações e respectivas causas, no tempo e no espaço; a indicação qualitativa e quantitativa expressa em valor monetário”²⁸³.

Historicamente, o estudo científico da Contabilidade teve como origem a doutrina contista, a qual defendia ser a Contabilidade uma ciência cujo objeto deveria ser, única e exclusivamente, a conta contábil. Consequentemente, os estudos orbitavam em torno do processo de escrituração e das técnicas de registro através do sistema de contas. Esta escola teve como precursor Edmundo Degranges, que, em 1795, divulgou a chamada Teoria das Cinco Contas, quais sejam: (i) mercadorias; (ii) dinheiro; (iii) contas a receber; (iv) contas a pagar; e (v) lucros e perdas²⁸⁴.

Na metade do século XIX, mais especificamente no ano de 1867, dá-se início à doutrina personalista, contraposta à teoria contista, na qual o enfoque teórico deixou de ser exercido sobre as contas contábeis propriamente ditas para passar a ser operado sobre as pessoas

²⁸⁰ “a ciência que tem por objetivo o estudo dos livros, documentos, cálculos e contas por meio dos quais se registram e classificam os atos e fatos administrativos, cujos efeitos sobre o patrimônio ela ensina a pôr em evidência, dando normas para a representação gráfica dos mesmos.” (CARVALHO, Carlos de. **Estudos de Contabilidade**. São Paulo: Companhia Brasileira, 1915).

²⁸¹ “Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio à disposição das aziendas, em seus aspectos estático e dinâmico e em suas variações, para enunciar, por meio de fórmulas racionalmente deduzidas, os efeitos da administração sobre a formação e a distribuição dos réditos.” (HERRMANN JÚNIOR, Frederico. **Contabilidade superior**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1970, p. 58).

²⁸² “A contabilidade como ciência, que representa um complexo sistema de informações, visa atender as necessidades do usuário do setor do patrimônio, municiando-o com os elementos indispensáveis ao controle azidental.” (RIBEIRO, Jorge Alberto Péres. *Direito Contábil: A Normatização Jurídica com Fundamento na Doutrina Contábil*. In: **Revista do CRCRS**. n. 64. 1991. p. 36).

²⁸³ D'AURIA, Francisco. apud ALOE, Armando. Conceitos e definições nacionais de contabilidade. In: **Revista Paulista de Contabilidade**. n. 420. São Paulo: Instituto Paulista de Contabilidade, p. 46.

²⁸⁴ Outras obras importantes sobre o assunto: MANZONI, Domenico. **Quaderno doppio**. Veneza: Comin da Trino, 1554; CASANOVA, Alvise. **Specchio lucidissimo**. Veneza: Comin da Trino, 1558; PIETRA, Angelo. **Indirizzo de gli economi, o sia Ordinattissima instruttione da regolatamente formare qualunque scrittura in un libro doppio**. Mântua: Individual and Corporate Publications, 1586; FLORI, Ludovico. **Trattato del modo di tenere Il libro doppio domestico col suo esemplare**. Palermo: Decio Cirillo, 1636; CARDANO, Gerolamo. **Practica arithmetice, et mensurandi singularis**. Milão: Castellioneus, 1539; RAUGEO, Benedetto Cotrugli. **Della mercatura e del mercante Perfetto**. Veneza: all'Elefanta, 1573; GRISOGONO, Simone. **Il mercante arricchito dal perfetto quaderniere [...]**. Veneza: Alessandro Vecchi, 1610; MOSCHETTI, Giovanni Antonio. **Dell'Universal trattato da libri doppi**. Veneza: Alessandro Vecchi, 1610; PERI, Giovanni Domenico. **Il negoziante**. Veneza: Giacomo Hertz, 1638; VENTURI, Bastiano. **Della scrittura conteggiante di possessioni del Sig.** Roma: Lando Landi, 1655.

detentoras das relações jurídicas de direitos e obrigações. Segundo o maior expoente desta escola, Francesco Marchi, os elementos contábeis deveriam ser segregados em somente quatro grandes grupos, a saber: (i) contas do proprietário; (ii) contas dos gerentes ou administradores; (iii) contas dos consignatários; e (iv) contas dos correspondentes. Em outras palavras, esta escola tinha como fundamento as relações jurídicas entre gestores, proprietários e a riqueza – essa como objeto da Contabilidade.

O patrimônio somente foi alçado como objeto da Ciência Contábil na década de 20²⁸⁵, do século XX, por Vincenzo Masi, o qual propôs, em 1927²⁸⁶, na Itália, que a finalidade da Contabilidade deveria ser a gestão (governo) do patrimônio das aziende, em seus diferentes aspectos: estático (estrutura) e dinâmico (fluxos):

Em extrema síntese, portanto, a contabilidade é a ciência que tem por objeto o patrimônio aziendale, e, por fim, o seu governo econômico: isto é, oportuno, prudente, conveniente. Que isto seja o objeto e o fim da contabilidade, e que obstante assim deva ser concebida se pode demonstrar por meio de uma tríplice demonstração: a histórica, lógica e doutrinal²⁸⁷.

No Brasil, a introdução da escola patrimonialista coube à Francisco D’Auria, por intermédio da tese intitulada “Tendências positivas em contabilidade”, apresentada no ano de 1929 à Universidade de São Paulo. Suas ideias acabaram por influenciar seguidores de renome, tais quais: Álvaro Porto Moitinho, Hilário Franco, Antônio Lopes de Sá e Frederico Herrmann Júnior:

O patrimônio é uma grandeza real, cuja constituição íntima deve ser conhecida, e que se transforma e evolui sob o influxo da atividade humana. [...] Sua expressão resulta da utilidade que todos os bens possuídos por um indivíduo, ou por uma união de indivíduos, têm como elementos de consumo ou instrumentos de produção de outras utilidades. Neste processo evolutivo, a constante convencional é a medida monetária e, por conseguinte, o movimento consiste fundamentalmente numa procura de recursos financeiros a serem aplicados em bens destinados à

²⁸⁵ Antes da escola patrimonialista, porém, houve outras fases doutrinárias, como o controlismo, proposto, por Fábio Besta, em 1891, com a obra *La Regioneria*, como a ciência que estudaria o controle econômico em suas três fases: a gestão econômica, a direção e o controle; o reditismo, escola alemã que propunha, a partir dos estudos de Eugen Schmalenbach, o rédit como sendo objeto da contabilidade; e o aziendalismo, proposto, por Gino Zappa, no início do século XX, a partir do discurso intitulado *Tendenze Nuovi Negli Studi di Ragioneria* (“Tendências Novas nos Estudos de Contabilidade”), como a ciência que estudaria os fenômenos econômicos de toda a azienda, composta pelas seguintes disciplinas: Organização de Empresas; Administração e Contabilidade. Para essa corrente de pensamento contábil, a azienda é um complexo de pessoas (elementos humanos) e bens (riqueza, patrimônio). Nesse sentido, a preocupação e as ações da Contabilidade se direcionam a um todo complexo maior que o patrimônio contábil (SA, Antonio Lopes de. **A evolução da contabilidade**. São Paulo: Thomson, 2006, p. 97).

²⁸⁶ MASI, Vincenzo. **La ragioneria come scienza del patrimonio**. Bologna: Licinio Cappelli, 1927.

²⁸⁷ MASI, Vincenzo. **Filosofia della Regioneria**. Bolonha: Cesare Zuffi, 1955, p. 23. Tradução nossa.

circulação, mediante um acréscimo de utilidade a ser distribuído sob a forma de rédito entre os agentes da produção econômica²⁸⁸.

Tal corrente de pensamento lógico-contábil logo se alastrou pelo mundo, principalmente no restante da Europa, nos Estados Unidos e na América Latina, cujas análises e pesquisas em torno do patrimônio aziendal concretizam-na como objeto da Ciência Contábil. No início da década 50, surge, no Brasil, porém com repercussões internacionais, a escola neopatrimonialista, a partir de estudos do aspecto filosófico da Contabilidade, sob a ótica patrimonialista, realizados pelo professor Antônio Lopes de Sá.

À sombra desta nova teoria, conquista-se a função²⁸⁹ social plena do conhecimento científico contábil, objetivando-se a análise das transformações da riqueza por intermédio de uma metodologia indutiva axiomática, cujos teoremas são produzidos com base na observação holística de toda a dimensão do fenômeno patrimonial, bem como das circunstâncias sociais que o desencadeiam, sejam elas relacionadas aos Subsistemas Econômico, Político ou Jurídico²⁹⁰. Nas palavras do próprio autor:

Admitindo que no patrimônio tudo se transforma, tudo se relaciona, tudo se organiza em sistemas, tudo busca a eficácia e nada pode estar alheio aos continentes da riqueza das células sociais, estabelecemos todo um processo lógico de construção de uma teoria geral que pudesse alimentar todas as demais. [...] Nossa teoria mostra um patrimonialismo vinculado fortemente ao social, ou seja, transcende ao âmbito celular e extrapola até para outros campos de influência ambiental. Defende o princípio da interação dos sistemas de funções da riqueza com tudo o que a cerca. Não rompe a convenção científica, mas, sim, coloca a Contabilidade como responsável pelos estudos de fenômenos que, provenientes de outras áreas, influem, todavia, sobre a riqueza celular da sociedade humana.²⁹¹

²⁸⁸ HERMANN JÚNIOR, Frederico. **Contabilidade Superior**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1996, p. 49.

²⁸⁹ “a Contabilidade tem a função precípua de: fixar o estado atual de um conjunto de riqueza vinculado a determinada pessoa, acompanhar essa riqueza em suas mutações, determinar-lhe estados sucessivos e demonstrar as causas das suas variações específicas e quantitativas. Desta proposição decorrem as funções de: inventário, ou levantamento do estado atual de um patrimônio; observar e anotar as variações do conjunto de riqueza; balanço, ou exposição dos estados sucessivos; análise, ou demonstração das causas e efeitos das variações e relações proporcionais entre os elementos de riqueza e entre esses elementos e as variações” (D’AURIA, Francisco. **Contabilidade Geral (Teoria da Contabilidade Patrimonial)**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1956, p. 234).

²⁹⁰ SÁ, Antônio Lopes de. **Tecnologia Contábil Contemporânea**. Curitiba: Juruá, 2009, pp. 43 – 44.

²⁹¹ SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 395.

Semelhantes posicionamentos afeitos ao objeto de conhecimento da Ciência Contábil são apresentados por Pfaltzgraff²⁹², D'Amore & Castro²⁹³ e Maria Helena Ferreira²⁹⁴. O caráter científico da Contabilidade foi positivado em norma editada pelo Conselho Federal de Contabilidade no ano de 1994, mais precisamente em 16 de dezembro, por intermédio da Resolução nº 774, publicada no Diário Oficial da União, em 18 de janeiro de 1995, em cujo “Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade” enunciou-se:

A Contabilidade possui objeto próprio – o Patrimônio das Entidades – e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais. A Resolução alicerça-se na premissa de que a Contabilidade é uma Ciência Social com plena fundamentação epistemológica. [...] Na Contabilidade, o objeto é sempre o PATRIMÔNIO de uma Entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e de obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade, que pode, ou não, incluir o lucro. O Patrimônio também é objeto de outras ciências sociais – por exemplo, da Economia, da Administração e do Direito – que, entretanto, o estudam sob ângulos diversos daquele da Contabilidade, que o estuda nos seus aspectos quantitativos e qualitativos. A Contabilidade busca, primordialmente, apreender, no sentido mais amplo possível, e entender as mutações sofridas pelo Patrimônio, tendo em mira, muitas vezes, uma visão prospectiva de possíveis variações.

A azienda, como espécie de célula social, constitui-se como um sistema autônomo que detêm utilidade específica para a humanidade, de forma que seu funcionamento deve prosperar para atender às suas finalidades sociais. No entanto, como fenômeno social que é, sofre

²⁹² “A Contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio, acusando as suas constantes mutações econômicas e demonstrando pelas análises estáticas e dinâmicas as situações patrimonial e financeira do proprietário.” (PFALTZGRAFF, Rogério. **Aspectos Científicos da Contabilidade**. 2. ed. Rio de Janeiro: Tupã, 1956, p. 13.)

²⁹³ “A contabilidade é ciência de raciocínio e tal caráter lhe valeu a designação de ‘Rationalia’, dos romanos, e etimologicamente, ‘Ragioneria’ dos italianos. [...] Contabilidade é um conjunto de normas, métodos e princípios, tirados de várias ciências que, condensados e reunidos às suas teorias fundamentais, formam um sistema de preceitos que têm por objeto o patrimônio das entidades públicas e particulares, por meio do registro das variações desse patrimônio e por finalidade a orientação e controle da administração econômica dessas entidades.” (D’AMORE, Domingos; CASTRO, Adauto de Souza. **Curso de Contabilidade**. v. 1. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1959, pp. 22 – 41).

²⁹⁴ “A Contabilidade é uma Ciência Social, e, como tal, histórica [...] Ciência constitui o conjunto de conhecimentos sistemáticos relativos a “um objeto e das leis” que regem sua existência, obtidas e comprovadas por meio da pesquisa, da experimentação e da mensuração matemática, permitindo inferências sobre situações futuras. A Contabilidade é a ciência do patrimônio e objetiva, principalmente, a concepção e a coordenação racionais das contas relativas ao trabalho de transformação do capital. [...] A Contabilidade, portanto, representa o saber lógico e organizado sobre os patrimônios em sua generalidade e especificidade. Embora cada patrimônio se apresente de maneira peculiar, o conhecimento sobre um pode estender-se a outros de maneira fidedigna, em seus aspectos gerais. Logo, a Contabilidade é uma Ciência.” (DRUMMOND, Maria Helena Ferreira. Ciências Contábeis. Da Arte à Ciência: 8000 anos de História. In: **Revista Brasileira de Contabilidade**. Ano XXIV. n. 93. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 1995, pp. 74 – 78).

influências decorrentes de diversas outras naturezas, sejam elas derivadas dos Subsistemas Econômico, Científico, Cultural, Tecnológico, Político ou Jurídico.

Por este motivo, o relacionamento dos elementos humanos (*homo aziendalis*) e patrimoniais (*res aziendalis*)²⁹⁵, - dinamicamente organizados e de contínua atuação interativa com o ambiente que os envolve, de comportamento próprio, com autonomia de objeto e de aspecto também próprio de observação -, opera-se dentro de um grande contexto caracterizador da estrutura do Subsistema Contábil, o qual está parcialmente imbricado pelo Subsistema Jurídico, todos dentro do grande Sistema Social, cada qual, entretanto, com suas óticas particulares de observação dos eventos sociais.

Pode-se concluir, portanto, ser o objeto da Contabilidade, em termos tradicionais, o patrimônio e, em termos contemporâneos, a riqueza, em seu sentido mais amplo, como energia dinâmica empreendida para a geração e manutenção da função social da propriedade de uma entidade, seja ela individual ou empresarial.

Para José Luiz Bulhões Pedreira, o objeto da Ciência Contábil deve ser o patrimônio, no entanto, circunscrito ao seu conceito financeiro, *in verbis*: “o conceito financeiro de patrimônio não considera esse conjunto de direitos e obrigações na sua natureza jurídica, mas na sua função de mecanismo de organização da atividade econômica social²⁹⁶”. Para o autor, o patrimônio pode ser conceituado como “o conjunto de direitos e obrigações apreciáveis economicamente que se acham interrelacionados em virtude de preceito legal²⁹⁷”.

Neste sentido, depreende-se estar a riqueza das células sociais fortemente imbrincada com a Ciência Jurídica, posto essa também se relacionar com a função socioeconômica da azienda. Desta forma, constata-se ser a Contabilidade uma ciência nitidamente social, assim como ocorre com o Direito, já que possui como finalidade a avaliação do progresso de entidades por intermédio da análise de sua rentabilidade e situação patrimonial, de forma a auxiliar os utentes das informações contábeis na tomada de decisões com vistas à manutenção e progresso da atividade social desempenhada²⁹⁸. Compartilham deste entendimento José Maria e Luiz Henrique, conforme se conclui pela leitura da passagem abaixo:

Modernamente, a noção de que a contabilidade é um conhecimento de natureza social não está vinculada apenas às razões pelas quais ela surgiu, mas também ao fato de que tal

²⁹⁵ NEPOMUCENO, Valério. *Homo aziendalis: reflexões sobre a teoria das funções*. In: **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. n. 84. Porto Alegre: CRCRS, 1996.

²⁹⁶ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas**. v. I. Rio de Janeiro: Justec, 1979, p. 244.

²⁹⁷ Ibidem

²⁹⁸ COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da Contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial**. São Paulo: Atlas, 2010, pp. 41 – 44.

disciplina influencia o contexto em que opera, e, ao mesmo tempo, é por ele influenciado. [...] Como se vê, uma rápida incursão na literatura já nos permite concluir que de fato a contabilidade não é um instrumento engendrado unicamente no seio das organizações, de maneira isolada. Pelo contrário, em geral, são frutos da colaboração de diversos agentes sociais e, além disso, procuram refletir um conjunto de expectativas quase simultaneamente²⁹⁹.

Além disso, a Teoria Pura da Contabilidade possibilita a difusão dos conhecimentos científicos na ambiência contábil, espaço sistematicamente organizado para o exercício das atividades contábeis³⁰⁰, através da utilização do método de raciocínio lógico-contábil na construção de diagnósticos científicos, o qual decompõe as partes integrantes dos fenômenos socioeconômicos para a compreensão de parcela do mundo, a partir da diminuição de sua complexidade. Tem ela, portanto, condições de oferecer bases de conhecimento para a produção de modelos racionais de eficácia, competentes para serem aplicados a qualquer tempo e em qualquer lugar, produzindo sempre os mesmos efeitos em quaisquer células sociais³⁰¹.

A pesquisa dela decorrente, acerca das movimentações e modificações do patrimônio, tanto nos aspectos quantitativos quanto qualitativos, a partir do registro dos fatos patrimoniais, oportuniza que os bens, direitos e obrigações sejam evidenciados e mensurados nas escriturações contábeis de forma condizente com o conhecimento puro da verdade científica e, portanto, imune às influências diretas de outros sistemas autorreferenciais, como o Político, por exemplo. Por intermédio do cientificismo contábil, é oportunizado o conhecimento dos fatos administrativos como realmente são no mundo fenomênico, de maneira que sua essência prevaleça sobre a sua forma aparente.

Assim, o Subsistema Contábil, como parte integrante do Sistema Social que é, possui estrutura própria para a seleção das informações integradas pelo processo contábil, composto pelas etapas de reconhecimento, mensuração e evidenciação das atividades econômicas³⁰². As operações internas e autopoieticamente produzidas concebem novas comunicações, por intermédio de linguagem contábil específica, com vistas ao desvender fidedigno das origens dos recursos aplicados e das expressões quantitativas derivadas dos relacionamentos estáticos e dinâmicos dos fenômenos patrimoniais das células sociais. Nas palavras de Francisco D'Áuria:

²⁹⁹ DIAS FILHO, José Maria; MACHADO, Luiz Henrique Baptista. **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008, pp. 43 - 46.

³⁰⁰ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007, pp. 31 - 32.

³⁰¹ SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. pp. 54 – 55.

³⁰² LOPES, Alessandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 52.

A contabilidade contempla, na essência, a constituição, as variações e a significação dos compostos de riqueza adstritos a uma pessoa. [...] Contabilidade é a ciência formal e lógica que estuda e labora a estática e a dinâmica patrimonial, isto é: a estrutura da riqueza individualizada; as suas variações e respectivas causas, no tempo e no espaço; a indicação qualitativa e quantitativa, expressas em valor monetário³⁰³.

Da produção de novas operações comunicacionais no interior do Sistema Contábil advém a constituição do fato contábil, como produto da seleção de um evento ocorrido no mundo fenomênico que caracterize uma modificação, quantitativa ou qualitativa, dos elementos patrimoniais de uma entidade. Portanto, para a consecução do processo contábil faz-se necessária a compreensão, interpretação e qualificação do fato nos termos preconizados pela estrutura, programação e código próprios do Sistema Contábil.

Nestes termos, o dever de escrituração contábil nasce com a ocorrência do fato administrativo, como evento ensejador de alteração da situação patrimonial da entidade. O cumprimento desta obrigação ocorre no momento, eleito pela programação do Sistema Jurídico-Contábil, em que realizado o objeto prestacional disposto no consequente da norma impositiva, com todos os requisitos necessários para que tal ato comissivo possa ser considerado como válido e lícito pelo código do Sistema Jurídico, de forma a liberar o seu autor do liame obrigacional que o subordina.

Certo que a valorização dos fenômenos patrimoniais também se constitui como função essencial e verdadeiramente notável do Sistema Contábil³⁰⁴, não obstante o conceito de valor ser extremamente vago e estudado por diversos outros ramos do conhecimento humano, como a Economia³⁰⁵, por exemplo, sem que um consenso tenha ainda sido alcançado.

Considerando-se ser a utilidade de algo a sua capacidade de satisfazer as necessidades humanas, bem como a sua avaliação pessoal e o seu preço ser uma avaliação mercadológica, ou seja, resultante das leis de livre mercado, a riqueza patrimonial é demonstrada e medida nos relatórios contábeis em termos econômicos pelo custo histórico de aquisição, de forma a atender ao Princípio do Registro pelo Valor Original, cuja submissão ao teste anual de sua recuperabilidade (*impairment test*), fundamentado no preço que seria recebido pela venda do

³⁰³ D'ÁURIA, Francisco. **Enciclopédia do Contabilista. Contabilidade Geral**. v. I. 2. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1959, p. 255.

³⁰⁴ ROMERO, Rivero. **Contabilidad financiera**. Madri: Trivium, 1989; PEREDA, Jorge Tua. In: **Principios y normas de contabilidad**. Madri: Instituto de Planificación Contable, 1983.

³⁰⁵ FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil**. São Paulo: Trevisan, 2015, p. 21.

ativo numa transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração (*fair value*), garante a fidedignidade das informações prestadas.

Por isso, o método de atribuição de valor aos eventos patrimoniais ofertado pela realidade objetiva da Ciência Contábil envolve uma maior compreensão crítica acerca do “valor contábil” e o propósito de suas implicações no patrimônio e no rédito de uma célula social, em comparação com o método legal, subordinado ao império da lei e quase sempre decorrente de normas de políticas públicas, o qual não corresponde ao valor real de utilidade e à capacidade de conversão do fenômeno econômico em moeda corrente.

Para tal desiderato, faz-se mister o tempestivo registro de todos os eventos desencadeadores de mutações patrimoniais, independentemente da validade dos atos e da origem dos fatos modificativos³⁰⁶, de forma a ser observado o Princípio da Oportunidade, em sua integralidade.

Deste modo, a Ciência Contábil consiste na teoria pura, como disciplina natural e autônoma, livre de qualquer reserva de juízo de valor moral ou político, que utiliza a filosofia, a axiologia e a sociologia como métodos para a reflexão do seu objeto, para a construção de conceitos e para a busca da verdade científica, de forma consensual, já que fundamentada nos Princípios Fundamentais de Contabilidade, autônomos e de abrangência universal. Por este motivo, depreende-se ser a Ciência Contábil una, ou seja, invariável no espaço e no tempo.

Nos EUA, a Ciência Contábil tem sido definida, em termos gerais, como sendo “o processo que consiste em identificar, medir e comunicar a informação econômica para permitir julgamentos e decisões bem fundamentados pelos usuários da informação³⁰⁷”, de cuja linguagem social se presta para comunicar a informação econômico-financeira da azienda³⁰⁸. Neste mesmo sentido está o posicionamento de Armandino Rocha: “Contabilidade é a ciência do equilíbrio patrimonial preocupando-se com todos os acontecimentos que o possam influenciar e por isso os identifica, seleciona, analisa e promove medidas, processos, avaliação e comunicação de dados, facilitando a tomada de decisões³⁰⁹”.

Já a tecnologia contábil consiste em um conjunto de conhecimentos científicos, oriundos da Ciência da Contabilidade, como os princípios contábeis geralmente aceitos, que são aplicados pelo cientista contábil e desenvolvidos pelos doutrinadores desta área do saber para

³⁰⁶ ROMERO, José Maria Gondra. **Derecho Mercantil de la comunidade económica europea**. 1. ed. Madrid: Civitas, 1991, pp. 558 – 566.

³⁰⁷ **A statement of basic accounting theory**. Illinois: American Accounting Association Evanston, 1996, p. 1.

³⁰⁸ NISWONGER, Clifford Rollin; FESS, E. Fess. **Princípios de Contabilidade**. Traduzido por Arthur Anderson & Co. Rio de Janeiro: FGV, 1980, p. 4.

³⁰⁹ ROCHA, Armandino. **Lições de Teoria da Contabilidade**. Lisboa: Universidade Lusíada, 2004, p. 58.

que seja possível uma uniformidade terminológica, um retrato mais fidedigno do patrimônio da azienda, e uma base para a normalização contábil.

Desta forma, diferentemente da Ciência Contábil, a tecnologia contábil é menos imune à influência do ambiente em que justaposta. Assim, as diferenças históricas, os valores culturais e as estruturas políticas, legais e econômicas de cada país acabam refletindo-se nas práticas contábeis localmente vigentes.

4.1.2.1 O desenvolvimento do Sistema Contábil nos Estados Unidos da América

A origem da Contabilidade em solo americano coincide com o período de avanço das inovações técnicas e produtivas no setor de manufaturas desencadeado pela Segunda Revolução Industrial, em meados do século XIX. Nesta fase, marcada pelo surgimento de grandes investimentos em corporações empresariais; pela consolidação e aprimoramento dos mercados mobiliário e de ações; pelo aumento da produção e da distribuição de riquezas; bem como pela criação da competência para a instituição do Imposto sobre a Renda, a partir da ratificação da 16ª Emenda, a Contabilidade passou a constituir-se, além de sistema de controle da riqueza patrimonial do empresário, também como ferramenta essencial para a tomada de decisões pelos usuários das informações por ela prestadas.

Na Europa, os teóricos buscavam o avanço científico da Contabilidade, com viés para o interesse dos credores, como pode ser observado nos enunciados presentes no Código Comercial Francês de 1673, bem como no Código de Comércio Francês de 1808 (considerado por muitos doutrinadores como o instrumento mais importante da evolução histórica do Direito Mercantil³¹⁰), os quais atribuíram características mais conservadoras à escrituração contábil, da mesma forma como ocorreu para os germânicos.

Enquanto isso, nos EUA, o objeto das pesquisas no século XIX circunscrevia-se aos reais problemas contábeis, mormente aqueles relacionados à política e à economia, cujo foco sempre permaneceu sobre os investidores não-controladores, fato esse que atribuiu características mais gerenciais às escriturações contábeis, principalmente após a eclosão da Revolução Industrial.

Ou seja, enquanto a Escola Europeia de Contabilidade foi caracterizada pela maior utilização do Direito para disciplinar a escrituração contábil, com a prescrição de condutas aos

³¹⁰ GRAF, Jorge Barrera. **Tratado de derecho mercantil**. México: Porrúa, 1957, p. 64.

profissionais da área, na Escola Americana de Contabilidade observa-se a preponderância da utilização dos usos derivados da prática profissional e dos costumes, como preceitos jurisprudenciais, sobre as normas contábeis, essas de caráter apenas geral e supletivo.

O desenvolvimento mais acentuado da Contabilidade nos Estados Unidos ocorre no final do século XIX e início do século XX, concomitantemente, portanto, com o surgimento das grandes corporações americanas (sobretudo nos setores de petróleo, equipamentos agrícolas, metalurgia, borracha e açúcar), do aperfeiçoamento do mercado de capitais, e da aceleração no ritmo de crescimento da sua economia.

Esta conjuntura acabou por formar a base sobre a qual se deu o avanço das pesquisas e práticas da Contabilidade em solo americano, caracterizada pela (i) ascensão das instituições responsáveis pelas políticas econômicas e sociais; (ii) incremento da demanda pelas informações econômicas e financeiras evidenciadas nos balanços contábeis das empresas de capital aberto; (iii) e grandes investimentos realizados pelo Estado, universidades e institutos contábeis na pesquisa e estudos sobre os princípios contábeis. Contudo, esta evolução pragmática da Ciência Contábil americana³¹¹, focada nos princípios de contabilidade geralmente aceitos, foi empreendida de forma autônoma às ideias europeias.

Dessarte, em 1887, estabeleceu-se a primeira padronização do Sistema Contábil americano por intermédio da constituição, pelo Congresso norte-americano, da Interstate Commerce Commission (ICC), entidade responsável pela regulamentação das atividades prestadas pelas empresas do setor ferroviário.

Anos mais tarde, no início do século XX, a edição da Lei Antitruste Clayton e da Federal Trade Commission (FTC), assim como a criação da Federal Reserve Board (FRB), fizeram aumentar as exigências da Bolsa de Nova York para a recepção e arquivamento das demonstrações financeiras das companhias de capital aberto, com a finalidade de disciplinar a contabilidade societária, bem como proteger os investidores e os consumidores contra os efeitos deletérios dos monopólios existentes na época. Nesta fase histórica, os efeitos da Revolução Industrial e do liberalismo econômico já haviam se propagado por todo o Ocidente.

Outro evento de bastante relevância no período foi a constituição, em 1886, na cidade de Nova York, por uma acanhada aristocracia de profissionais de Contabilidade do nordeste norte-americano, após proposta realizada pelo britânico Edwin Guthrie, da empresa Thomas, Wade e Guthrie, de Londres, da primeira associação profissional americana de contadores, a American Association of Public Accountants (AAPA), entidade responsável pela uniformização

³¹¹ GIANESSI, Egidio. **Costi e Prezzi-tipo nelle aziende industriali**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1943, p. 8.

técnica da Contabilidade, a qual exerceu forte influência sobre a definição dos padrões norte-americanos de Contabilidade, como a recomendação, em 1894, para que a divulgação dos grupos de contas no balanço patrimonial se desse em ordem decrescente de liquidez.

As atividades da AAPA podem ser segregadas em três fases distintas, a saber: (i) de 1886 a 1905, a qual coincide com o aumento da demanda por serviços contábeis pelos americanos; (ii) de 1905 a 1916, momento em que ocorre a sua federalização, a criação da revista *Journal of Accountancy*, publicada pela Illinois Society of CPAs, e o início do patrocínio de congressos e conferências para o estudo de temas contábeis; e (iii) de 1916 a 1936, período no qual a Associação conquista sua independência no desenvolvimento de padrões profissionais e na prática de pesquisas contábeis nos EUA.

A elevada inspiração que as associações de classe contábil exerceram (e ainda exercem) sobre os profissionais da Contabilidade nos Estados Unidos caracterizam-nas como uma das grandes responsáveis pelo vertiginoso desenvolvimento prático e doutrinário experimentado no período, especialmente no setor financeiro.

A partir da segunda quinzena do século XX, diversas outras associações contábeis passaram a ser criadas, como a American Institute of Accounting (AIA), a American Associations of Instructors in Accounting (AAUIA) e a American Accounting Association (AAA), todas em 1916, a National Association of Cost Accounting (NACA) e o Institute of Management Accountants (IMA), em 1919, e a American Society of Certified Public Accountants (ASCPA), em 1921.

No decorrer do século XX, constata-se uma predominância global das práticas norte-americanas na Teoria da Contabilidade, devido, principalmente, pela consolidação da hegemonia econômica americana que, atrelada ao constante processo de redução das barreiras econômicas e imigratórias entre as nações, desencadeado pela integração social, econômica e cultural da globalização, possibilitou que subsidiárias das *corporations* americanas pudessem se estabelecer em diferentes países, vários deles da Europa.

No entanto, assim como também ocorreu no Brasil, as *Revenue Acts* do *Internal Revenue Service* (Receita Federal dos EUA) exerceram forte e indevida influência no desenvolvimento da Contabilidade³¹², com vistas à padronização das divulgações dos balanços, conforme pode ser observado na publicação *Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet*

³¹² MILLS, Lillian F.; GEORGE, A. Plesko. Bridging the Reporting Gap: A Proposal for More Informative Reconciling of Book and Tax Income. In: **National Tax Journal**. v. 56. n. 4. 2003. p. 870.

*Statements: a tentative proposal submitted by the Federal Reserve Board*³¹³ (“Métodos aprovados para a preparação de demonstrações de balanço: uma proposta provisória apresentada pelo *Federal Reserve Board*”).

Desta forma, a contabilidade praticada nos EUA passou a exercer grande influência no resto do mundo, principalmente no que concerne às áreas ligadas à Contabilidade de custos, controladoria, análise de demonstrações contábeis, gestão financeira e controle orçamentário, alçando a prática contábil americana, caracterizada pelo forte viés pragmático, na vanguarda da Contabilidade mundial.

Contudo, mesmo que de forma pragmática, é notória a influência da escola patrimonialista nas análises econômico-financeiras das demonstrações contábeis empreendidas pelos americanos, já que os raciocínios lógicos acerca dos problemas empresariais e suas causas, com as consequentes soluções propostas, possuem como fundamento a patrimonialidade em suas convicções.

4.1.2.2 O desenvolvimento do Sistema Contábil no Brasil

A origem da Contabilidade no Brasil decorre do desenvolvimento econômico desencadeado pela chegada da Família Real, em 1808. O aumento da riqueza produzida no país, juntamente com a abertura dos portos para as nações amigas e a revogação do alvará de 5 de janeiro de 1785, que proibia o estabelecimento de fábricas e manufaturas no país, fez surgir a demanda por profissionais da área contábil, a fim de que o patrimônio das famílias pudesse ser controlado com maior precisão³¹⁴.

Outrossim, começaram a ser disponibilizados exemplares de livros de Contabilidade publicados em Portugal, como a obra *Tratado da pratica d'arismetica* (Tratado da prática aritmética), de Gaspar Nicolas, livro de 1519 que, não obstante ser a primeira obra de matemática publicada em língua portuguesa, continha a tradução de *Summa de arithmetica, geométrica, proportioni et proportionalitá*, de Luca Pacioli.

Outro livro de extrema importância para a época foi o *Mercado Exacto nos seus livros de contas ou Methodo Facil para qualquer mercador, e outros arrumarem as fuas contas com*

³¹³ **Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements: a tentative proposal submitted by the Federal Reserve Board.** Federal Reserve Bulletin. Washington: Government Printing Office, 1918.

³¹⁴ PELEIAS, Ivan Ricardo; Silva, Glauco Peres da; Segreti, João Bosco; & Chiroto, Amanda Russo. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. In: **Revista Contabilidade & Finanças**. n. 18. 2007. pp. 19 - 32.

a clareza neceffaria, com feu Diario, pelos principios das Partidas dobradas, fegundo a determinação de Sua Magestade (“Escriture exatamente nos seus livros contábeis ou método fácil para qualquer comerciante, com a clareza necessária, conforme Diário, de acordo com o Princípio das Partidas Dobradas, seguindo a determinação de Sua Majestade”), de João Baptista Bonavie, primeira obra (1758) sobre as partidas dobradas em língua portuguesa. Tais obras foram as responsáveis pela difusão do conhecimento contábil europeu em solo brasileiro.

No decorrer do século XIX, passou-se a editar atos normativos tendentes ao estabelecimento das primeiras regras contábeis, como o Alvará de 1808, o qual determinou a utilização do método das partidas dobradas na Contabilidade Pública³¹⁵, conforme já preconizado em Portugal, cuja escrituração nos órgãos públicos passou a ser obrigatória por ato do Príncipe Regente D. João VI. Um ano após, em 1809, evidenciando-se a necessidade de formação de mão de obra especializada, foi criado, por intermédio do Alvará de 15 de julho de 1809, a Aula de Comércio da Corte, marco inicial do ensino contábil no país³¹⁶.

Semelhantemente ao que ocorrera com o Sistema Tributário, a tecnologia contábil exercida após a independência do Brasil também foi herdada do período colonial. Nessa toada, a escrituração por partidas dobradas e a uniformização dos métodos contábeis foram introduzidos a partir de reformas financeiras ocorridas na segunda metade do século XVIII³¹⁷, as quais também acabaram por instituir a obrigação da prestação de contas dever ser realizada por balanços semestrais³¹⁸.

Em 04 de outubro de 1831, o Tesouro Nacional e o sistema contábil vigente foram reformulados, bem como outorgada competência ao Contador Geral para a produção de normas voltadas ao aprimoramento, unificação e padronização dos procedimentos contábeis em todas as repartições públicas, com vistas à melhoria da gestão administrativa. Os servidores do Tesouro Público Nacional e das Tesourarias das Províncias somente poderiam ser admitidos mediante concurso público, no qual o conhecimento acerca do sistema de escrituração por partidas dobradas (alcançado por “método mercantil”), adotado em todas as repartições fazendárias, deveria ser comprovado.

³¹⁵ SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

³¹⁶ CABRAL, Dilma. Aula de Comércio da Corte. In: **Dicionário Da Administração Pública Brasileira Do Período Colonial (1500 - 1822)**. Disponível In: <https://mapa.an.gov.br/index.php/assuntos/15-dicionario/57-dicionario-da-administracao-publica-brasileira-do-periodo-colonial>. Acesso: 08/08/2024.

³¹⁷ AIDAR, Bruno; CHAVES, Cláudia; MIRANDA, Márcia Eckert. Las transformaciones institucionales en la administración hacendaria de Brasil: de la colonia a la nación, siglos XVIII-XIX. In: **Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas**. ano XXXV. n. 33. México: Universidad Anáhuac, 2021, p. 23.

³¹⁸ BUESCU, Mircea. **Organização e administração do Ministério da Fazenda no Império**. Brasília: FUNCEP, 1984, p. 11.

Anos mais tarde, especificamente em 1835, o Ministério do Império publicou relatório no qual foram estabelecidas as prioridades normativas para a consecução de um maior desenvolvimento econômico do país. Neste contexto, decidiu-se sobre a necessidade de edição de um Código Comercial, cuja concretização somente ocorrera quinze anos após, com a promulgação, pelo Imperador D. Pedro II, e posterior publicação, em 25 de junho de 1850, do Código Comercial de 1850, baseado na legislação existente na Europa.

Neste documento normativo foi prevista a primeira profissão liberal do país, qual seja, a do responsável pela escrituração contábil das empresas, fato esse que desencadeou a criação, em 1869, da Associação dos Guarda-Livros da Corte, entidade reconhecida oficialmente pelo Decreto Imperial nº 4.475, de 1870. A matéria contábil foi disciplinada no capítulo “Das Obrigações Comuns de todos os Comerciantes”, por intermédio dos artigos 10 a 20, os quais dispuseram sobre algumas regras genéricas afeitas à ordem jurídico-societária. Até meados da primeira metade do século XX, o Código Comercial de 1850 constituiu-se como a principal fonte normativa de Direito Contábil no Brasil.

O Guarda-Livros era o profissional responsável por: controlar a entrada e saída de dinheiro, através de pagamentos e recebimentos; elaborar contratos e distratos; criar correspondências e proceder com toda a escrituração mercantil. Para exercer tal profissão, era requerido o domínio das línguas portuguesa e francesa, além de uma caligrafia primorosa³¹⁹³²⁰. Além disso, deveriam ser nomeados por escrito pelos agentes do comércio. Pela função relevante que o profissional exercia perante a sociedade, a profissão possuía considerável reconhecimento social, conforme se pode comprovar pela publicação do Decreto nº 6.097, de 1876, o qual atribuiu ao Guarda-Livros o direito de voto nas eleições do Império.

Além disso, o Código equiparou os efeitos dos lançamentos contábeis realizados pelos Guarda-Livros como se tivessem sido realizados pelos seus proponentes. Impôs a obrigatoriedade da escrituração contábil e elaboração anual do Balanço Geral para todo comerciante, com a definição de conceitos próprios da Contabilidade, como “ativo”, “passivo”, “balanço geral”, “Diário” etc..

A exibição judicial dos livros Diário e Copiador de cartas (livro cuja obrigação de manutenção perdurou por mais de cem anos, no qual se copiavam as correspondências, além de contas e faturas) nos casos de gestão de sucessão, comunhão ou sociedade; administração ou

³¹⁹ BARBOSA, Clarice Garcia. 1876: os primeiros passos da organização da classe trabalhadora paulista. In: **Ars Historica**. n. 19. 2020. pp. 107 - 124.

³²⁰ KOLIVER, Olivio. O contador do ano 2000 - Perfil. In: **Revista Brasileira de Contabilidade**. n. 85. 1993. p. 114.

gestão mercantil por conta de outrem; e na hipótese de quebra era obrigatória, sob pena de prisão. Contudo, o Código proibiu o exame dos livros contábeis por quaisquer autoridades públicas, com exceção das determinações judiciais, em hipóteses expressamente enunciadas.

Pode-se dizer que se alcançou a finalidade para a qual o Código foi editado, posto sua existência ter contribuído enormemente para o desenvolvimento do ambiente de negócios no Brasil, além de ter colaborado para a disseminação do Direito Contábil no país. Após sua publicação, diversas normas relacionadas à Contabilidade passaram a ser editadas com vistas à padronização e uniformização da escrituração contábil das empresas.

A título exemplificativo, pode-se citar o Decreto nº 2.484, de 1858, que criou a empresa de navegação a vapor entre o Rio de Janeiro e Niterói e obrigou-a a divulgar aos acionistas, anualmente, o “balanço da receita e despesa”, bem como manter, pelo menos, um Guarda-Livros para conservar em devida ordem os seus registros contábeis; o Decreto nº 2.433, de 1859, o qual dispôs sobre a escrituração contábil dos bens dos defuntos e ausentes nos livros Registro dos Inventários, Termo de Leilão, Termo de Razão e Termo de Receita e Despesa; e o Decreto nº 2.457, de 1859, que impôs obrigações relativas à evidenciação de informação contábil aos bancos e sociedades anônimas.

Em 22 de agosto de 1860, é publicada a Lei nº 1.083, considerada por alguns³²¹ como a primeira norma a tratar sobre as sociedades por ações no Brasil. No entanto, o Decreto nº 575, de 10 de janeiro de 1849, já dispunha acerca das sociedades anônimas. A Lei nº 1.083, assim como o Decreto nº 575, obrigou a toda sociedade anônima a obtenção de autorização prévia, seja por Lei ou por Decreto do Poder Executivo, para poder funcionar no país. Além disso, de forma inaugural, determinou a obrigatoriedade de evidenciação de suas informações contábeis ao órgão público competente.

Aos 3 de novembro do mesmo ano, é publicado o Decreto nº 2.679, o qual estabelece, de forma detalhada, as diretrizes para a escrituração contábil das instituições bancárias e sociedades anônimas, cuja publicação às competentes Secretarias de Estado devesse ocorrer até o dia 8 de cada mês e semestralmente, respectivamente.

Na segunda metade do século XIX, houve uma expansão dos cursos contábeis no país, como pode ser observado pela leitura da Lei Provincial nº 414, de 1857, que criou o Curso Commercial Pernambucano. Nesta época, noções básicas de Contabilidade eram também ministradas no ensino primário. Além disso, houve um aumento da oferta de livros sobre o assunto, como, por exemplo, o livro *Manual Mercantil*, publicado em 1880 por Veridiano de

³²¹ IUDÍCIBUS, Sérgio de; RICARDINO FILHO, Álvaro Augusto. A primeira lei das sociedades anônimas no Brasil. In: **Revista Contabilidade & Finanças**. 2002. n. 29. pp. 7 - 25.

Carvalho, obra essa que representa uma das primeiras e mais importantes colaborações para a divulgação e consolidação da teoria das partidas dobradas no Brasil.

O final do século XIX e início do século XX foram marcados pela ascensão e consolidação dos cursos técnicos de Contabilidade no país, como a fundação da Academia de Comercio, na cidade de Juiz de Fora, em 1891, o Instituto Commercial, no Rio de Janeiro, seguido da Escola Pratica de Commercio, no Pará, em 1899, e a Escola de Comércio Álvares Penteado, no ano de 1902, na cidade de São Paulo, por Antônio de Álvares Leite Penteado e Horácio Berlinck. Esta fase, portanto, contempla o início do período científico da contabilidade no Brasil, com forte influência da Escola Italiana.

Em 1912, foi criada a Revista Brasileira de Contabilidade (RBC), fruto de uma sociedade anônima dirigida por Carlos de Carvalho, Horácio Berlink e José da Costa Boucinhas. Em 1915, foi fundado o Instituto Brasileiro de Contadores Fiscais, antecessor ao Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

No ano seguinte, foram fundados a Associação dos Contadores de São Paulo e o Instituto Brasileiro de Contabilidade, no Rio de Janeiro, entidade responsável pela organização, em 1924, do 1º Congresso Brasileiro de Contabilidade, liderado pelo senador João Lyra, oportunidade na qual foi aprovada a seguinte definição: “Contabilidade é a Ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativos aos atos e fatos da administração”. Em 1919, surge o Instituto Paulista de Contabilidade, com forte atuação política.

Em 31 de dezembro de 1922, foi instituído o Imposto sobre a Renda no Brasil por intermédio da Lei nº 4.625, com grande repercussão no Sistema Contábil brasileiro, principalmente no que concerne à atividade de apuração do resultado financeiro pelas empresas. A partir de então, a Contabilidade passou a ser diretamente influenciada por critérios e limites impostos pelo Sistema Jurídico, fato este que atentou contra a especialidade funcional do Sistema Contábil e a evolução dos princípios fundamentais de Contabilidade³²².

Em 1940, houve a publicação do Decreto-Lei nº 2.627, o qual introduziu, de forma inaugural e abrangente, normas contábeis específicas para as sociedades por ações. Esse diploma determinava, nos artigos 129 a 135 do Capítulo XIII (Do Exercício Social, Balanços, Amortizações, Reservas e Dividendos), normas relativas à escrituração contábil, como, por exemplo, regras para a avaliação de ativos, retenção de lucros, criação de reservas, apuração e

³²² MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. SANTOS, Ariovaldo dos. IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 1.

distribuição de dividendos, bem como apresentação anual do Balanço e da Demonstração de Lucros e Perdas do período.

Tais preceitos ostentaram grande relevância e influência no período em que vigoram, haja vista terem sido um marco na juridicização da Contabilidade no país, servindo de parâmetro para as práticas contábeis adotadas até o início da década de 70. Em maio de 1946, mediante o Decreto-Lei nº 9.295, criou-se o Conselho Federal de Contabilidade, cujo objetivo era a fiscalização do exercício da profissão contábil no país.

A partir do ano de 1964, ocorre uma mudança na orientação doutrinária perseguida pela Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo (FEA-USP), epicentro da pesquisa contábil no país, a qual deixa de privilegiar as escolas de pensamento contábil europeias para assumir um enfoque voltado para a teoria norte-americana, principalmente devido às distorções que a alta inflação da época exercia sobre as demonstrações contábeis.

Em 14 de julho de 1965, é editada a Lei nº 4.728, alcunhada por “Lei do Mercado de Capitais”, a qual passou a disciplinar o funcionamento do mercado de capitais no Brasil, a estabelecer medidas para o seu pleno desenvolvimento, bem como a determinar deverem ser os mercados financeiro e de capital disciplinados pelo Conselho Monetário Nacional (CMN) e fiscalizados pelo Banco Central do Brasil (BACEN).

Com fundamento nesta lei, anos depois, foram editadas a Resolução CMN nº 220, de 10 de maio de 1972, e as Circulares BCB nºs 178 e 179, de 11 de maio de 1972, as quais introduziram a obrigatoriedade de as escriturações contábeis das companhias emissoras de títulos ou valores mobiliários negociados em bolsa serem auditadas por profissionais independentes. Além disso, disciplinaram acerca do registro dos auditores independentes, assim como sobre as normas gerais de auditoria e sobre os princípios e normas de contabilidade para o setor financeiro.

A publicação, em 1961, da obra *The Theory and Measurement of Business Income* (“A teoria e a mensuração da renda empresarial”), de Edgar O. Edwards e Philip W. Bell, a influência da obra de Finney & Miller³²³, adotada na Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, em 1964, bem como a defesa da tese de doutorado, ante a banca da FEA-USP, em 1966, pelo professor Sérgio de Iudícibus, intitulada “Contribuição à teoria dos

³²³ FINNEY, Harry Anson; MILLER, Herbert E. **Principles of accounting, introductory**. 6. ed. Nova Jersey: Prentice-Hall, 1964.

ajustamentos contábeis³²⁴”, contribuíram para esta reviravolta no direcionamento doutrinário-contábil brasileiro.

Neste momento, as orientações teóricas e práticas que norteavam a Contabilidade no Brasil passaram a se voltar para a adoção da moderna orientação contábil norte-americana, fundamentada na divulgação de princípios contábeis geralmente aceitos como base para orientar os procedimentos contábeis, posto tais trabalhos terem apresentado, sob um viés econômico e contábil, respectivamente, a questão da contabilidade em face das flutuações de preços do mercado.

Este fato acabou por influenciar os enunciados de Direito Contábil contidos na Lei nº 6.404, publicada em 15 de dezembro de 1976, inspirada na filosofia pragmática norte-americana³²⁵, a qual possibilitou a adoção de métodos contábeis mais adequados para a economia inflacionária que assolava o país na época.

A legislação contábil brasileira, até então fundamentada na Escola Italiana, sob a doutrina de Francisco D’Áuria, passa, portanto, a ser fortemente influenciada pela Escola Norte-Americana, principalmente a partir das publicações das Resolução nº 220, de 10 de maio de 1972, e da Circular nº 179, de 11 de maio de 1972, ambas do Banco Central do Brasil. Esta última tratou dos princípios e normas de Contabilidade e oficializou a expressão “princípios de Contabilidade geralmente aceitos” no Brasil.

Os complexos conceitos e métodos contábeis inseridos na Lei nº 6.404 acabaram por revolucionar a Contabilidade brasileira, cujo enfoque passou a ser a retratação da essência econômica das transações e dos eventos realizados. Desta forma, foi protagonista de importantes inovações na legislação societária brasileira, com normas contábeis mais robustas e sedimentadas em técnicas contábeis internacionalmente consagradas, bem como nas convenções contábeis derivadas dos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

Dentro deste contexto, pode-se citar: a reavaliação opcional do ativo imobilizado; a equivalência patrimonial como método de mensuração de investimentos em coligadas e controladas; e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) como relatório obrigatório para determinadas empresas.

³²⁴ IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contribuição à teoria dos ajustamentos contábeis**. São Paulo: FEA-USP, 1966.

³²⁵ PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MARTINS, Eliseu. O Enforcement das Normas Contábeis e o Alcance do Artigo 58 da Lei nº 12.973/2014. In: **Revista de Direito Contábil Fiscal**. v. 1. n. 1. 2019. p. 23.

Contudo, as disposições cogentes da Lei nº 6.404 e a forte dependência inversa³²⁶ que o Sistema Jurídico-Tributário passou a exercer sobre a prática contábil, sobretudo por intermédio da adaptação da legislação do IRPJ à Contabilidade, procedida pelo Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, de redação atribuída pelo jurista Bulhões Pedreira - não obstante a obrigatória separação científica determinada pelo §2º do artigo 177 da Lei nº 6.404/76 - constituíram-se como barreiras à evolução do Sistema Contábil brasileiro.

Como a harmonização das práticas contábeis nacionais para com o resto do mundo demandava a consecução do rito moroso de produção legislativa, tal situação passou a fulminar a eficácia do Sistema Contábil e desencadeou o processo de descompasso das práticas contábeis brasileiras com a evolução dos instrumentos financeiros e negócios realizados em todo o globo.

O processo de convergência das práticas contábeis brasileiras com aquelas realizadas internacionalmente somente foi possibilitado com o arrefecimento das altas taxas de inflação, observado após a implementação do Plano de Estabilização Econômica (“Plano Real”), no ano de 1994. Este novo cenário econômico foi a motriz de uma nova fase da Contabilidade brasileira, cujas pesquisas passaram a ser mais direcionadas às necessidades locais e globais de informação.

Neste compasso, foi apresentado, pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), ao Ministério da Fazenda, em 05 de julho de 1999, o “Anteprojeto de Reformulação da Lei nº 6.404/76”. Esse anteprojeto resultou no Projeto de Lei nº 3.741, encaminhado pelo Presidente da República, por intermédio da Mensagem nº 1.657, datada de 07 de novembro de 2000, à Câmara de Deputados, o qual dispunha acerca de modificações no Capítulo XV da Lei nº

³²⁶ “El efecto de dependencia inversa se produce tanto en los sistemas de dependencia absoluta, que son a los que hace referencia Cambarros Villanueva, como en aquellos de separación absoluta entre contabilidad y fiscalidad. En este sentido, García Moreno há puesto de manifiesto como este principio há sido igualmente descrito en el sistema tributario americano, paradigma de la independencia entre normas contables y tributarias. En los sistemas llamados de separación absoluta, se produce un total respeto a la autonomia de ambas disciplinas, pero obligan a la norma tributaria a una regulación absolutamente exhaustiva de todos los elementos que componen la renta, provocando, además del fenómeno de dependencia inversa al que antes hacíamos referencia, también un peligro de deslegalización de la base imponible del tributo. En efecto, el casuismo que se predica de la disciplina contable y de su regulación, basicamente a través de normas de carácter regulamentário, se podría trasladar también al ámbito tributario” (FAURE, Amparo Navarro. **El Derecho Tributario ante el Nuevo Derecho Contable**. Madri: Muriel, 2007, p. 142). “O efeito de dependência inversa ocorre tanto nos sistemas de dependência absoluta, que são os referidos por Cambarros Villanueva, como nos de separação absoluta entre contabilidade e tributação. Nesse sentido, García Moreno mostrou como esse princípio também foi descrito no sistema tributário americano, paradigma da independência entre as normas contábeis e tributárias. Nos chamados sistemas de separação absoluta, há total respeito pela autonomia de ambas as disciplinas, mas obrigam a norma fiscal a uma regulação absolutamente exhaustiva de todos os elementos que compõem o rendimento, provocando, para além do fenómeno de dependência inversa a que nos referimos anteriormente, também um perigo de deslegalização da base tributável do imposto. Com efeito, o casuismo que se baseia na disciplina contabilística e na sua regulação, basicamente através de normas regulamentares, também poderia ser transferido para o domínio fiscal.” (Tradução livre).

6.404/76, com vistas à uniformização das normas e práticas contábeis do Brasil com as adotadas internacionalmente.

Após longos estudos e discussões sobre o tema, o Projeto foi aprovado sob a Lei nº 11.638, em 28 de dezembro de 2007, norma que revolucionou a Contabilidade brasileira, agora não mais fundamentada unicamente em regras (*rules based*), mas baseada também em princípios (*principles based*), em que a essência econômica dos eventos evidenciados pela Contabilidade deve prevalecer sobre sua forma jurídica (*substance over form*), além de ser também considerada *market oriented*, ou seja, de observância ao modelo de mercado existente em seu contexto.

Com isso, aumentou-se o nível de julgamento demandado pelos profissionais contábeis nas opiniões e tomadas de decisões direcionadas para uma verdadeira e apropriada reflexão sobre a situação patrimonial das entidades (*true and fair view*) e garantiu a completa independência e autonomia do Sistema Contábil brasileiro à influência das normas tributárias. Em 2009, editou-se a Lei nº 11.941, a qual instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT) para a apuração do lucro real, com os ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/2007.

Por conseguinte, a Ciência Contábil brasileira, que até então era flagrantemente formal, ou seja, conduzida preponderantemente pelo Princípio da Prudência, o qual exigia o registro dos fatos contábeis pelo seu custo histórico, de forma conservadora, e pelo critério da objetividade, com a priorização da utilização de documentos formais, evidências materiais e objetos tangenciáveis, passou a operar sob um subjetivismo responsável³²⁷, caracterizado pela mensuração de direitos financeiros pelo preço que seria recebido pela sua venda em uma transação não forçada entre as partes, na oportunidade de sua mensuração (*fair value*), bem como pelo teste de recuperabilidade para avaliar possíveis perdas, ou desvalorizações de um ativo (*impairment*).

Com isso, a Contabilidade deixou de ser um retrato histórico da situação patrimonial das empresas, caracterizado pela superavaliação de passivos e subavaliação de ativos, para melhor evidenciar a sua atual situação econômica e financeira, por intermédio de uma visão prospectiva dos fatos já registrados³²⁸. Passou-se a fornecer informações úteis, fidedignas e

³²⁷ FUJI, Alessandra Hirano; SLOMSKI, Valmor. “Subjetivismo responsável: necessidade ou ousadia no estudo da contabilidade”. In: **Revista Contabilidade e Finanças**. v. 14. n. 33. São Paulo: Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP, 2003, p. 41.

³²⁸ CARVALHO, Nelson. “Essência x Forma na contabilidade”. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 374.

preditivas, como necessárias e suficientes para o processo de tomada de decisão pelos usuários das demonstrações contábeis.

Além disso, foi criado, em 7 de outubro de 2005, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), por intermédio da Resolução nº 1.055/05, do Conselho Federal de Contabilidade, com a finalidade de emitir pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações sobre procedimentos contábeis que converjam com os padrões internacionais de contabilidade.

Apesar de o CPC não deter poder de *enforcement*, os pronunciamentos, as interpretações e as orientações dele derivados devem ser reproduzidos pelos respectivos órgãos reguladores, como, por exemplo, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), para que surja a obrigação jurídica de sua implementação.

4.2 Os postulados (axiomas), os princípios fundamentais e as convenções contábeis

Apesar de os autores europeus, especialmente os italianos, terem sido os precursores da teoria científica da Contabilidade, não foram eles os responsáveis pelos estudos iniciais sobre os postulados, princípios e convenções que, de forma pragmática, pudessem normatizar ou estabelecer parâmetros para os registros contábeis e para a elaboração das demonstrações deles decorrentes.

Tal tarefa coube aos norte-americanos, os quais, em virtude de seu pragmatismo e excepcional desenvolvimento econômico, lograram desvendar os postulados e os princípios sobre os quais se assenta a programação contábil, de forma a tornar a Contabilidade mais útil, eficiente, uniforme e informativa. Emerge, desta forma, o arcabouço institucional de expectativas de condutas simbologicamente generalizadas para os registros contábeis.

4.2.1 Os postulados (axiomas) contábeis

A Teoria da Contabilidade possui, como núcleo de seu fundamento, pressuposições básicas ou proposições fundamentais relacionadas à realidade que a circunda, seja ela referente aos aspectos econômico, político, jurídico ou sociológico do mundo em que inserida, as quais

se constituem como referenciais primários de observação para o cientista contábil na construção de suas análises investigativas. Neste sentido, constata-se possuírem, os postulados contábeis, como axiomas amplos, permanentes, ambientalmente e temporalmente imutáveis e não verificáveis que são³²⁹, os atributos necessários para o desenvolvimento inaugural da lógica da Contabilidade.

Por este motivo, da não observação de um postulado contábil advém a entropia de todas as relações estruturais do Sistema Contábil, devido à transgressão da verdade geral que o fundamenta. A Comissão Especial sobre Programa de Pesquisa, do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (*American Institute of Certified Public Accountants - AICPA*), manifestou-se acerca dos postulados contábeis da seguinte forma:

Os postulados são poucos em número e constituem os pressupostos básicos sobre os quais os princípios se assentam. Eles são necessariamente derivados do ambiente econômico e político e das formas de pensamento e costumes de todos os seguimentos da comunidade de negócios. A profissão, contudo, deve tornar claro seu entendimento e interpretação do que são esses postulados, para prover uma base significativa de princípios e o desenvolvimento de regras ou outros guias para aplicação de princípios em situações específicas³³⁰.

Os postulados incluídos no Estudo de Pesquisa em Contabilidade número 1 (ARS 1) eram vistos como premissas básicas ou proposições fundamentais concernentes ao ambiente econômico, político e sociológico no qual a contabilidade deveria operar. Portanto, como os postulados contábeis constituem o núcleo da base sobre a qual se fundamenta de forma válida a Ciência Contábil, depreende-se ser a sua existência pretérita à própria Teoria da Contabilidade e dela também independente. Deste modo, cabe aos doutrinadores identificá-los, enunciá-los e correlacioná-los com a Ciência Contábil, a fim de que os princípios e as convenções contábeis, deles hierarquicamente subordinados e por eles orientados, possam ser selecionados³³¹.

Na VII Conferência Interamericana de Contabilidade (CIC), ocorrida em Mar Del Plata, na Argentina, no ano de 1965, por intermédio da Associação Interamericana de Contabilidade (AIC), sob o tema “Princípios e Normas Técnico-contábeis Geralmente Aceitos para a Preparação das Demonstrações Contábeis”, foram correlacionadas as seguintes conceituações:

1. A expressão “princípios e normas” possui em Contabilidade um significado específico e convencional, cuja extensão conceitual se refere concretamente àquele conjunto de conceitos

³²⁹ IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2023, p. 25.

³³⁰ WIXON, Rufus; KELL, Walter Gerry. & BEDFORD, Norton Moore. **Accountant's handbook**. 5. ed. Nova York: The Ronald Press, 1970.

³³¹ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007, pp. 29 – 49.

básicos e regras pressupostas, que condicionam a validade técnica do processo contábil e sua expressão final traduzida na demonstração contábil. 2. Deste conjunto de conceitos básicos e regras pressupostas, cabe distinguir os seguintes, em ordem de graduação do geral para o particular: a) O princípio fundamental ou postulado básico que orienta decisivamente toda a ação dos contadores e subordina todo o resto dos princípios gerais e normas particulares que se enunciam. b) Os princípios gerais, constituídos por conceitos básicos que compõem a estrutura geral da demonstração contábil. c) as normas particulares, constituídas por regras que fazem ou se referem a cada um dos aspectos particulares dessas demonstrações.

Na literatura contábil, prepondera o entendimento uniforme de que os preceitos reconhecidos como pressupostos ambientais válidos para a Ciência da Contabilidade são os Postulados da Entidade, da Continuidade e da Primazia da Essência sobre a Forma³³². Enquanto o primeiro dispõe acerca da autonomia do patrimônio da entidade, totalmente distinto daquele ostentado pelos seus sócios³³³, o segundo aduz serem as unidades empresariais constituídas e geridas com o propósito de produzir resultados positivos no decorrer de sua existência, sem qualquer limitação apriorística de sua longevidade (*going concern*)³³⁴.

No Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por meio da Deliberação nº 29³³⁵, aprovou e referendou, em 5 de fevereiro de 1986, a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade – estudo elaborado pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI), também aprovado pelo Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON). Neste documento, os postulados, princípios e convenções foram classificados e conceituados da seguinte forma:

os postulados ambientais enunciam, solenemente, condições sociais, econômicas e institucionais dentro das quais a Contabilidade atua; escapam ao restrito domínio da Contabilidade, para inserir-se no mais amplo feudo da Sociologia Comercial e do Direito, bem como da Economia e outras ciências. [...] Os princípios propriamente ditos representam a resposta da disciplina contábil aos postulados, uma verdadeira postura filosófica e também prática diante do que antes apenas contemplávamos e admitíamos (os postulados). 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

³³² IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2023, p. 26.

³³³ Ibidem, p. 45.

³³⁴ GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto de Renda: o art. 43 do CTN e a Lei Complementar 104/01. In: **Revista Dialética do Direito Tributário**. n. 67. São Paulo: Oliveira Rocha, 2001, p. 113.

³³⁵ A Deliberação CVM nº 29/86, em 14 de março de 2008, foi revogada pela Deliberação CVM nº 539, a qual aprovou e tornou obrigatório, para as companhias abertas, o Pronunciamento Conceitual Básico, que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

pelos Postulados. [...] Já as convenções ou restrições, como a própria denominação indica, representam, dentro do direcionamento geral dos Princípios, certos condicionamentos de aplicação, numa ou noutra situação prática.

A “Primazia da Essência sobre a Forma”, por sua vez, constitui pressuposto básico da Ciência Contábil, já que requer que as transações e os eventos sejam analisados sob a perspectiva de sua substância fática³³⁶. Contribui, desta forma, para a representação fidedigna das mutações de ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade, porquanto viabiliza a dimensão econômica dos fatos, necessária à compreensão das atividades e dos potenciais de geração de riqueza da célula social³³⁷.

Devido à excepcional importância do postulado, fez-se constar na Quarta Directiva do Conselho da União Europeia, de 25 de julho de 1978, que as contas anuais das entidades sediadas no eixo devem proporcionar uma imagem fiel do patrimônio, da situação financeira, assim como dos resultados da azienda. A fim de que tal desiderato seja alcançado, autoriza a Directiva prever esquemas de carácter obrigatório para a elaboração do balanço e da conta de ganhos e perdas³³⁸.

Nestes termos também dispõem as normas domésticas de diversos países membros da União Europeia, as quais enunciam acerca do prestígio que deve ser atribuído ao aspecto material e econômico do evento subjacente ao fato contábil, como bem prevê o artigo 34, parágrafo 4º, do Código Comercial da Espanha, de cuja determinação impõe-se o dever de afastamento da eficácia da legislação que se desenhe incompatível com a imagem fiel que deve ser retratada pelos assentos contábeis.

Das proposições ou observações elementares da realidade em que assentada a Contabilidade, as quais não se sujeitam à verificação, advém o conjunto de princípios fundamentais que possibilitam a fixação de padrões de comparabilidade às informações por ela produzidas.

4.2.2 Os princípios fundamentais de Contabilidade

³³⁶ IUDÍCIBUS, Sergio de. Essência sobre a Forma e o Valor Justo: duas Faces da Mesma Moeda. In: **Controvérsias Jurídico - Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. 2. v. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 465 - 466.

³³⁷ SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. Direito Tributário e contabilidade: independência e intersecção: a convivência das duas ciências. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 25. n. 132. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, pp. 211 - 236.

³³⁸ FAURE, Amparo Navarro. **El Derecho Tributario ante el Nuevo Derecho Contable**. Madri: Muriel, 2007, p. 151.

Das verdades fundamentais advindas dos postulados ambientais da Ciência Contábil decorrem os princípios fundamentais de contabilidade, como arquétipos diretivos³³⁹ para a uniformização fundamental das bases sobre as quais se opera o reconhecimento e o registro uniforme dos fatos administrativos, bem como para a sua subsequente exposição nas demonstrações contábeis com vistas a consecução da função para a qual o Sistema Contábil existe.

Para Hendriksen e Van Breda³⁴⁰, os princípios contábeis também são base de considerações fundamentais para eliminar ou reduzir as variações aleatórias de procedimentos, resultantes de ideias divergentes quanto ao papel da Contabilidade. Desta forma, os princípios fundamentais de Contabilidade possuem como objetivos específicos: (i) atribuir a pureza epistemológica necessária para a Ciência Contábil; (ii) concretizar a uniformidade terminológica contábil para os utentes do Sistema Contábil e (iii) ser fundamento para as convenções contábeis.

Os princípios contábeis, como preceitos básicos e fundamentais da Ciência da Contabilidade, são imutáveis, quaisquer que sejam as circunstâncias de tempo, lugar, cultura ou legislação em que aplicados. Sem eles, seriam inalcançáveis os objetivos da Contabilidade de maneira objetiva, uniforme, clara, eficiente e correta. Desta forma, os princípios contábeis representam a essência descritiva dos fatores universais que compõem o Sistema Contábil, ou seja, são preceitos básicos e fundamentais que explicam um fenômeno ou uma série de fenômenos econômico-contábeis e, assim, inspiram e fundamentam a ação, o comportamento.

Para a Teoria Pura da Contabilidade, os princípios contábeis exercem função ímpar na construção dos conhecimentos científicos, pois deles derivam os teoremas e as teorias contábeis. Assim, as proposições principiológicas são imprescindíveis para a concatenação do raciocínio lógico-contábil e inerentes à formação dos conceitos contábeis. Gilbert Byrne, em trabalho apresentado na sessão do cinquentenário do Instituto Americano de Contabilidade - *American Institute of Accountants* (AIA), em 1937, insistiu em afirmar que os princípios eram verdades fundamentais³⁴¹.

³³⁹ “chamam-se princípios de uma ciência ao conjunto de proposições diretivas, características, às quais todo o desenvolvimento ulterior deve ser subordinado” (LALANDE, André. **Vocabulário técnico e crítico da Filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 861).

³⁴⁰ HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. 1. ed. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2018, pp. 72 – 77.

³⁴¹ BYRNE, Gilbert. To what extent can the practice of accounting be reduced to rules and standards. In: **Journal of Accountancy**. Mississippi: University of Mississippi. 1937. pp. 364 - 379.

Para tanto, um princípio precisa ser, concomitantemente, relevante (útil), ou seja, que da sua aplicação agregue-se alguma utilidade ao Sistema Contábil, objetivo e factível³⁴² para todos os segmentos econômicos e regiões espaciais em que utilizado, de forma a assegurar a sua generalidade. A Teoria da Contabilidade, por isso, constitui-se como uma laboriosa atividade desenvolvida para a descoberta e conciliação destas três condições.

Para que determinado princípio contábil seja aceito de forma consensual pela comunidade doutrinária, requer-se a utilização das mais avançadas metodologias durante o seu processo de descoberta. Caso satisfeitas essas exigências teóricas, passa o princípio a compor o Subsistema Contábil pelo abandono do hermetismo próprio do campo científico do saber para introjetar-se no meio social por intermédio da práxis ou da tecnologia.

A exequibilidade deste processo é garantida pela contemplação do princípio dentro de programação contábil construída através das convenções contábeis, também alcunhadas por “princípios de contabilidade geralmente aceitos”, cuja cogência é consequência da coerção política das operações comunicacionais operacionalizadas dentro de outro sistema social, qual seja, do Sistema Jurídico, no âmbito do subsistema do Direito Contábil.

A obrigação inescusável de observação aos “princípios de contabilidade geralmente aceitos”, imposta a todas as empresas sediadas no Brasil, com exceção do microempreendedor individual (artigo 68 da Lei Complementar nº 123/06), resta juridicizada por intermédio dos artigos 1.188 e 1.189 do Código Civil, os quais determinam a necessária escrituração dos balanços patrimonial e de resultado econômico - os quais devem compor o Livro Diário por força do artigo 1.184, §2º, do mesmo *Codex* -, de acordo com os parâmetros dispostos em legislação especial disposta para este fim.

O artigo 177 da Lei nº 6.404/76, por sua vez, dispõe dever ser a escrituração contábil das companhias obediente aos “princípios de contabilidade geralmente aceitos”. No país, uma das primeiras normas a enunciar a expressão “princípios de contabilidade” foi o Decreto nº 2.409, de 23 de dezembro de 1986, que aprovou o regulamento do Tribunal de Contas³⁴³.

Na ocasião do V Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado na cidade de Belo Horizonte, em 1950, editou-se o primeiro Código de Ética Profissional do Contabilista, em cujo artigo 9º positivou-se como dever do contador “assinalar devidamente quaisquer enganos e divergências na aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos”. Em 1972, a expressão “princípios de contabilidade” foi utilizada pelo CFC na Resolução nº 321/1972,

³⁴² ANTHONY, Robert Newton. **Management accounting: text and cases**. 4. ed. Illinois: Homewood, 1964.

³⁴³ NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2022, p. 79.

norma fundamentada na legislação americana que padronizou o parecer de auditoria, e pelo Banco Central do Brasil (BC), na Circular nº 179/1972, que tratou acerca das “normas gerais de auditoria”.

No entanto, até o início da década de 80, não haviam sido normativamente evidenciados os princípios de contabilidade sobre os quais se fundamentavam as convenções contábeis brasileiras. Por este motivo, prevaleceu os princípios contábeis realçados pela escola norte-americana, principalmente pela forte influência que essa exercia sobre os cursos de graduação ministrados pela Universidade de São Paulo (USP).

Somente em 1981 edita-se a Resolução nº 530, pelo Conselho Federal de Contabilidade, a qual passa a divulgar os dezesseis princípios fundamentais de contabilidade orientadores do Sistema Contábil brasileiro³⁴⁴, quais sejam: da Entidade, da Qualificação e Quantificação dos Bens Patrimoniais, da Expressão Monetária, da Competência, da Oportunidade, da Formalização dos Registros Contábeis, da Terminologia Contábil, da Equidade, da Continuidade, da Periodicidade, da Prudência, da Uniformidade, da Informação, dos Atos e Fatos Aleatórios, da Correção Monetária e da Integração.

Em 1973, o CFC unifica diversos destes princípios, consolidando-os em somente sete, a partir da publicação da Resolução CFC nº 750/93, de raiz epistemológica, atualmente revogada pela Resolução 2016/NBCTSPEC, que aprovou a estrutura conceitual NBC TSP. Os Princípios, então, passaram a ser: da Entidade, da Continuidade, da Oportunidade, do Registro pelo Valor Original, da Atualização Monetária, da Competência e da Prudência. Em seu artigo 2º, conceituou os princípios fundamentais de contabilidade da seguinte forma:

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades. [...] A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade.

Em 28 de maio de 2010, por meio da Resolução nº 1.282, o Conselho Federal de Contabilidade atualiza e consolida diversos dispositivos da Resolução CFC nº 750/1993, renomeia os “Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC)” para “Princípios de

³⁴⁴ “consideram-se como princípios os conceitos e postulados gerais emanados da doutrina contábil. Os princípios visam ao tratamento contábil uniforme dos atos e fatos administrativos e das demonstrações deles decorrentes. Havendo mudanças de tratamento, o efeito deve ser informado”.

Contabilidade (PC)” e revoga o art. 8º, que dispunha acerca do Princípio da Atualização Monetária.

Com a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, os princípios fundamentais de Contabilidade passaram a ser enunciados por normas específicas, sobretudo dentro da estrutura conceitual estabelecida pelas normas internacionais de contabilidade. Contudo, é notória a qualidade e abrangência da metodologia brasileira empregada na informação contábil neste período.

Atualmente, portanto, o elo de convergência das convenções contábeis aos princípios fundamentais de contabilidade é a referência sempre presente na norma de estrutura conceitual, relação essa garantidora de que a divulgação financeira seja relevante para os investidores e que os requisitos de reconhecimento e de mensuração sejam baseados nas características qualitativas da informação contábil.

4.2.3 As convenções contábeis

Para que a informação contábil possa ser utilizada de maneira confiável e sua relação de comparação no tempo possa ser concretizada, faz-se necessária a existência de um padrão a ser seguido no processo autopoiético de sua produção comunicacional. Para que esta finalidade seja alcançada de forma difusa, ou seja, para atender às expectativas dos investidores, empregados, credores, fornecedores, clientes, governos e público em geral, os padrões a serem perseguidos devem constar de juízos hipotéticos-condicionais abstratos.

Assim, o propósito das convenções contábeis é garantir a expectativa dos utentes externos dos registros contábeis de que as informações ali presentes obedecem fielmente aos preceitos irradiados pelos princípios fundamentais de contabilidade e representam, fidedignamente, tanto a posição financeira da entidade como seu desempenho financeiro.

A expressão “princípios de contabilidade geralmente aceitos³⁴⁵” tem origem nos enunciados dos Securities Exchange Act, legislação que regulou o mercado secundário de títulos nos EUA e obrigou as empresas a manterem um sistema de controle interno aderente com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, devido à exigência da *Securities and*

³⁴⁵ A expressão “geralmente aceitos” tem sido bastante criticada pela doutrina especializada. Há autores, como Miller, que propõem a sua alteração para “preferíveis”. (MILLER, Martin A. **Preferable accounting principles**. Nova York: Harcourt Jovanovich, 1980).

Exchange Commission (SEC)³⁴⁶, órgão fiscalizador independente criado em 1934, por ato do congresso norte-americano, com atribuições equivalentes à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e amplos poderes regulatórios para o restabelecimento da confiança do cidadão americano no mercado de capitais, após a ocorrência da Grande Depressão, em 1929.

Logo após a eclosão da crise, constatou-se que um dos motivos que contribuíram para a tragédia econômica fora a inexistência de um arcabouço normativo convencionado para a uniformização dos registros contábeis sob as luzes dos princípios fundamentais de contabilidade, fato esse que acabou por influenciar negativamente as tomadas de decisões econômicas pelos americanos³⁴⁷.

Uma consequência imediata foi a obrigatoriedade, imposta pela *New York Stock Exchange* (NYSE), sobre todas as empresas que solicitassem registro na Bolsa de Valores de Nova York, do fornecimento de demonstrações financeiras acompanhadas de pareceres de auditores “credenciados sob as leis de algum estado ou país”, cuja obediência deveria ser estrita aos critérios fundacionais dispostos no *Verification of Financial Statements*, publicado pelo *Federal Reserve Board* (FRB), em 1929, e conter uma opinião a respeito da fidedignidade, coerência e, de forma vestibular, conformidade com as “práticas contábeis aceitas”³⁴⁸.

Desde então, a SEC passou a exigir que as demonstrações financeiras fossem elaboradas de acordo com os princípios e as convenções contábeis aprovados e aceitos pela comunidade contábil, competência esta outorgada pela agência federal à *Accounting Series Release* (ASR) nº 4³⁴⁹.

Em 1936, o Instituto Americano de Contadores - *American Institute of Accounting* (AIA) institui o Comitê de Procedimentos Contábeis – *Committee on Accounting Procedures* (CAP), como primeira organização privada responsável pelo estabelecimento de padrões contábeis nos Estados Unidos, cujos Boletins de Pesquisa Contábil – *Accounting Research Bulletins* (ARB) publicados foram de grande relevância na prática contábil norte-americana, pois caracterizam-se como as primeiras enunciações acerca de princípios contábeis nos Estados Unidos.

³⁴⁶ GRADY, Paul. **Handbook of modern accounting**. DAVIDSON, Sidney (coord.). Nova York: McGraw-Hill, 1970, cap. 2.

³⁴⁷ CARVALHO, Luiz Nelson; LEMES, Sirlei & COSTA, Fábio Moraes da. **Contabilidade Internacional: Aplicação das IFRS 2005**. São Paulo: Atlas, 2009, p. 13.

³⁴⁸ CAREY, John Lansing. **The rise of the accounting profession**. v. 1. Michigan: Guides, Handbooks and Manuals. 1969. p. 169.

³⁴⁹ VANGERMEERSCH, Richard. Generally accepted accounting principles. In: **The history of accounting: an international encyclopedia**. Nova York: Garland, 1996, p. 275.

Os princípios e as normas contábeis adotados passaram a refletir o desejo de segurança e objetividade da informação produzida pela contabilidade. Esse desejo influenciou diretamente muitos princípios e convenções adotados pela profissão contábil internacionalmente, principalmente nos primeiros anos da sua existência.

Em 1959, o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados - *American Institute of Certified Public Accountants*³⁵⁰ (AICPA) cria o *Accounting Principles Board* (APB), a partir de proposta formulada por Alvin R. Jennings, presidente do AICPA, em outubro de 1957³⁵¹. Esse comitê publicou, de 1962 até 1973, diversas manifestações sobre a Contabilidade, denominadas *opinions*, cujo objetivo era construir um arcabouço conceitual para os “princípios de contabilidade geralmente aceitos” nos Estados Unidos (US GAAP – *Generally Accepted Accounting Principles*), os quais restaram discriminados como:

termo técnico que compreende as convenções, as regras e os procedimentos necessários para definir práticas contábeis aceitas em determinada época. O conceito de princípios de contabilidade geralmente aceitos inclui não apenas amplas guias de orientação abrangentes, de aplicação geral, mas também práticas e procedimentos detalhados³⁵²

Anos mais tarde, mais especificamente em 1973, o *Accounting Principles Board* (APB) foi sucedido por uma entidade independente, sem fins lucrativos, denominada Junta de Normas de Contabilidade Financeira - *Financial Accounting Standards Board* (FASB), devido ao crescimento da demanda³⁵³ por normas contábeis pelas instituições financeiras americanas³⁵⁴ e após parecer publicado, em 1972, pelo grupo de trabalho *The Wheat Study on Establishment of Accounting Principles*, formado em 1971 pelo AICPA e chefiado por Francis M. Wheat, ex-conselheiro da SEC, o qual propunha uma nova estrutura para o estabelecimento de normas e padrões contábeis baseados em fundamentos econômico-financeiros sólidos.

³⁵⁰ O AICPA passa a reconhecer postulados e princípios, sob a denominação geral de conceitos básicos da Contabilidade, a partir do trabalho de Maurice Moonitz, da Universidade da Califórnia, discípulo de John B. Canning (MOONITZ, Maurice. The basic postulates of accounting. In: **Accounting Research Study**. n. 1. 1961).

³⁵¹ JENNINGS, Alvin R. Present-Day Challenges in Financial Reporting. In: **The Journal of Accountancy**. CV. v. n. 1. Mississippi: American Institute of Certified Public Accountants, 1958, pp. 28 - 34.

³⁵² American Institute of Certified Public Accountants. **APB Statements n. 4. Basic concepts and accounting principles underlying financial statement of business enterprises**. Nova York, out. 1980. Cap. 6. Tradução própria.

³⁵³ MAYER, Raymond Richard. **Análise Financeira de Alternativas de Investimento**. São Paulo: Atlas, 1972.

³⁵⁴ ANTHONY, Robert Newton. **Showdown on accounting principles**. Cambridge: Harvard Business Review, 1963, pp. 99 – 106.

Desde então, ao FASB compete o desenvolvimento dos princípios de contabilidade geralmente aceitos nos Estados Unidos³⁵⁵, sob as orientações de oito organizações americanas, quais sejam: *American Accounting Association (AAA)*; *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*; *Association of Investment Management and Research (AIMR)*; *Financial Executives Institute (FEI)*; *Institute of Management Accounting (IMA)*; *Securities Industry Association (SIA)*; *Government Finance Officers Association (GFOA)*; e *National Association of State Auditors, Comptrollers and Treasures (NASACT)*.

A entidade é composta por sete membros, com dedicação exclusiva. Qualquer procedimento contábil, para ser aprovado, necessita da *super-majority*, ou seja, do voto favorável de, pelo menos, cinco dos seus membros. Após este escrutínio, para produzirem efeitos junto às entidades de capital aberto, de capital fechado e sem fins lucrativos, as normas contábeis editadas pelo FASB devem ser acatadas, respectivamente, pela SEC, pela *Private Company Council (PCC)* e pela *Not-for-profit Advisory Committee (NAC)*.

Portanto, depreende-se serem os “princípios de contabilidade geralmente aceitos”, diferentemente dos princípios fundamentais de contabilidade, dos quais devem total observância³⁵⁶, normas e regras admitidas como preceitos básicos em que devem ser assentados os registros contábeis e as demonstrações dela decorrentes, com a finalidade de representar de forma adequada a situação econômica, patrimonial e financeira de uma determinada célula social³⁵⁷, ou seja, são as programações do Sistema Contábil admitidas como válidas pelos profissionais da área contábil, nelas incluídos os preceitos básicos e as convenções contábeis. Para José Artur Lima Gonçalves:

A técnica contábil consiste no conjunto de convenções internacionalmente formalizadas – observadas certas particularidades regionais –, vulgarmente denominadas de princípios contábeis geralmente aceitos, que possibilitam traduzir em lançamentos numéricos os eventos econômicos pertinentes às unidades empresariais³⁵⁸.

Paralelamente, na Europa, os mesmos objetivos, porém, neste caso, globais, originados, primeiramente, pelo Tratado de Roma e, em segundo lugar, pela Política Industrial Comum de 1970, os quais propunham a unificação do ambiente de negócios pela livre circulação de

³⁵⁵ BROWN, Victor H. **Accounting standards: their economic and social consequences**. Nova York: Accounting Horizons, 1990, pp. 89 – 97.

³⁵⁶ CHAMBERS, Raymond J. Why bother with postulates? In: **Journal of Accounting Research**. Chicago: University of Chicago, 1963, pp. 3 – 15.

³⁵⁷ FRANCO, Hilário. **A evolução dos princípios contábeis no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1988, p. 78.

³⁵⁸ GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto de Renda: o artigo 43 do CTN e a Lei Complementar 104/01. In: **Revista Dialética do Direito Tributário**. n. 67. São Paulo: Oliveira Rocha, 2001, p. 115.

pessoas, bens, serviços e capitais³⁵⁹, levaram à criação do Comitê Internacional de Normas Contábeis - *International Accounting Standards Committee* (IASC)³⁶⁰, também no ano de 1973, mais especificamente dois dias antes da criação do FASB, em Londres, por ocasião do 10º Congresso Mundial de Contadores.

A esta fundação independente e supranacional, inicialmente criada por delegações de nove diferentes países, quais sejam, Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos, França, Japão, México, Países Baixos, Reino Unido e Irlanda (estes dois últimos, conjuntamente), competia a harmonização global das convenções contábeis por intermédio das Normas Internacionais de Contabilidade - *International Accounting Standard* (IAS)³⁶¹, com vistas à melhoria da livre participação das empresas em diferentes mercados de capitais estrangeiros e garantia da segurança e a transparência desejada por investidores internacionais.

Sabe-se que as diferenças estruturais entre os Sistemas Contábeis ocorreram a depender da espécie preponderante das fontes de financiamento das entidades sediadas ao redor do mundo³⁶². Nos países cujos negócios foram historicamente financiados por instituições financeiras (*credit-based financial institution systems – credit*), como a Alemanha³⁶³, a França e a Itália³⁶⁴, cuja tradição do sistema jurídico é o *civil law*, o modelo contábil denominado *stakeholder-oriented accounting model* privilegiou a liquidez e a solvência das entidades. Desta forma, os Princípios do Conservadorismo e do Custo Histórico ganharam relevância.

O contrário ocorreu nos países cujos investimentos foram baseados no capital (*capital market systems – equity*), como os EUA, a Inglaterra e a Austrália, de tradição jurídica *common law*, nos quais o modelo *shareholder-oriented accounting model* contribuiu para que a escrituração contábil enaltecesse a retratação da real situação econômica da célula social, de modo a que os investidores pudessem embasar, fidedignamente, a aplicação dos seus recursos. Por esta razão, a harmonização e uniformização dos padrões contábeis constituiu-se como meta a ser alcançada para o estreitamento dos relacionamentos econômicos entre os diversos mercados regionais existentes.

³⁵⁹ NOBES, Christopher; PARKER, Robert. **Comparative International Accounting**. 11. ed. Londres: FT Prentice Hall, 2010, p. 283.

³⁶⁰ CAMFFERMAN, Kees; ZEFF, Stephen A. **Financial reporting and global capital markets: a history of the International Accounting Standards Committee, 1973-2000**. Oxford: Oxford University, 2007.

³⁶¹ TAVARES, Tomás Cantista. **IRC e Contabilidade. Da Realização ao Justo Valor**. Coimbra: Almedina, 2011, p. 437.

³⁶² NOBES, Christopher; PARKER, Robert. **Comparative International Accounting**. 11. ed. Londres: FT Prentice Hall, 2010, p. 36.

³⁶³ RAJAN, Raghuram G.; ZINGALES, Luigi. **Saving Capitalism from the Capitalists**. Princeton: Princeton University Press, 2003, p. 248.

³⁶⁴ NOBES, Christopher; PARKER, Robert. **Comparative International Accounting**. 11. ed. Londres: FT Prentice Hall, 2010, p. 35.

Neste sentido, no ano de 2000, o comitê técnico da Organização Internacional de Valores Mobiliários - *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO) recomenda a seus membros reguladores que autorize as empresas multinacionais utilizarem as normas principais do IASC nas suas demonstrações financeiras. Além disso, no mesmo ano, a Comissão Europeia cria a obrigatoriedade de adoção das IAS para todas as empresas sediadas na União Europeia.

No ano de 2001, após insistentes demandas da SEC por maior autoridade e legitimidade à entidade, a reestruturação do IASC é aprovada por unanimidade pelos 104 países que dele faziam parte. Esta reorganização, que envolveu o rompimento da ligação do IASC com a Federação Internacional de Contadores - *International Federation of Accountants* (IFAC), objetivou atribuir mais independência e transparência ao organismo de normalização contábil internacional.

Nasce, nesta oportunidade, a Junta de Normas Internacionais de Contabilidade – *International Accounting Standards Board* (IASB), entidade com sede em Londres e escritório regional em Tóquio, constituída por representantes de mais de 140 entidades de classe de todo o mundo, e responsável pela revisão e convergência das IAS (fundamentadas na teoria normativa) com as normas produzidas pelo FASB (baseadas na teoria positivista), cujo produto resultante foi a edição das convenções contábeis internacionalmente formalizadas por intermédio das Normas Internacionais de Relatórios Financeiros - *International Financial Reporting Standards* (IFRS), de recepção bastante satisfatória pela comunidade contabilística mundial.

O afligimento por uma uniformização dos padrões de Contabilidade – escalonado a partir do movimento renascentista – passou a ganhar bastante relevância no contexto econômico atual, principalmente após a escrituração contábil atingir abrangência não somente regional, mas, sobretudo, de maneira global sobre os principais mercados do mundo. Isso sucede, por conseguinte, pelo fato de os problemas sociais e econômicos não se relacionarem mais a uma área geográfica, em específico, mas de forma globalmente interligada por uma complexa e intensa rede de relações econômicas, comerciais e culturais entre os países³⁶⁵.

Nesta toada, em 7 de junho de 2002, o Parlamento e o Conselho Europeu da União Europeia aprovam o Regulamento (CE) 1.606/2002, o qual obriga à maioria das empresas negociadas nas bolsas mobiliárias da Europa o uso compulsório das IAS/IFRS endossadas até 1º de janeiro de 2005. Tal medida foi apoiada, dois meses após, pelo Financial Reporting

³⁶⁵ COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da Contabilidade. Abordagem Contextual, Histórica e Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2010, p. 3.

Council (FRC) da Austrália, o qual formaliza a adoção das normas contábeis internacionais também naquele país. Nos anos seguintes, África do Sul, Nova Zelândia, Israel, Hong Kong, Brasil, Chile, Canadá e Coreia adotam a plena adoção das IFRS. Hoje, as IFRS são utilizadas por mais de 120 jurisdições nacionais.

Especificamente no Brasil, a adoção das IFRS foi iniciada em 1º de janeiro de 2008, exercício imediatamente após a sanção da Lei nº 11.638, que alterou e revogou dispositivos das Leis nºs 6.404/76 e 6.385/76, com vistas à harmonização do Direito Contábil brasileiro com as práticas contábeis internacionais³⁶⁶, por intermédio da eliminação das barreiras regulatórias existentes, sobretudo aquelas derivadas da forte interferência que o Sistema Jurídico-Tributário pátrio exercia sobre o Sistema Contábil. Constituiu-se, desta forma, em uma das maiores, senão a maior, revolução contábil já presenciada no país³⁶⁷.

As convenções contábeis são, assim, preceitos básicos decorrentes da aplicação empírica dos princípios fundamentais de Contabilidade, cuja consensualidade na sua edição possui como pressuposto a uniformização do delineamento dos conceitos, das regras e dos assentos contábeis, bem como a padronização da atividade analítica e interpretativa das informações presentes nas demonstrações contábeis.

Enunciam, portanto, regras convencionais, procedimentais e de conduta aos operadores responsáveis pela escrituração contábil das células sociais, a fim de que seja possível um convívio socio-contábil harmônico entre as diversas aziendas de uma sociedade e, conseqüentemente, seja alcançada a representação fidedigna da situação econômica, patrimonial e financeira das entidades, bem como do seu resultado econômico em determinado período. Para Fernández Pirla³⁶⁸, “el Derecho contable es la culminación de un largo proceso de decantación de unos principios contables generalmente aceptados que son elevados por el legislador a rango de norma jurídica”.

Em outras palavras, constituem-se as convenções contábeis como guias de padronização às atividades de registro e elaboração das demonstrações contábeis. Para George May³⁶⁹, a

³⁶⁶ WEFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a Harmonização Contábil Internacional**. São Paulo: Atlas, 2005, pp. 21 – 22.

³⁶⁷ Este maior foco no processo de evidenciação da substância econômica dos fatos administrativos (*true and fair view*), fundamentado em parâmetros menos rígidos, foi denominado por Paulo César Aragão e Sérgio André Rocha de “deslegalização contábil” (ARAGÃO, Paulo César; ROCHA, Sérgio André. Alterações dos Padrões Contábeis Brasileiros: A neutralidade Fiscal Transitória, “Deslegalização” da Contabilidade e o Princípio da Legalidade Tributária. In: ROCHA, Sérgio André (coord.). **Direito Tributário, Societário e reforma da Lei das S/A: alterações das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09**. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 497 – 498).

³⁶⁸ PIRLA, José María Fernández. **Una aportación a la Construcción del Derecho Contable**. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1998, pp. 47.

³⁶⁹ MAY, George Oliver. **Principles of accounting**. In: **Journal of Accountancy**. 64. v. Mississipi: University of Mississipp, 1937, pp. 423 – 425.

definição mais apropriada para o termo seria a do dicionário Oxford, cujo significado foi o utilizado pelo comitê do AIA, qual seja: “uma lei ou regra geral adotada ou considerada como diretriz de ação; uma base aceita de conduta ou prática”. De acordo com Antonio Lopes de Sá³⁷⁰, os princípios contábeis são para as normas contábeis o que a Constituição é para as leis de um país.

Como produto da atividade humana que são, diferentemente dos postulados e dos princípios fundamentais de Contabilidade, aos quais se subordinam inteiramente, as convenções contábeis sofrem influências das características culturais, econômicas e jurídicas de cada país e variam a depender das circunstâncias de tempo ou local em que produzidas e aplicadas. Por isso, são instrumentos de delimitação ou qualificação das condutas expectadas sob os princípios fundamentais de contabilidade, sempre com vistas à praticabilidade com que as informações contábeis podem ser produzidas. Desta forma, evoluem e modificam-se de acordo com a variação das características do ambiente em que inseridas³⁷¹.

Além disso, como consequência da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade, as convenções contábeis representam os melhores guias possíveis para a transmissão de informações fidedignamente confiáveis e úteis aos usuários das demonstrações contábeis, através da seleção de métodos consensualmente eleitos como superiores, dentre um conjunto de alternativas possíveis, os quais são continuamente reexaminados e revisados para o acompanhamento da crescente complexidade com que operações econômico-empresariais modificam o ambiente.

Manifestam, desta forma, a hierarquia com que o conhecimento contábil pode ser produzido através do raciocínio lógico, cuja origem são os postulados e, destes, derivam os princípios lógicos que fornecem as bases para as aplicações práticas e concretas³⁷² durante o processo de controle patrimonial e análise financeira das entidades.

Enquanto a filosofia, que alicerça a existência do fenômeno patrimonial, e a ciência, que se dedica à explicação destes fenômenos, são responsáveis pelo conhecimento superior, as tecnologias contábeis são orientadas pelo conhecimento médio-superior, no sentido de delimitar os conceitos, as atribuições e as direções do conhecimento superior a partir da produção de normas gerais, as quais exercem a função estabilizadora das expectativas sociais e,

³⁷⁰ SÁ, Antonio Lopes de. **Princípios fundamentais de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

³⁷¹ FINNEY, Harry Anson; MILLER, Herbert E. **Principles of accounting, introductory**. 6. ed. Nova Jersey: Prentice-Hall, 1964, p. 236.

³⁷² HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. 1. ed. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2018, p. 3.

consequentemente, possibilita o tratamento dos problemas práticos vivenciados pelos utentes do Sistema Contábil.

A depender da espécie do Sistema Jurídico utilizado, seja ele *civil-law* (romano-germânico) ou *common-law* (anglo-saxão), a normatização contábil tende a ser mais orientada a regras ou mais orientada a princípios, respectivamente. Além da influência do Sistema Jurídico, outras variáveis também impactam as convenções contábeis produzidas por um determinado país.

Como exemplo, podem ser citados: as atividades de negócios economicamente preponderantes; a fonte majoritária de recursos financeiros; o estágio de desenvolvimento do mercado de capitais; a natureza do Sistema Jurídico-Tributário; o estágio da doutrina contábil; a natureza do Sistema Político; o estágio de desenvolvimento econômico; o nível de expansão da base monetária; dentre tantos outros fatores.

Contudo, a harmonização das práticas contábeis internacionais por intermédio das IFRS concretizou a filosofia de conceitos em contraposição às regras³⁷³. Portanto, hoje, assim como ocorre com as convenções produzidas pelo FASB (USGAAP), as IFRS são normas de orientação uniformizada das práticas contábeis concatenadas para a prevalência da primazia da essência sobre a forma.

Esta uniformização dos critérios de mensuração e de registro das mutações patrimoniais passou a permitir que a expressão econômica das empresas sediadas no Brasil possa ser objeto de compatibilização e de comparação por usuários de diferentes países, fomentando a atração e a retenção de novos investidores e capitais, principalmente de origem estrangeira. Por conferir maior segurança aos *stakeholders* na análise do grau de risco do investimento e da capacidade de geração de lucros da entidade aqui sediada, auxilia, também, na tomada de decisões pelos observadores do Sistema Contábil.

4.2.3.1 A escrituração contábil digital (ECD)

Com o surgimento da tecnologia da informação aplicada à Contabilidade, a partir da publicação do Decreto nº 6.022/2007, que instituiu no país o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), a escrituração contábil passou a ostentar os atribuídos inerentes à segurança da

³⁷³ VALDERRAMA, José Luis Sánchez Fernández de. Las fuentes de la contabilidad. In: **Introducción a los conceptos de contabilidad superior**. Barcelona: Ariel, 1990, p. 24.

informação digital, quais sejam, a confidencialidade, a integridade, a disponibilidade e a autenticidade, em muito possibilitado pela vigência da Medida Provisória 2.200-1/2001, reeditada posteriormente pela Medida Provisória 2.200-2/2001, que instituiu a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil).

Inicialmente criada somente para fins fiscais e previdenciários, por meio da Instrução Normativa SRF nº 787/2007, após a edição da Instrução Normativa DNRC nº 107/2008, houve o reconhecimento jurídico da forma digital de escrituração contábil pelo atual Departamento de Registro Empresarial e Integração (DREI). Após, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC também passou a reconhecer essa forma de escrituração, cujas formalidades restam enunciadas na Resolução CFC nº 1.299/2010.

Com isso, sobreleva-se a utilidade da Contabilidade para seus usuários, devido ao incremento da disponibilidade, segurança, velocidade e transparência dos registros contábeis, os quais podem ser utilizados como *inputs* em sistemas informatizados com a finalidade de formação de padrões ou extração de conhecimento útil para a empresa, até mesmo para prever possibilidades futuras, preparar-se para diferentes cenários e tomar decisões mais bem embasadas.

Além disso, a escrituração contábil digital pode ser concatenada com diversas outras fontes de informação, por intermédio da formação de blocos de dados centralizados por *data warehouses*, cujas análises informacionais e padrões podem ser produzidos a partir da mineração destes dados por *datas minings*.

Desta forma, as informações produzidas dentro do Sistema Contábil estão, agora, aptas a desencadear conexões e sequências temporais externas com outros sistemas autorreferenciais, de maneira segura e eficiente, para as mais diversas finalidades, sejam elas financeiras, comportamentais, fiscais, sociais etc., ou seja, quaisquer espécies de parâmetros de informações podem, hoje, ser alcançadas a partir da escrituração contábil de determinada célula social - desde que haja alguma correlação entre as informações selecionadas -, graças à utilização de técnicas de recuperação, mineração, modelos estatísticos e, em alguns casos, inteligência artificial.

Para as administrações tributárias, o potencial informacional é ainda maior, devido ao grande universo de escriturações contábeis do qual dispõem. Desta forma, a escrituração contábil digital e a harmonização das convenções contábeis brasileiras com aquelas praticadas no resto do mundo oportunizam uma infinidade de possibilidades de regras de associação para o Fisco, de maneira não dispendiosa e em um diminuto espaço de tempo.

Hoje, um espectro muito amplo de empresas está obrigado a registrar de forma digital sua escrituração contábil, conforme pode ser observado a partir da leitura do artigo 3º da Instrução Normativa RFB nº 2.003/2021. Por este motivo, não mais se justificam os agravos contrapostos ao Princípio da Capacidade Contributiva em prol de um estado de necessidade administrativo putativo, cujos pressupostos que demandaram a adoção de critérios simplificadores e aderentes ao Princípio da Praticabilidade não mais se fazem presentes.

A mutilação das bases econômicas sobre as quais os arquétipos constitucionais das imposições tributárias foram previstos ofende a real capacidade contributiva dos destinatários das normas exacionais e, considerando-se estarem as informações pessoas que os distinguem disponíveis de maneira uniforme, objetiva, clara e eficiente, de forma harmonizada com o resto do mundo e com a pureza epistemológica necessária para a representação fidedigna da essência econômica da situação patrimonial da entidade, as disposições normativas tendentes à simplificação do Sistema Jurídico-Tributário que alterem os critérios materiais e quantitativos da regra de incidência tributária não mais devem ser prestigiados.

Exemplo mais emblemático deste cenário é a imposição do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas de forma presumida, sobre base econômica totalmente desvirtuada do efetivo resultado econômico auferido. Nesta hipótese, empresas diversas e com margens lucrativas distintas são oneradas com a mesma carga tributária, impactando negativamente diversos preceitos fundamentais necessários para um Sistema Tributário que se queira justo e equânime, além de ofender diversos princípios constitucionais, como os da Justiça Tributária, Vedação à Tributação com Efeito de Confisco, Livre Concorrência, Moral Tributária, dentre tantos outros.

4.3 A autopoiese do (Sub)Sistema Contábil

Ao longo da história da Contabilidade, a evolução do conjunto de conhecimentos e pensamentos filosófico-contabilísticos possibilitou o desvenda dos postulados e princípios fundamentais sobre os quais se estribou uma ordenação de elementos sistematicamente estruturados.

Com isso, logrou-se organizar parcela complexa e desarranjada do ambiente econômico no qual estavam inseridos, a partir da designação de um quadro referencial dentro do qual é possível operar concretamente escolhas, movendo-se entre alternativas pré-estruturadas em um constante processo evolutivo de diferenciação entre variação, seleção e estabilização de informações econômico-financeiras, com vistas à percepção da essência patrimonial das células

sociais, mediante a redução de sua obscuridade pela construção de conhecimento suficiente para transformar o possível em provável e determinável.

A Contabilidade constitui-se, assim, como um sistema autopoietico de qualificação de fatos administrativos concatenado a prover a seus usuários operações comunicacionais sobre os acontecimentos econômicos de maneira quantitativa e qualitativa, com relação à entidade que reporta, por meio de uma estrutura internamente organizada e dependente da generalização das expectativas de comportamento harmonizadas internacionalmente pelas convenções contábeis. Hodiernamente, não se pode negar a influência das organizações na maioria das estruturas sociais e, por este motivo, a tradução dos fenômenos econômicos pelo Sistema Contábil torna-se presente em quase todas as esferas da vida social. Para Ferre Olive:

la contabilidad es un todo sistemático, que implica la suma de diversos elementos, mientras que los libros contables, registros y demás documentos son las partes que se unen para formar la contabilidad. Los libros y registros son los instrumentos donde se asienta la contabilidad mercantil³⁷⁴.

A configuração do relacionamento entre os elementos do Sistema Contábil, que perfazem as operações comunicacionais relativas às cinco fases do ciclo contábil, tais quais a captação, o reconhecimento, o processo de acumulação, a sumarização e a evidenciação, é variável, a depender da dinâmica e da necessidade do destinatário da informação produzida por intermédio da linguagem contábil³⁷⁵.

Além disso, a depender da finalidade para a qual a informação é demandada, o seu estudo pode se dar através de diferentes dimensões e sentidos, sejam elas sintática, à luz do conjunto de normas e princípios que regem a sua produção, semântica, pela verificação da fidelidade de correspondência entre as descrições alfanuméricas que integram as demonstrações contábeis e os atributos dos eventos que elas buscam representar, ou, pragmática, pela verificação do grau de adequação das informações contábeis aos objetivos de seus destinatários³⁷⁶.

Ao Sistema Contábil é possível detectar as informações presentes no seu entorno a partir de suas próprias operações internas, estruturalmente organizadas, as quais são construídas com

³⁷⁴ “contabilidade é um todo sistemático, que envolve a soma de vários elementos, enquanto os livros, registros e outros documentos contábeis são as partes que se unem para formar a contabilidade. Livros e registros são os instrumentos onde se baseia a contabilidade comercial” (OLIVE, Juan Carlos Ferre. **El delito contable. Análisis del art. 350 bis del Código Penal**. Barcelona: Praxis, 1988, p. 104. Tradução livre.).

³⁷⁵ PEREDA, Jorge Túa. Globalización y regulación contable. Algunos retos para nuestra profesión en América Latina. In: **Ensayos sobre contabilidad y economía. En homenaje al profesor Ángel Sáez Torrecilla**. Tomo I. Madri: ICAC, 1996, pp. 855 – 908.

³⁷⁶ GONZÁLEZ, Lucio Bravo; SCARANO, Eduardo Rubén. **Aspectos Metodológicos de la Contabilidad**. Argentina: Impresos Centro, 1990.

a finalidade de distinguir do ambiente que o cerca as irritações relevantes para o seu processo de autorreprodução. A comunicação efetivada pelo Sistema Contábil não é operada somente como informação, mas também como sentido, ou seja, como resultado de uma racionalidade dotada de um repertório de possibilidades presentes nos elementos internos de organização do sistema.

Desta forma, todo fenômeno econômico resultante dos fatos administrativos da célula social é traduzido por linguagem própria do Sistema Contábil, a qual é produzida por intermédio de operações comunicacionais possibilitadas pelo estabelecimento de um esquema próprio de diferenciações entre sistema e entorno.

Assim, constata-se ser a Contabilidade por partidas dobradas um sistema social autopoietico e diferenciado funcionalmente, composto por um núcleo binário no qual é operada sua comunicação a partir dos códigos financiamento/investimento, ou, em outros termos, origem/aplicação de recursos.

Dessarte, as informações contidas no ambiente, que possuam alguma relevância para o funcionamento do Sistema Contábil, são selecionadas, captadas e processadas por suas operações comunicacionais internas, cujo critério e forma são previamente determinados pela sua estrutura, a fim de que seus elementos possam vir a ser reproduzidos ordenadamente para o exercício da função que o delimita perante o ambiente que o cerca, a partir da estabilização das irritações construídas dentro de si.

Com esta configuração de alta complexidade, é possibilitado ao Sistema Contábil reduzir a obscuridade de um enorme e desordenado espectro de fenômenos econômicos e sociais que sucedem em seu entorno, mediante um processo de dotação de sentido às comunicações por ele operadas através da equação patrimonial expressada pela fórmula “Bens + Direitos = Obrigações + Patrimônio Líquido”.

Para isso, faz-se necessário o acoplamento estrutural com outros sistemas sociais a partir da observação de todas as manifestações ambientais que guardem qualquer correspondência econômica e patrimonial com a entidade reportante. Trata-se do elo de conexão e mútua influência entre sistemas distintos³⁷⁷. Segundo Marcelo Neves:

A interdisciplinaridade constitui uma forma específica de acoplamento estrutural entre duas disciplinas, havendo várias interdisciplinaridades, conforme os campos do saber que se relacionam [...] como forma de acoplamento estrutural, a interdisciplinaridade facilita interpenetrações sem atingir a

³⁷⁷ LUHMANN, Niklas. **Law as a Social System**. Oxford: Oxford University Press, 2004, pp. 199 – 207.

autonomia operacional dos respectivos campos do saber, antes as fortificando³⁷⁸.

Desta forma, o Sistema Contábil funciona a partir de uma determinada lógica, na qual os fatos econômicos são admitidos como contábeis se ultrapassarem os atributos requeridos pelo filtro do código bivalente aplicação/origem, tais como, dentre outros: dualidade - estarem incluídos no algoritmo contábil que implica que todo fato deve ser, concomitantemente, investimento e financiamento; serem traduzíveis em moeda funcional; e, afetarem o processo de manutenção do patrimônio.

Ultrapassados estes obstáculos, passam os elementos a compor o Sistema Contábil em um entrelaçamento circular de operações auto-reprodutivas, o que garante ao Sistema o seu fechamento operacional e sua autonomia perante os demais subsistemas sociais. Portanto, ao Sistema Contábil compete o exercício da função de traduzir processos de origens diversas em cifras financeiras por intermédio de uma lógica algébrica intrinsecamente estruturada³⁷⁹.

Os conceitos e sentidos próprios da linguagem contábil passam por processos evolutivos à medida que a realização de acoplamentos estruturais com outros sistemas diferenciados produz mútuas influências de sociabilidade em aspectos comuns, como a propriedade, o lucro, o prejuízo, o faturamento, o acréscimo patrimonial etc., já que o Sistema Contábil se constitui como um poderoso mecanismo de naturalização de estruturas de cálculo acerca da utilidade, do benefício e da renda.

A contabilidade, para se diferenciar de outros sistemas, delimita os aspectos do ambiente que indicam a sua existência. O Direito, a Organização e a Economia, por exemplo, equalizam as perturbações advindas da Contabilidade. Isto, por sua vez, também acontece com o Sistema Contábil, o qual se adapta às irritações internamente produzidas em decorrência dos elementos presentes nos sistemas do seu entorno. Tal fato sustenta, em certa medida, o poder constituinte da Contabilidade, e não apenas representacional e neutro.

Sua dinâmica nutre-se de um entorno que também é influenciado por suas próprias operações internas, as quais contribuem para a evolução de outros sistemas socio-funcionais, como a Ciência, a Economia, o Direito, as Organizações etc.. Além disso, funciona a Contabilidade como instrumento negentrópico para o Sistema Organizacional, uma vez a informação contábil ser capaz de reduzir o grau e as condições de incerteza ambiental pela

³⁷⁸ NEVES, Marcelo. Pesquisa Interdisciplinar no Brasil: O Paradoxo da Interdisciplinaridade. In: **Crítica à Dogmática: dos bancos acadêmicos às práticas dos tribunais**. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, 2005, p. 212.

³⁷⁹ JEACLE, Ingrid. et al. Problematizing profit and profitability: discussions. In: **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. 1233 v. n. 33. 2020. pp. 753 – 793.

operação de uma escolha específica, ao excluir as diversas outras possibilidades existentes. Aumenta-se, portanto, a ordem que um organismo é capaz de extrair do seu ambiente³⁸⁰.

Por isso, Lopes de Sá relata ser uma das mais importantes consequências produzidas pelo conhecimento contábil a conexão do fenômeno patrimonial das células sociais com os fatos do ambiente que o cerca. Essa visão ampla, aberta e holística exige que as análises busquem as relatividades dos acontecimentos, ou seja, até que ponto recebem e praticam influências nos diversos sistemas que envolvem o patrimônio³⁸¹.

Assim, os fenômenos passíveis de observação ou de percepção pelo Sistema Contábil, concernentes a tudo o que se relaciona com os elementos que são utilizados para suprirem as necessidades patrimoniais das organizações, interessam à Contabilidade como matéria de análise intersistemática com os outros ramos sociais de conhecimento.

4.4 A linguagem contábil

A linguagem contábil possui, precipuamente, função descritiva, já que é utilizada na representação clara, informativa e objetiva dos eventos econômicos com repercussão sobre o patrimônio da azienda, a partir de terminologias e normas específicas, a fim de as operações comunicativas das quais integram possam ser compreendidas da maneira mais fidedigna possível com a real posição financeira e econômica ostentada pela célula social.

Por intermédio de metodologia e procedimentos próprios, os fatos administrativos são evidenciados, estática e dinamicamente, por processos comunicativos cuja linguagem dos negócios³⁸² é capaz de descrever, quantitativamente e qualitativamente, o acervo patrimonial da entidade em determinado período, bem como sua variação no mesmo intervalo de tempo. Nas palavras de Renato Renck³⁸³: “a contabilidade constitui-se no corpo de linguagem que expressa os critérios do cálculo do patrimônio, suas mutações quantitativas e qualitativas, e nos aponta critérios de cálculo metodológico”.

³⁸⁰ CHECKLAND, Peter. **Pensamiento de sistemas, práctica de sistemas**. México: Limusa, 1993, p. 113.

³⁸¹ SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 57.

³⁸² LAVOIE, Don. The accounting of interpretations and the interpretation of accounts: The communicative function of “the language of business”. In: **Accounting, Organizations and Society**. 12. v. n. 6. Reino Unido: Elsevier, 1987, pp. 579 – 604.

³⁸³ RENCK, Renato Romeu. **Imposto de renda da pessoa jurídica. Critérios constitucionais de apuração da base de cálculo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 22.

Como forma de linguagem que é, a Contabilidade pode ser investigada por três dimensões distintas, quais sejam, sintática, semântica e pragmática, a depender da forma como a mensagem pretenda ser decodificada pelo usuário da informação contábil. Na primeira hipótese, analisa-se como as informações são apresentadas e comunicadas aos utentes, em termos práticos e objetivos, utilizando-se de uma lógica estritamente contábil. Na abordagem semântica, busca-se a referencialidade de determinado termo, símbolo ou sinal com o objeto ou evento do mundo fenomenológico. No nível pragmático, por sua vez, foca-se na relação signo-sujeito, já que ocorre uma preocupação maior com a utilidade da informação contábil para a tomada de decisões pelo seu receptor.

Assim, cabe à linguagem contábil, construída sintática, semântica e pragmaticamente, aferir, interpretar e informar aos seus usuários as mutações quantitativas e qualitativas que afetam o patrimônio da empresa, a partir de recortes, contextos e necessidades diversos.

De toda forma, constata-se a necessidade de a interpretação das informações contábeis ser a mais próxima possível da realidade, haja vista possuírem impacto comportamental significativo, na medida em que exercem um excepcional poder preditivo e papel relevante na tomada de decisões. Contudo, assim como também ocorre com a linguagem jurídica, as palavras e expressões procedentes da linguagem contábil apresentam imprecisões naturais relacionadas à conotação (ambiguidade) ou à denotação (vagueza).

Desta forma, compreende-se os fatos contábeis como produto da construção de operações comunicacionais pelo Sistema Contábil, devidamente organizado para o registro das ocorrências escriturais, de forma a articulá-las em um todo carregado de sentido objetivo. Para José Arthur Lima Gonçalves³⁸⁴:

Para viabilizar este conhecimento do resultado econômico das unidades empresariais, todas estas ocorrências financeiras devem ser traduzidas em linguagem capaz de armazená-las e viabilizar a sua manipulação, tudo com o objetivo de conhecer-se o efetivo resultado da operação. A sequência de eventos econômicos havidos na dinâmica da vida empresarial deve ser objeto de rigorosos lançamentos contábeis, que, ao longo de um período considerado, são traduzidos em linguagem própria – segundo a técnica contábil – e estocados em lançamento numérico.

Para que a informação contábil possa ser internalizada pelo Sistema Jurídico, faz-se necessária sua juridicização, em cujo processo de transfiguração podem ser ofertadas significações iguais àquelas definidas na origem, ou não, já que o significado dos enunciados,

³⁸⁴ GONÇALVES, José Arthur Lima. Imposto de Renda – Artigo 43 do CTN e a Lei Complementar 104/01. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 67. São Paulo: Oliveira Rocha, 2001, p. 113.

bem como a lógica contábil utilizada nem sempre serem de fácil intelecção para os usuários de sistemas diversos ao Contábil.

Durante o processo de interpretação das informações contábeis, cuja divulgação deve ocorrer de forma sincera - os eventos devem ser escriturados de modo autêntico, cuja representação deve ser neutra e sem qualquer viés -, regular – deve estar em conformidade com as regras e procedimentos em vigor -, fidedigna - a representação contábil deve conduzir a conhecimento verdadeiro acerca da realidade patrimonial, devendo a terminologia utilizada expressar o verdadeiro significado das transações - e completa³⁸⁵, produz-se metalinguagem que visa especificar ou minudenciar as cifras referidas pela linguagem contábil, a partir da geração de conhecimento detalhado e específico acerca dos fatos contábeis.

Essencial, portanto, que os operadores do Direito estejam aptos a atribuir sentido jurídico à linguagem contábil produzida no interior de sistema autorreferencial alheio, assim como à metalinguagem técnica originada da sua observação. Não é oportunizado ao operador do Direito, enfim, a execução de locupletamentos científicos acerca do conhecimento contábil, haja vista os códigos binários sob os quais operam ambos os sistemas sociais serem distintos.

A linguagem contábil é substrato técnico que deve ser aproveitada como ferramenta para a classificação, mensuração e comunicação dos fenômenos patrimoniais de forma mais fiel aos eventos econômicos que a eles deram causa. Contudo, caso as circunstâncias assim o exijam, mormente nas hipóteses de impossibilidade técnica de identificação e mensuração do fato tributável, deve o Direito criar sua própria realidade, a partir da utilização de meios presuntivos de exteriorização de riqueza.

Os significados atribuídos aos fatos administrativos pelo Sistema Contábil constituem-se, desta forma, como linguagem descritiva de sobrenível, interposta no estrato linguístico localizado entre os eventos produzidos no meio social e a camada linguística jurídico-prescritiva.

Assim, a incidência da linguagem deôntica produzida no interior do Sistema Jurídico percute não diretamente sobre os eventos fenomênicos do meio social, mas sobre uma camada intermediária organizada por linguagem própria e formalizada pelo Sistema Contábil, de relação extremamente mais íntima com a facticidade econômica, a fim de que possam ser aproveitados todos os procedimentos técnicos indispensáveis ao estabelecimento intersubjetivo de fatos relevantes para a concretização material do Princípio da Capacidade Contributiva, assim como de todos os demais princípios que desse irradiam.

³⁸⁵ PYLE, William W.; LARSON, Kermit D. **Fundamental accounting principles**. 9. ed. Illinois: Irwin, 1981, p. 282.

Considerando-se ser o Direito Tributário orientado pelos Princípios da Solidariedade, da Isonomia e, sobretudo, da Capacidade Contributiva, na hipótese de haver colisão entre a forma representativo-jurídica e a essência econômica do evento tributável, não deve haver resquício qualquer de dúvida acerca da prevalência desta última, pois a norma exacional não deve incidir sobre as vestes dos fatos econômicos denotadores de riqueza, mas, sim, sobre a própria riqueza disponível.

4.5 As contribuições do Sistema Contábil para o processo evolutivo do Sistema Jurídico-Tributário

Na teia de comunicações sociais operacionalizadas em uma comunidade, ao Sistema Contábil reservou-se a função especializada de produção de informações necessárias para a evidenciação e mensuração da riqueza de determinada entidade. Constitui-se, portanto, como importante instrumento para redução de complexidade da parcela do mundo relacionada ao patrimônio dos sujeitos passivos.

Nesta toada, as informações contidas nas comunicações produzidas no interior do Sistema Contábil são de elevadíssima utilidade para o processo de estabilização das expectativas normativas depositadas sobre o Sistema Jurídico, sobretudo no ramo do Direito Tributário, no qual o substrato econômico dos fatos carregados à tributação deverem denotar a aptidão contributiva necessária para a legitimação da exação tributária.

Uma vez a construção da realidade econômica das células sociais não poder ser efetivada no interior do Sistema Jurídico, posto demandar esquematismo binário distinto, deve o Direito sobrepor-se à linguagem descritiva dos fatos construídos pelo Sistema Contábil, a fim de que, aproveitando-se de sua estrutura interna, possa selecionar as informações que o programa jurídico reputa como úteis e relevantes para a formatação do fato eleito pela norma como hipótese abstrata de incidência tributária.

A cientificidade e o rigor metodológico com que o Sistema Contábil registra, mensura e evidencia as operações que afetam o patrimônio e a riqueza das entidades, além de atribuírem-lhe as garantias de sua própria validade e conferirem-lhe grau máximo de certeza, oportunizam a cognição, pelo Sistema Jurídico-Contábil, dos reais aspectos com que as variações patrimoniais do particular foram geradas, distribuídas ou utilizadas. Desta forma, possibilita-se uma maior aproximação da aplicação da norma tributária com a carga axiológica presente no Princípio da Capacidade Contributiva.

Além disso, a assimilação jurídica das informações ambientais contidas nas operações comunicacionais do Sistema Contábil, por intermédio de processos seletivos de filtragem conceitual, permite a construção de diversos outros componentes no interior do Sistema Jurídico, de acordo com seus próprios critérios, estabelecidos pelos códigos e programas jurídicos, como, exemplificativamente, ocorre no âmbito das provas judiciais e administrativas, da mensuração do aspecto quantitativo da norma de incidência tributária, da identificação de omissões na atividade de reporte da ocorrência de fatos impositivos pelos sujeitos passivos, identificação e quantificação dos créditos dos particulares frente ao sujeito ativo etc..

A descrição da forma como ocorre o processamento do acoplamento da estrutura do Sistema Contábil pelo Jurídico, bem como a análise dos aspectos empíricos acerca da interdisciplinaridade entre as ciências é objeto da próxima seção, na qual são demonstradas diversas hipóteses nas quais as informações contábeis são utilizadas como fonte de solução das irritações percebidas e processadas pelo Direito, contribuindo, desta forma, para a sua operação e evolução.

5. A INTERDISCIPLINARIDADE ENTRE OS (SUB)SISTEMAS CONTÁBIL E JURÍDICO

Conforme já exposto em linhas precedentes, indubitosa a recíproca interatividade com que os diversos subsistemas sociais atuam. O Direito e a Contabilidade são áreas do saber que se entrelaçam e se complementam desde um passado longínquo, em um constante processo de acompanhamento da evolução da sociedade. Por este motivo, o estudo do Direito Tributário não deve ser realizado de forma isolada, apartado de outras fontes do conhecimento científico, sob pena de obstaculizar o seu pleno desenvolvimento³⁸⁶, porquanto se trata de sistema com complexa estrutura que demanda inúmeros acoplamentos com outros subsistemas sociais para sua evolução.

O processo de identificação, registro e mensuração das transformações patrimoniais, concatenado pela Ciência Contábil, possui relevância ímpar para o Direito Tributário, posto ser, simultaneamente, fonte de enunciação e quantificação da capacidade econômica manifestada pela evidenciação da variação de riqueza das entidades³⁸⁷. Não se pode olvidar ser a determinação do valor líquido dos ativos e das oscilações desses montantes (acrécimo ou decréscimo patrimonial), ao longo de um determinado período, também um dos objetivos da Contabilidade³⁸⁸.

Considerando-se ser a capacidade contributiva, no seu aspecto objetivo³⁸⁹, absoluto³⁹⁰ ou estrutural³⁹¹, pressuposto necessário para a habilitação do sujeito passivo como destinatário do ônus tributário, bem como critério de orientação do legislador na positivação da hipótese de incidência tributária, além de prestar-se, em sua concepção subjetiva³⁹², relativa ou funcional, para a adaptação da exação segundo as características economicamente exitosas do sujeito

³⁸⁶ FOLLONI, André. Reflexões sobre complexity science no direito tributário. In: MACEI, Demetrius Nichele *et. al.* (coord.). **Direito tributário e filosofia**. Curitiba: Instituto Memória, 2014, p. 25.

³⁸⁷ MESTRES, Magín Pont. Incidencia del derecho Tributario en la contabilidad. In: **Revista española de derecho financiero**. n. 39, Civitas, 1983, p. 366

³⁸⁸ AÑOVEROS, Jaime García. Beneficio mercantil contable y beneficio fiscal. In: **Estudios de Derecho bancario y bursátil: homenaje a Evelio Verdura y Tuells**. Díez, Antonio Polo (coord.). v. 2, 1994, p. 925 – 926.

³⁸⁹ COSTA, Alcides Jorge. **Capacidade Contributiva**. In: Revista de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, pp. 297 – 302.

³⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 332.

³⁹¹ QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. São Paulo: Manole, 2004, p. 28.

³⁹² OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito tributário: capacidade contributiva**. 2. ed. ver. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 57.

passivo, intuitiva a razão pela qual a aproximação entre ambos os sistemas sucede-se de forma tão intensa.

Nestes termos, a linguagem contábil pode constituir-se como elemento de convicção da ocorrência do evento material previsto no antecedente de norma de incidência tributária, ou como o próprio elemento estruturante na fenomenologia da incidência tributária, ou, ainda, como componente de mensuração do aspecto quantitativo do fato relacional, uma vez a capacidade subjetiva concreta³⁹³ reclamar a individualização da carga tributária suportada singularmente por cada contribuinte, levando-se em consideração sua capacidade contributiva real.

De outra banda, indubitosa a constatação de que a qualificação dos fatos contábeis deve ser realizada sob a luz das normas cogentes do Direito Contábil, mesmo que deontológicas, a cuja aplicação o operador desta ciência está vinculado. Por conseguinte, patente é a existência de uma implicação recíproca ou dialética entre a Contabilidade e o Direito, de modo que um fato contábil pode ser, concomitantemente, um fato jurídico. Em decorrência desta premissa, observa-se ser bastante estreita a fronteira entre os Sistemas Contábil e Jurídico.

Deste modo, além das normas tributárias dialogarem com proposições de ramos e ordenamentos jurídicos distintos, entrelaçam-se em uma relação acoplada³⁹⁴ com fatos e conceitos próprios de outros subsistemas sociais, como o Econômico, o Político e o Contábil, por exemplo. Assim, emerge a necessidade, tanto epistemológica, quanto empírica, de análise e aplicação do Direito Tributário sob uma perspectiva científica interdisciplinar.

Desta forma, não obstante as vozes discordantes³⁹⁵ e a inexistência de uma relação ontológica entre o Direito e a Contabilidade que obrigue o legislador a confiar na qualificação atribuída pela Contabilidade aos fatos econômicos e fazer uso de informações contábeis na seara tributária, parte significativa das normas exacionais ostenta o caráter de direito de sobreposição.

Por intermédio das normas de reenvio, o Sistema Jurídico toma conceitos descritivos próprios da linguagem contábil (tais quais: lucro, resultado, receita, despesa, patrimônio, capital etc.) para atribuir-lhes efeitos relacionais do evento tributário e captar, na sua essência, as

³⁹³ LEMKE, Gisele. **Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 42.

³⁹⁴ FOLLONI, André. Direito tributário, desenvolvimento e concorrência: o tratamento interdisciplinar e complexo de temas econômicos e jurídicos. In: FOLMANN, Melissa; GONÇALVES, Oksandro Osdival (org.). **Tributação, concorrência e desenvolvimento**. Curitiba: Juruá, 2013, pp. 69 – 70.

³⁹⁵ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 29.

dimensões para constituição do fato jurídico tributário, seja na descrição abstrata da hipótese normativa de incidência, seja como elemento probante da sua constituição.

Por outro lado, pode também o legislador se valer de sua autonomia funcional para redefinir um conceito contábil preexistente quando de sua positivação para fins tributários. Este cenário poderá configurar-se ainda que a norma utilize vocábulos idênticos aos empregados pela linguagem contábil.

Assim, não obstante o instituto contábil possuir um homógrafo correspondente no campo tributário, ostentará significado ou efeito diverso, na forma como pretendido pelo legislador. No caso da incorporação de conceitos, pode o legislador optar por confiar à contabilidade uma fatia de seu poder normativo, seja de forma expressa ou implícita³⁹⁶. Todavia, essa incorporação não faz nascer para o legislador tributário o dever de reconhecer os mesmos efeitos verificados na Contabilidade. Pode a lei fazer referência ao conceito contábil, preservando, ou não, as suas características originais, mas prescrevendo efeitos tributários distintos.

Ou seja, a Contabilidade é um sistema intermediário entre o Econômico e o Jurídico. Dada a existência de um único fenômeno social, cabe a esta última qualificar os eventos econômicos eleitos pelo legislador como aptos à incidência tributária. A depender do grau de identidade entre o fato contábil e o fato jurídico, o legislador pode recorrer ao primeiro em maior ou menor intensidade, devido a independência e autonomia operativa entre os sistemas.

Ademais, a textura aberta da linguagem implica, em maior ou menor grau, em um canal permeável entre o direito positivo e a sociedade, posto os conceitos serem intrinsecamente vagos, já que não se faz possível a disposição prévia de todas as atribuições de sentido factíveis a eles, pois os significados podem ser alterados a depender do contexto em que o conceito é aplicado³⁹⁷.

A Ciência Contábil possui um caráter essencialmente prático, uma vez seu objeto de estudo ser os atos e fatos de uma determinada administração econômica, de cuja equação lógico-patrimonial deriva a descrição qualitativa e quantitativa dos eventos ensejadores de relações jurídico-tributárias e a previsão de cenários econômico-financeiros para a tomada de decisões pelos seus usuários, a partir da escolha da melhor opção disponível³⁹⁸.

³⁹⁶ FANTOZZI, Augusto. **Corso di Diritto Tributario**. Torino: UTET, 2005, p. 87.

³⁹⁷ WAISMANN, Friedrich. Verifiability. In: **Journal of Symbolic Logic**. v. 12. n. 3. Cambridge: University Press, 1947, pp. 101 – 101.

³⁹⁸ BECKER, Gary. **The economic approach to human behaviour**. Chicago: The University of Chicago Press, 2001, p. 5.

Por isso, ostenta maior capacidade de evidenciar o espectro da realidade social sobre o qual incidem as normas exacionais, uma vez a riqueza e o patrimônio ser objeto de interesse de ambos os sistemas e o balanço patrimonial dever exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa, conforme exigência legal imposta pelo artigo 1.188 do Código Civil.

5.1 A juridicização da linguagem contábil no Direito Tributário

Certo que, para a construção de sentido do enunciado jurídico, faz-se necessário que, no processo de sua interpretação, sejam consideradas as circunstâncias históricas e sociológicas do contexto em que fora produzido. O Direito, como conjunto de proposições jurídicas sistematicamente organizadas, concatena-se cognoscitivamente também com sistemas linguísticos externos a ele. Sem esta intertextualidade³⁹⁹ e dialogismo com fontes outras que não jurídicas, não seria crível interpretar o Direito, posto a atribuição de valor aos seus suportes físicos reivindicar construções significativas cingidas por um particular contexto histórico-social.

Desta forma, como a ciência complexa é inseparável do contexto histórico-social em que produzida, demanda um maior diálogo entre ramos científicos distintos, contudo, sem ameaçar suas identidades sistêmicas. Com isso, oportuniza-se uma compreensão mais ampla e profunda do objeto factual sobre o qual operam os sistemas, sejam eles sociais ou não, já que a nenhum sistema pode ser exigido um conhecimento holístico e completo de todo o seu ambiente, uma vez a característica que demarca a distinção sistema/ambiente ser justamente a diferença de complexidade entre ambos.

Nestes termos, exsurge a necessidade de um maior entranhamento da dogmática jurídico-tributária com ciências diversas, mesmo que não sociais, a fim de que possam ser recepcionadas novas e melhores alternativas de solução para as irritações produzidas no interior do Sistema Jurídico, ou seja, abre-se ensejo para uma melhor adequação, compreensão e aplicação do Direito Tributário.

Considerando-se a complexidade do fato jurídico-tributário, para sua adequada cognição demanda-se um maior aproveitamento valorativo das análises funcionais e científicas

³⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 6. ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2015, pp. 207 – 208.

operacionalizadas por disciplinas não jurídicas⁴⁰⁰, a fim de que a sua completa evidenciação e quantificação possa vir a ser alcançada de maneira agregadora por fontes não pertencentes ao Sistema Jurídico.

Além disso, muito do substrato conceitual sobre o qual os enunciados jurídico-tributários são construídos são produto da linguagem operacionalizada dentro do Sistema Contábil, tais quais: “faturamento”, “receita”, “lucro”, “despesas operacionais”, “produtos intermediários”, “ativo imobilizado”, “exercício social”, “demonstração financeira”, “depreciação”, “ativo não-operacional” etc.. No entanto, o aproveitamento das informações produzidas pelo Sistema Contábil durante o processo autopoiético de comunicação do Direito não é isento de dificuldades, haja vista o primeiro operar sobre uma realidade material, enquanto, o segundo, sobre uma realidade preponderantemente formal.

Como a Contabilidade detém, dentre abundantes aspectos, a propriedade avaliativa dos recursos escassos disponibilizados à entidade⁴⁰¹, exerce demasiada relevância na cooperação dialética de teorias e no diálogo com o Direito, uma vez ser a ciência capaz de melhor mensurar a expressão econômica do fato subjacente sobre o qual recai a tributação, já que procura interpretar (reconhecer e mensurar) e retratar (evidenciar) a realidade econômica e financeira de determinada célula social.

Além disso, o próprio Direito, objeto de análise, de construção e de interpretação de conhecimento que é, seja ele empírico, linguístico (lógico, semântico, sintático) ou sistemático, utiliza técnicas de aproximação para com a Ciência Contábil, através da tradução, pelas normas jurídicas, de concepções próprias da Contabilidade para acessar os substratos econômicos relacionados aos diversos conceitos jurídico-tributários⁴⁰².

Desta forma, possibilita-se a redução de complexidade do ambiente com a finalidade de solucionar as irritações dele provenientes, como condição necessária para a compreensão do

⁴⁰⁰ Em posição contrária está Alfredo Augusto Becker, para o qual: “O problema da separação rigorosa entre a Ciência das Finanças e o Direito Tributário é de importância vital, pois o conúbio do Direito Tributário com a Ciência das Finanças (como o festejado por Benvenuto Griziotti e seus discípulos) provoca a gestação de um ser híbrido e teratológico; o Direito Tributário Invertebrado”. (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 27).

⁴⁰¹ IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 89.

⁴⁰² “A temporalização dos fundamentos do direito transforma-o num sistema aberto que, em virtude da sua pluridimensionalidade, pode ser tratado nos diversos níveis da sua estrutura, por disciplinas diversas. [...] Respira-se um clima de pluralismo que, não obstante o fechamento e a circularidade dos seus pressupostos filosóficos, não inibe totalmente as ciências empíricas, analíticas e hermenêuticas de tratar o direito” (GIORGI, Raffaele de. Luhmann e a Teoria Jurídica dos Anos 1970. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes. **O Direito na Sociedade Complexa**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 173).

meio em que imbricado o Sistema Jurídico, em abstrato, ou para o enfrentamento de determinado problema jurídico-tributário, em concreto⁴⁰³.

No entanto, a tradução de termos contábeis efetivada pela metalinguagem jurídica pode ensejar anomalias atentatórias contra os Princípios da Capacidade Contributiva e Vedação à Tributação com Efeito de Confisco, caso os seus significados sejam transfigurados durante o processo de programação do Sistema Jurídico.

Por isso, apesar de não obrigatório, deve o legislador privilegiar a essência econômica sobre a qual o conceito contábil foi arquitetado, posto restar evidente o prejuízo que causaria à comunicação jurídica caso não existisse uma linguagem universal dos negócios e um modelo devidamente estruturado para a sua mensuração, como a Contabilidade assim o faz, para suportar a sobreposição exercida pelo Direito Tributário sobre a linguagem descritora dos fatos econômicos previstos, como fontes materiais, no antecedente das normas hipotético-condicionais de incidência tributária.

Assim, ao dispor a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas dever ser o lucro real determinado a partir do lucro líquido apurado segundo as leis comerciais vigentes (art. 37, §1º, da Lei nº 8.981/95) e, estas, ao enunciar dever ser a escrituração contábil submissa aos princípios de contabilidade geralmente aceitos (art. 177, *caput*, da Lei nº 6.404/76), nada mais fazem do que juridicizam toda a linguagem contábil produzida durante as operações de apuração do resultado financeiro de determinada célula social⁴⁰⁴.

Ou seja, consta na programação do Sistema Jurídico normas procedimentais ou de estrutura que prescrevem a admissão das mutações patrimoniais ocorridas dentro da dinâmica dos elementos que compõem o Sistema Contábil, como informações passíveis de serem selecionadas durante o processo autopoietico de geração de novas operações comunicacionais

⁴⁰³ Segundo Heleno Tórres, tal processamento pode se dar por intermédio das seguintes formas: “(i) empregar vocábulos que se referem a institutos contábeis, atribuindo a eles sentido diverso ou criando um conceito tributário autônomo; (ii) incorporar, expressa ou implicitamente, conceitos contábeis, o que pressupõe a manutenção do seu sentido original; (iii) fazer remissão ao fato contábil como referência para a incidência da norma de tributação, tal como regulado na contabilidade. [...] As relações entre normas de direito civil e normas tributárias supõem destas últimas um mecanismo seletivo de propriedades para determinar os específicos efeitos dos atos jurídicos de direito privado no âmbito tributário. E, assim, podemos ter: i) a criação de algum tipo próprio, alheio a quaisquer outros do direito privado; ii) um reenvio direto àquelas matérias, quando as normas tributárias nada prescrevem de inovador; ou ainda iii) uma transformação dos conceitos sem que estes percam suas identidades nas relações regidas exclusivamente pelo direito privado, como veremos mais adiante. Desde que isso seja feito nos limites da autorização constitucional e das normas gerais do direito tributário, nenhum outro obstáculo pode ser reclamado” (TÓRRES, Heleno Taveira. **Autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 131).

⁴⁰⁴ PASCUAL, Luis Alberto Malvárez; ZAMORA, Martín Pilar. Martín. El método de determinación de la base imponible en el IS: La posible inconstitucionalidad del artículo 10.3 y los problemas derivados de las normas contables. In: **Revista de Contabilidad y Tributación**. n. 182. 1998. p. 38.

do Direito. Somente após o processamento desta etapa, é permitida a atribuição de validade normativa à significação pré-juridicamente concebida a partir da linguagem contábil⁴⁰⁵.

Esta juridicização da linguagem contábil é autorizada segundo os critérios estabelecidos pela própria estrutura, programação e código do Sistema Jurídico. Apesar da classificação efetivada por Margaret Lamb, Christopher Nobes e Alan Roberts⁴⁰⁶, tal processo pode se dar, sucintamente⁴⁰⁷, de maneira integral, parcial ou restrito.

A primeira hipótese pode ser verificada⁴⁰⁸ na Áustria, Suíça e na Alemanha⁴⁰⁹, em que a convergência entre as regras contábeis e tributárias é manifestada no *Massgeblichkeitsprinzip*, princípio segundo o qual as convenções (artigo 239 e seguintes do *Handelsgesetzbuch* – HGB) aplicadas na preparação do balanço contábil também devem ser aplicadas para efeitos tributários, salvo exceção prevista na norma tributária.

Deste modo, em muitas ocasiões, é possível a elaboração de um balanço unificado (*book-tax conformity* ou *formal linkage*), nos termos do artigo 140 do Código Tributário Alemão (*Abgabenordnung* - AO) e artigos 4º e 5º da Lei do Imposto sobre a Renda (*Einkommensteuergesetz* - EStG), cujo próprio Tribunal Federal de Finanças (*Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs* - BFH) já se manifestara, em sentença de 3 de fevereiro de 1969, nos autos do *Rechtsprechung BFH* - GrS 2/68, que a lei fiscal reconhece os limites superiores de avaliação de ativos e passivos determinados pela programação do Sistema Contábil⁴¹⁰.

A juridicização também pode se dar parcialmente, como ocorre no Brasil e Holanda, em que a Suprema Corte pacificou a recepção dos princípios positivados na legislação contábil para a apuração tributária, a menos que norma jurídica disponha de maneira contrária. Esta é a forma também utilizada na Espanha, em que, desde a reforma legislativa operacionalizada em 1995, emprega-se o sistema de alinhamento relativo entre o resultado contábil e a base impositiva, no

⁴⁰⁵ SUCH, Jose Maria Garreta. **Introducción al Derecho Contable**. Madri: Marcial Pons, 1995.

⁴⁰⁶ Para estes autores, a convergência entre a Contabilidade e o Direito Tributário pode ser classificada como: (i) desconexa, ou seja, totalmente apartadas; (ii) identitária, quando haja total convergência entre si; (iii) supremacia da Contabilidade, em que, havendo lacuna, prevalece a norma contábil; (iv) supremacia do Direito Tributário, em que, havendo lacuna, prevalece a norma tributária; e (v) dominação do Direito Tributário, quando, havendo antinomia entre si, prevalece a norma tributária (LAMB, Margaret; NOBES, Christopher W.; ROBERTS, Alan D. *International variations in the connections between tax and financial reporting*. In: **Accounting and Business Research**. v. 28. n.3. Londres: Taylor and Francis, 1998).

⁴⁰⁷ Classificação também empreendida por José Casalta Nabais (NABAIS, José Casalta. **Por estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005, pp. 373 – 378).

⁴⁰⁸ MENNEL, Annemarie; FÖRSTER, Jutta. **Steuern in Europa, Amerika und Asien**. Herne: NWB, 1998, p. 44.

⁴⁰⁹ HALLER, Axel. The relationship of financial and tax accounting in Germany: a major reason for accounting disharmony in Europe. In: **International Journal of Accounting**. n. 27. 1992. pp. 310 – 323.

⁴¹⁰ MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán**. Madri: Marcial Pons, 1998, p. 408.

qual são consideradas as informações contábeis, tais quais definidas pela programação do seu sistema de origem, como base para a aplicação das correções exigidas pela legislação tributária.

Na França, relativamente ao *Impôt sur les Sociétés* (Imposto sobre as Sociedades), a apuração da base de cálculo principia-se pelo resultado evidenciado pelo Sistema Contábil, sobre o qual são procedidos os ajustes determinados por diversos anexos (*tableaux*) de normas tributárias, a fim de que seja alcançada a correta base calculada para a incidência do imposto.

Por fim, em hipóteses mais remotas, pode não haver qualquer espécie de confluência entre as linguagens de ambos os sistemas, como sucede no México, em que não existe nenhuma conexão formalmente estabelecida entre a determinação da renda tributável e o Direito Contábil⁴¹¹, bem como nos Estados Unidos⁴¹², país este cujo Sistema Jurídico conduz à prevalência do conteúdo econômico dos atos jurídicos sobre as suas respectivas formas, conforme aduz a doutrina da “*substance over form*”. Nesta teoria, a forma jurídica tipificada pelo Princípio da Legalidade padece de profundas limitações, frente a real intenção da norma, ou seja, privilegia-se a efetiva significação econômica do bem jurídico tutelado.

Além disso, não obstante também haver a previsão do sistema de dois livros (*two-book system*) no ordenamento jurídico-tributário dos EUA, exsurge norma residual que determina a juridicização da programação contábil, para fins tributários, na ausência de regra jurídica específica a respeito do tema⁴¹³. Contudo, constata-se ser essa última hipótese de rara ocorrência⁴¹⁴.

Ou seja, tais países possuem um conjunto abrangente de princípios contábeis exclusivamente dispostos para fins fiscais, prescritos pela norma tributária, que são separados e distintos dos princípios contábeis geralmente aceitos. A contabilidade financeira, nestes casos, são métodos de referência, somente, para a determinação da matéria tributável.

5.2 O acoplamento estrutural entre os Sistemas Jurídico e Contábil

⁴¹¹ POLIZELLI, Victor Borges. Balanço Comercial e Balanço Fiscal: Relações entre o Direito Contábil e o Direito Tributário e o Modelo Adotado pelo Brasil. In: **Direito Tributário Atual**. n. 24. Coords. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom; COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio. São Paulo: Dialética, 2010, p. 593.

⁴¹² SCHON, Wolfgang. **International Accounting Standards – a “Starting Point” for a Common European Tax Base?** Munique: Max Planck, pp. 8 – 9.

⁴¹³ FREEDMAN, Judith. **Financial and tax accounting: transparency and “truth”**. Schon (ed.) **Tax and corporate governance**. Springer Science, 2008, pp. 13 - 16.

⁴¹⁴ HOOGERDOORN, Martin N. Accounting and taxation in Europe — A comparative overview. In: **European Accounting Review**. n. 5. 1996. pp. 783 – 794.

Em decorrência da especialização funcional necessária para que os Sistemas Sociais estejam aptos para reduzir a complexidade do seu entorno e, com isso, diferenciarem-se entre si, bem como da imprescindível praticabilidade com que o Subsistema Jurídico-Tributário deve operar sobre os eventos econômicos ocorrido no mundo fenomênico, as informações produzidas no interior do Sistema Contábil, apesar de não forçosamente se constituírem como fatos tributáveis, individualmente consideradas, constituem-se como ferramentais de grande valia na construção e aperfeiçoamento das normas individuais e concretas afeitas à fenomenologia da incidência tributária, caso selecionadas pelo Sistema Jurídico.

No Direito Tributário, a juridicização da linguagem contábil é oportunizada, em grande medida, pelo acoplamento das estruturas dos Sistemas Contábil e Jurídico em uma área de intersecção na qual os fatos econômicos descritos pela linguagem contábil, a partir de programação originada pela linguagem jurídica, são selecionados por esta última no seu processo autopoietico de autorreprodução evolutiva, em uma constante espiral de influência recíproca.

Quer isso dizer que, apesar do fechamento operacional do Sistema Jurídico somente autorizar a construção de operações comunicacionais realizadas em seu interior, a partir de estrutura e código próprios, a remissão às informações produzidas no interior do Sistema Contábil, durante o processo autopoietico de reprodução jurídica, pode se dar com total convergência com os conceitos contábeis.

Esta hipótese ocorre, exemplificativamente, com o cômputo da mais-valia referente aos bens ou direitos realizados, bem como com a amortização fiscal do ágio por rentabilidade futura, decorrente da aquisição de participações societárias entre partes não dependentes, nos termos dos artigos 21 e 22 da Lei nº 12.973/1.

Em sentido diverso, podem as informações produzidas no interior do Sistema Contábil serem selecionadas pelo Sistema Jurídico com divergência do sentido atribuído pela origem, porém convivência, entre os conceitos contábil e jurídico, como transcorre com a depreciação fiscal de bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica, prevista no artigo 57 da Lei nº 4.506/64.

No primeiro caso, a programação do Sistema Jurídico internaliza informação produzida no Sistema Contábil a partir do acoplamento de sua estrutura interna, oportunidade na qual dispõe dever ser os termos juridicizados pela programação jurídica apurados nos termos da Ciência Contábil, ou seja, com fiel obediência aos ditames enunciados pela 4ª alteração da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 15 (NBC TG 15 (R4) – Combinação de Negócios),

emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade, cuja base teórica é a 1ª alteração do Pronunciamento Técnico CPC 15, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, o qual, por sua vez, está harmonizado com a Norma Internacional de Contabilidade 3 (IFRS 3 – *Business Combinations*), emitida pelo IASB.

Situação distinta ocorre com a situação da depreciação para fins fiscais, uma vez esta dever ser apurada mediante registros extras-contábeis, posto sua apuração não guardar vinculação com a programação do Sistema Contábil. As diferenças no cálculo da depreciação de bens do ativo imobilizado decorrentes do disposto no § 3º do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, com a depreciação fiscal permitida no artigo 57 da Lei nº 4.506/64, deverão ser objeto de ajuste no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), para considerar o valor do encargo de depreciação correspondente à diferença entre o montante apurado nos termos da legislação tributária e a quantia do encargo de depreciação registrada nos assentos contábeis.

Contudo, dada a autonomia sistêmica e o processo autorreferencial fechado com que as operações comunicacionais são produzidas no interior de cada subsistema social, ao Direito não é permitido transportar conceitos e informações de sistemas diversos para dentro de si, já que a realidade, as categorias e unidades de significação sobre as quais o Sistema Jurídico opera são construídas tão somente em seu interior.

Por este motivo, o Sistema Jurídico seleciona as informações presentes em seu ambiente, mais especificamente dentro do Sistema Contábil, a partir de uma relação de heterorreferência, e as atribui às distinções que o individualiza perante seu entorno, autofundindo-as a partir da reentrância da diferença “sistema/ambiente” na própria oposição por eles constituída, em um incessante processo sistêmico de distinção. Por isso, a característica autopoietica do Sistema permite-lhe copiar o ambiente para dentro de si, conforme suas próprias possibilidades comunicativas, com a finalidade de permitir que a distinção volte a entrar naquilo que ela mesma distinguiu.

No entanto, apenas os elementos do Sistema Contábil que ultrapassam o filtro do código bivalente direito/não direito logram compor o Sistema Jurídico em um entrelaçamento circular de operações auto-reprodutivas, o que garante ao Sistema Jurídico o seu fechamento operacional e sua autonomia. Ou seja, somente as informações juridicizadas através da programação jurídica, tidas como relevantes pela sua estrutura interna, são aptas a participarem do processo autopoietico de geração de novas comunicações jurídicas, graças ao mecanismo do acoplamento estrutural, o qual possibilita uma intensa e constante integração e adaptação entre ambos os sistemas sociais.

O Direito, como sistema autopoietico que é, transforma a realidade ao passo que transforma a si mesmo por meio de sua estrutura interna. Não há nenhuma determinação estrutural que provenha de fora. Somente o Direito pode dizer o que é direito. Portanto, depreende-se que a estrutura do sistema jurídico é ditada pelas regras secundárias, ou regras de competência⁴¹⁵, que ditam o processo de criação dos seus elementos integrantes, qual seja, a norma jurídica. Desta forma, o sistema jurídico, dinâmico e complexo que é, regula a si próprio e produz seus próprios elementos. Para Paulo de Barros Carvalho, as normas jurídicas somente podem ser originadas por órgãos habilitados pelo próprio sistema jurídico:

Por fontes do direito havemos de compreender os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por essas entidades, tendo em vista a criação de normas. O significado da expressão fontes do direito implica refletirmos sobre a circunstância de que regra jurídica alguma ingressa no sistema do direito positivo sem que seja introduzida por outra norma, que chamaremos, daqui avante, de “veículo introdutor de normas”.⁴¹⁶

As linguagens dos outros campos do saber são traduzidas na linguagem própria do sistema de referência jurídico, com os filtros e critérios que lhe são pertinentes, para que sejam capazes de influenciá-lo. Com isso, a interdisciplinaridade⁴¹⁷ permite que as linguagens econômica e contábil transformem ou modifiquem os discursos jurídicos⁴¹⁸, com a finalidade

⁴¹⁵ ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. São Paulo: EDIPRO, 2003, pp. 76 - 77.

⁴¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 6. ed. ver. ampl. São Paulo: Noeses, 2015, p. 436.

⁴¹⁷ “uma das principais alterações verificadas nas práticas contábeis brasileiras, em decorrência da adoção do padrão internacional, foi o abandono do registro contábil puramente formular, isto é, que segue uma forma pronta e acabada, ampla e tradicionalmente reconhecida como adequada. Os IFRS introduzem na legislação brasileira o registro contábil como base no julgamento de cada caso concreto, o que traz, desde logo, duas relevantes implicações: por um lado, a contabilidade deixa de ser uma atividade exclusivamente do contabilista, passando a integrar outros setores da empresa, como o industrial, o financeiro e o de serviços, e, substancialmente, sob a responsabilidade final da administração; por outro, essa tarefa multi e interdisciplinar requer a atuação destacada dos profissionais da área jurídica, que habitualmente já exercem o ofício do julgamento. Assim, a prática contábil e inclusive as decisões atinentes ao reconhecimento, à mensuração e à divulgação dos eventos e das operações financeiras abrem-se à atuação jurídica, demandando-a, o que justifica e fundamenta o estudo do Direito contábil.” (FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e Contabilidade: Fundamentos do Direito Contábil**. São Paulo: Trevisan, 2015, p. 7. Grifos do autor).

⁴¹⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Ordenamento e Sistema Jurídicos. Constructivismo Lógico-Semântico**. v. I. São Paulo: Noeses, 2014, p. 253.

de aumentar a sua capacidade teórica e prática para a solução de problemas⁴¹⁹, sem, contudo, negar-lhe a sua autonomia científica⁴²⁰.

Convém ressaltar que no processo de acoplamento das estruturas próprias do Sistema Contábil pelo Sistema Jurídico, utilizadas para a condução de processos comunicacionais do Direito, ao segundo não se faz necessário conhecer como se dá a organização interna do primeiro, posto os processos de atribuição de sentido, de geração de repertório e de auto-reprodução interna serem apartados e incompreensíveis entre si.

Assim, o Sistema Jurídico determina, a partir de seu próprio código e programa, em que medida o código utilizado pelo Sistema Contábil possui relevância para a concatenação de suas operações internas⁴²¹. Por isso, no Direito, este processo ocorre por intermédio do quadro de referência de atribuição metodológica de designação de significado e sentido aos fenômenos contábeis, cujo esquema de interpretação é ofertado pelo seu programa normativo.

Por essa razão, considerando-se ser o lucro líquido uma informação oriunda do Sistema Contábil, produzida a partir de suas estruturas intrínsecas, as quais determinam a organização interna das alternativas de escolhas sob as quais se opera o relacionamento entre os elementos complexos e desarranjados dos eventos econômico-financeiros relacionados à entidade reportante, ao Sistema Jurídico compete a atribuição de significado e sentido ao fenômeno contábil, nos termos das expectativas de comportamento na sociedade simbologicamente generalizadas e estabilizadas pelas normas jurídicas.

Neste termos, a evolução do Sistema Jurídico é oportunizada pelo acoplamento condicional da estrutura interna do Sistema Contábil, de forma a ser possível atenuar a complexidade do ambiente pelo qual o Direito Tributário está envolto, em patamares capazes de solucionar as irritações surgidas e, com isso, viabilizar novas reproduções autopoieticas de comunicações jurídicas.

⁴¹⁹ “Trabalhar em conjunto, na busca de solução para problemas que já não mais admitem propostas de solução compartimentalizadas, por insuficientes e inadequadas à multidimensionalidade dos próprios problemas – que, quando não encontram solução num sistema fechado, partem em busca de novos sistemas que lhes ofereçam novas possibilidades de enfrentamento. [...] Se o jurista entende de direito, deve manter cautela ao pretender-se, ao mesmo tempo, entendido em política, economia, sociologia, filosofia, psicologia, ética, contabilidade etc. Mas nada disso significa que, para resolver seus problemas jurídicos, não possa – ou deva, em muitos casos – valer-se das lições das outras ciências, nos casos em que o próprio problema jurídico o demanda. É que, se não o fizer, o problema jurídico pode ficar sem solução juridicamente adequada.” (FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 345; 396).

⁴²⁰ NEVES, Marcelo. Pesquisa Interdisciplinar no Brasil: O Paradoxo da Interdisciplinaridade. In: **Crítica à Dogmática: dos bancos acadêmicos às práticas dos tribunais**. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, 2005, p. 207.

⁴²¹ LUHMANN, Niklas. **La economía de la sociedad**. Tradução de Aldo Mascareño. Cidade do México: Herder, 2017, p. 166.

Assim, constata-se não afetar a autonomia e a independência de ambas as Ciências a interdisciplinaridade entre as disciplinas, de forma que a rigidez do conhecimento científico permanece incólume, uma vez cada sistema autorreferencial conservar seu conteúdo, sua lógica e seus métodos próprios de estudo. Desta forma, a depender do ângulo e aspecto pelos quais o evento é observado, a linguagem específica de cada sistema social construirá a descrição de um fato próprio e individualizado, ou seja, de um mesmo evento poderá decorrer interpretações diversas, seja ela contábil, jurídica, econômica, política etc..

Por este motivo, a depender da vontade do legislador, um conceito contábil pode receber significado diverso dentro do Sistema Jurídico, posto a atribuição de sentido às operações comunicacionais ser atribuição exclusiva do destinatário da mensagem. No entanto, como a Contabilidade investiga a riqueza das aziendas de maneira objetiva, concreta, palpável e singular, não convém ao Direito modificar, abstratamente, os termos e fenômenos contábeis, sob pena de malferir o fundamento basilar sobre o qual se deve edificar qualquer sistema tributário que se repute equânime, qual seja, o Princípio da Capacidade Contributiva.

5.2.1 O Direito Contábil

Apesar dos chamados “ramos” do Direito serem apenas recortes epistemológicos do sistema jurídico, que, como tal, é uno e indecomponível, o Código Tributário Nacional assim o faz no artigo 110 com relação ao Direito Privado, contudo, apenas com finalidade metodológica⁴²².

Nesta classificação (Direito Privado) está inserida grande parte dos enunciados que tratam da Ciência Contábil⁴²³, tais quais as regras gerais dispostas pela lei societária 6.404/76⁴²⁴ e pelo Código Civil, além daquelas restritas a assuntos específicos da Contabilidade, como, por exemplo, a contabilidade bancária, das companhias abertas, das seguradoras e de tantas outras mais. Para muitos juristas, esse conjunto de normas jurídicas compõem um outro ramo do

⁴²² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 34.

⁴²³ FREITAS, Rodrigo de. Ciência Contábil e Direito Contábil: a Nova Relação. In: **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 431.

⁴²⁴ TAKATA, Marcos Shigueo. A Conexão da Contabilidade com o Direito Tributário – Direito Contábil e Direito Tributário. In: **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 288.

Direito⁴²⁵, denominado por Direito Contábil⁴²⁶, Direito do Balanço⁴²⁷ ou Direito Contábil Societário⁴²⁸.

Assim, pode-se depreender ser o Direito Contábil a área autônoma do Direito em que são disciplinados os instrumentos jurídicos prescritivos do modo e da forma como essa intersecção entre as disciplinas ocorre. Nele, são dispostas normas que regulam a técnica contábil e juridicizam o conhecimento contábil, a fim de que seja criado o liame obrigacional de sua correta existência, as condições e circunstância nas quais os elementos informacionais do Sistema Contábil poderão ser utilizados como meios de prova na seara jurídica e a atribuição de juridicidade aos conceitos e termos empregados no interior do Sistema Contábil⁴²⁹.

De origem provavelmente europeia⁴³⁰, mais especificamente da região centro-sul da Europa Ocidental, no século XVII, o Direito Contábil é importante instrumento de salvaguarda

⁴²⁵ Em sentido contrário está José Luis Echegaray e José Luis Díaz-Echegaray López: “Es un hecho facilmente constatable la existencia de un buen número de normas jurídicas con diferente jerarquía dictadas con la finalidad de regular la contabilidad del empresario, pero ello no significa que constituya una rama independiente dentro del Derecho. Sin embargo, no parece este el lugar más adecuado para entrar a analizar este debate, por lo demás de nula transcendencia práctica, por lo que nos limitaremos a dejar la constancia de su existencia, sin perjuicio de señalar como, en opinión del autor, se trata de una parte más del Derecho mercantil, como el societário o el concursal o el cambiário, sin perjuicio de sus especialidades” (ECHEGARAY, José Luis; LÓPEZ, José Luis Díaz-Echegaray. **Manual de Derecho Mercantil Contable**. Madri: Arazandi, 2009, p. 25.) – Por um fato facilmente constatável, existe um bom número de normas jurídicas com diferentes hierarquias ditadas com a finalidade de regular a contabilidade do empresário, mas isso não significa que constituam um ramo independente dentro do Direito. No entanto, não parece este o lugar mais adequado para analisar este debate, além do que, sem nenhuma transcendência prática, pelo que nos limitaremos a deixar constatada a sua existência, sem prejuízo de assinalar como, na opinião do autor, trata-se de uma parte do Direito mercantil, como o societário, o concorrencial ou o cambiário, sem prejuízo de suas especialidades. (Tradução livre)

⁴²⁶ ANTUNES, José Engrácia. **Direito da Contabilidade: uma introdução**. Lisboa: Almedina, 2019; BRITO, Edvaldo. O excesso de retirada tributável como acréscimo patrimonial. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imposto de renda: conceito, princípios, comentários**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996; VIANDIER, Alain. **Droit comptable**. Paris: Dalloz, 1984; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **O direito contábil e a disciplina jurídica das demonstrações financeiras**. São Paulo: Prognose, 2010; SANTOS, Sebastião Luiz dos. **Direito Contábil resumido**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1998; BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e Direito: a Nova Relação. In: **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010; FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e Contabilidade: Fundamentos do Direito Contábil**. São Paulo: Trevisan, 2015; TAKATA, Marcos Shigueo. A Conexão da Contabilidade com o Direito Tributário – Direito Contábil e Direito Tributário. In: **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010; ARANGO, Luis Alberto Cadavid; MADRID, Horacio Valencia & ARTEAGA, John Cardona. **Fundamentos de derecho comercial, tributario y contable**. 3. ed. Bogotá: McGraw-Hill Interamericana, 2008, p. 331.

⁴²⁷ SANCHES, José Luís Saldanha. O Direito do Balanço. In: **O Direito do Balanço e as Normas Internacionais de Relato Financeiro**. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. p. 46.

⁴²⁸ “Esse conjunto de normas comerciais/societárias que regulamentam a contabilidade passa a ser denominado Direito Contábil Societário, por meio do qual se apura a Contabilidade Societária. Trata-se, portanto, de ramo do Direito que não se confunde com a ciência social que regulamenta. Contudo, até mesmo em face do disposto no artigo 177 da Lei das S/A, este ramo do Direito se aproxima muito da Ciência Contábil quando torna obrigatória obediência aos princípios de contabilidade geralmente aceitos (embora não sejam totalmente idênticos)” (FREITAS, Rodrigo de. Ciência Contábil e Direito Contábil: a Nova Relação. In: **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 422 – 423).

⁴²⁹ LAUZINGHEIN, Christian de. NAVARRO, Jean-Louis. NECHELIS, Dominique. **Droit Comptable**. Paris: Dalloz, 2004.

⁴³⁰ SAVATIER, René. **Le droit comptable au service de l’homme**. Paris: Dalloz, 2006.

dos direitos individuais decorrentes das relações jurídicas originadas pela juridicização dos métodos contábeis. A tradição italiana e francesa, de generalização abstrata, no Direito Privado, da normatização da técnica contábil, acabou por prescrever a Contabilidade como importante instrumento probatório para a solução das controvérsias relacionadas aos atos de comércio, cuja base de evidência passou a ser os lançamentos constantes nos assentos contábeis.

Esse legado suscitou a proliferação de normas afeitas ao Direito Contábil, anos mais tarde, também pelos demais países do continente europeu, como ocorrido com o Código Comercial Português, de 1833, e, tempos após, pelos países da América Latina, como sucedido no Brasil, com o Código Comercial de 1850, e com os Códigos Comerciais do México, em 1854, da Argentina, em 1859, bem como do Chile, no ano de 1865. Sua definição é tarefa de balizada doutrina⁴³¹.

Assim, constata-se ser o Direito Contábil Positivo um subsistema social, contido no Sistema Jurídico e composto por um conjunto de enunciados prescritivos cujo objeto são as relações jurídicas pertinentes à técnica contábil, composta por métodos juridicizados pelas limitações impostas pelas leis e demais instrumentos normativos, os quais são necessários para a autorreprodução das operações comunicacionais do Sistema Contábil e para a salvaguarda dos direitos individuais delas decorrentes.

Nesse contexto, a Ciência do Direito Contábil constitui-se também como subsistema independente e autônomo, cujo ambiente é o Sistema Jurídico, com função específica e relacionada com o conjunto estruturado de operações declarativas acerca do quanto observado da agregação de operações programática do primeiro.

Diferentemente de outros segmentos jurídicos, cujo conjunto de enunciados prescritivos seguem corporificados através de um código específico, as normas relacionadas com o Direito Contábil restam espalhadas por diversas subáreas do Direito, sobretudo no Direito Tributário e Societário. No entanto, em diversos outros ramos jurídicos, há normas pertinentes à escrituração contábil. Na legislação trabalhista, por exemplo, constam disposições relativas à Contabilidade de Custos. No Direito Público, em especial no Direito Constitucional e no Direito

⁴³¹ HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Teoria Pura da Contabilidade e suas Teorias Auxiliares**. 5. ed. ver. amp. atual. Curitiba: Juruá, 2022, p. 36; MANERO, Federico Gertz. **Derecho Contable Mexicano**. Cidade do México: Porrúa, 1987, p. 27; PIRLA, José Maria Fernandez. **Una aportación a la construcción del Derecho Contable**. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1998, p. 25; SANTOS, Sebastião Luiz dos. **Direito Contábil resumido**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1998, p. 90; BRITO, Edvaldo. O excesso de retirada tributável como acréscimo patrimonial. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imposto de Renda: conceitos, princípios e comentários**. São Paulo: Atlas, 1996, p. 117; BIFANO, Elidie Palma. Normas “juscontábeis” como base de aplicação da legislação tributária. In: **Revista de Direito Contábil Fiscal**. v. 2. n. 3. 2020. São Paulo. p. 88.

Administrativo, são estabelecidas normas afeitas à Contabilidade Pública. Da mesma forma, são encontradas disciplinas específicas no Direito Processual, Penal etc..

Sabe-se que os artigos 1.188 e 1.189 do Código Civil remetem à legislação especial a disciplina concernente à escrituração contábil. Devido à ausência de disciplina específica sobre a Contabilidade para as demais sociedades no Código Civil, deve ser observada a disciplina dispensada pela Lei das Sociedades Anônimas⁴³², em cujo artigo 177, §6º, é permitida a opção da observação das normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias também fechadas. Sobre a lei especial de que trata o indigitado dispositivo, Ricardo Fiuza, Roberto Quiroga Mosqueira e Alexsandro Broedel Lopese aduzem:

Para a sociedade anônima, vale sua lei específica. Enquanto não existir a lei especial a que se refere este artigo para regular a matéria, à falta de norma própria, devem ser aplicadas as disposições da Lei das Sociedades Anônimas, que é o tipo principal de sociedade empresária⁴³³.

Há três décadas no Brasil só se faz um tipo de contabilidade, a baseada na Lei nº 6.404/76. Diferenças de práticas contábeis entre diferentes empresas existem, mas elas são ocasionadas, por exemplo, por uma ser “Limitada” e outra ser “S.A.”; o que pode provocar tais distinções são as atividades. Óbvio, uma instituição financeira e uma indústria têm aspectos específicos de operação e, portanto, podem requerer tratamentos contábeis diferenciados⁴³⁴.

Além disso, no artigo 67, inciso XI, do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, é disposta a obrigatoriedade sobre todas as pessoas jurídica de apuração do lucro líquido do exercício social nos termos enunciados pela Lei nº 6.404/76. Trata-se, neste caso, de norma tributária cujos efeitos inovam os preceitos contidos no Direito Privado, inclusive na programação do próprio Sistema Contábil.

Neste sentido, conjuntamente imprescindível a correta observância do quanto estatuído pelas resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), autarquia especial corporativa dotada de personalidade jurídica de direito público pelo Decreto-Lei nº 9.295/46, posto os instrumentos normativos por ele editados serem fonte jurídica de regulamentação dos princípios contábeis, por intermédio das Normas Brasileiras de Contabilidade, dispositivos infralegais de

⁴³² FERNANDES, Edison Carlos. Lei Contábil e o custo dos tributos. In: FERNANDES, Edison Carlos. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Aspectos tributários da nova lei contábil: Lei 11.638/07**. São Paulo: MP Ed., 2010, p. 16.

⁴³³ FIUZA, Ricardo (coord.). **Novo Código Civil Comentado**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 1.057.

⁴³⁴ MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. O Direito Contábil – Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga. LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo, Dialética: 2010, pp. 67 – 68.

natureza técnica e profissional, conforme atribuição que lhe foi imposta pelo artigo 76 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, o qual introduziu tal competência na alínea “f” do artigo 6º do Decreto-Lei nº 9.295/46.

À Comissão de Valores Mobiliários (CVM) compete, de acordo com os incisos I, II e IV do §1º do artigo 22, da Lei nº 6.385/76, a edição de atos normativos de incidência sobre as companhias abertas que disponham sobre: (i) natureza das informações que devam difundir e a periodicidade da divulgação; (ii) relatório da administração e demonstrações financeiras; e (iii) padrões de contabilidade, relatórios e pareceres de auditores independentes.

As demonstrações contábeis das companhias abertas deverão observar os enunciados normativos também produzidos pela CVM, que deverão ser elaborados em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários, conforme determinação imposta pelo artigo 177, §§ 3º e 5º, da Lei nº 6.404/76. Ao Conselho Monetário Nacional (CMN), por sua vez, compete, nos termos do inciso XII do artigo 4º da Lei nº 4.595/64, dispor sobre normas gerais de contabilidade a serem observadas pelas instituições financeiras integrantes do sistema financeiro nacional.

Quer isso significar que, como normas jurídicas que são, as resoluções contábeis ostentam o atributo da coercitividade, igualmente as prescrições de caráter ético direcionadas aos profissionais responsáveis pela escrituração contábil, os quais se sujeitam às sanções previstas no conjunto de enunciados que perfazem o Sistema Jurídico-Contábil, sejam elas penais, civis ou administrativas, na hipótese em que suas condutas não sejam recepcionadas como lícitas pelo código binário do Sistema Jurídico. Para Elidie Palma Bifano⁴³⁵:

São normas contábeis [...] as determinações em matéria contábil emanadas da lei e dos órgãos encarregados de emití-las ou de zelar pela boa prática contábil. Assim, são normas contábeis as disposições da lei societária em matéria contábil, as determinações emanadas da CVM, para as companhias abertas, bem como as regras ditadas pelos conselhos encarregados de zelar pela prática profissional.

Outrossim, ao CFC, Banco Central do Brasil (BACEN), Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) e demais órgãos e agências reguladoras também compete, nos termos do artigo 10-A da Lei 6.385, de 7 de dezembro de 1976, a celebração de convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de

⁴³⁵ BIFANO, Elidie Palma. Aspectos contábeis da Lei nº 11.638/07: reflexos legais. In: ROCHA, Sergio André (coord.). **Direito tributário e a reforma da Lei das S/A: inovações da Lei n. 11.638**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 52.

contabilidade, quando então estarão autorizados, no exercício de suas atribuições regulamentares, a adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas por este ente.

Neste sentido, foi criado, em 2005, por intermédio da Resolução CFC nº 1.055/05, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, órgão autônomo responsável pelo estudo, preparo e emissão de pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, sempre com vistas ao alinhamento do processo de convergência das práticas contábeis nacionais às normas internacionais emitidas pelo IASB.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) é composto por dois representantes de cada uma das seguintes entidades: Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec Nacional), B3 Brasil Bolsa Balcão, Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBovespa), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi) e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon).

Além desses, participam como convidados com direito à voz, contudo, sem direito a voto, o Conselho Monetário Nacional (CMN), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), a Superintendência de Seguros Privados (Susep), a Receita Federal do Brasil (RFB), a Confederação Nacional da Indústria (CNI) e a Federação Brasileira dos Bancos (Febraban).

As deliberações do CPC, efetivadas com base nas normas internacionais de Contabilidade - *International Financial Reporting Standards* (IFRS), são aprovadas mediante voto de dois terços de seus integrantes, após amplo debate e profunda análise dos textos propostos em audiências públicas, de cujas sugestões advém o “Relatório de Audiência Pública”, documento produzido após avaliação dos membros e convidados, bem como posterior votação pelos primeiros.

Os pronunciamentos, orientações e interpretações emitidos pelo CPC, apesar de não ostentarem normatividade, são utilizados, após aprovação pelos órgãos reguladores, como fundamentos na edição de seus próprios atos normativos. Desta forma, possibilita-se a uniformização do processo de produção legiferante da programação contábil com as práticas internacionais nos diferentes setores da economia brasileira⁴³⁶. Nas palavras de Elidie Palma Bifano:

⁴³⁶ Também neste sentido: FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e Contabilidade: Fundamentos do Direito Contábil**. São Paulo: Trevisan, 2015, p. 7. Grifos do autor; BIFANO, Elidie Palma. Novos aspectos do Direito

Ao lado das leis, há um conjunto de normas regulamentares (de nível hierárquico inferior às leis, isto é, atos do Poder Legislativo) a respeito da elaboração e da divulgação de informações financeiras. [...] as mais relevantes são os atos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Embora esses documentos não tenham a natureza de lei *stricto sensu*, apresentam o mesmo poder, por delegação de lei. [...] Note-se que o CPC não tem competência normativa (como o CFC e a CVM), porém, seus pronunciamentos, orientações e interpretações são aprovados tanto pela CVM, tornando-se impositiva para as empresas que atuam no mercado de capitais, quanto pelo CFC, passando a ser de observância obrigatória por todos os profissionais de contabilidade. Isso porque, ao CFC foi delegada por lei (Decreto-lei n. 9.295, de 1946, com as alterações da Lei n. 12.249, de 2010) a competência para regular acerca dos princípios contábeis (...) e editar as Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional. [...] Em conclusão, as normas de contabilidade elaboradas com respeito ao procedimento previsto são de observância obrigatória de todas as empresas que atuam no Brasil, independentemente do tipo (sociedade por ações ou sociedade limitada) e do porte (grande, média ou pequena)⁴³⁷.

Com isso, depreende-se que as normas internacionais de contabilidade não adentram automaticamente no ordenamento jurídico brasileiro. Os enunciados nelas presentes somente adquirem validade e eficácia dentro do Sistema Jurídico brasileiro após perpassarem por todo o processamento previsto pela programação jurídica, a partir de sua estrutura interna. Deste modo, enquanto não concluído todo o processo de internalização previsto no ordenamento jurídico brasileiro, as normas internacionais não são capazes de produzir efeitos dentro dos Sistemas Jurídico e Contábil.

Patente pertencer aos órgãos do Poder Executivo, dentro do poder-dever regulamentar, a competência para edição de instrumentos normativos, de caráter geral e abstrato, necessários para o aperfeiçoamento das leis em sentido estrito, de forma a ser oportunizada sua melhor inteligibilidade pelos administrados e efetiva aplicação pela Administração Pública⁴³⁸. Da mesma maneira ocorre com os atos de regulamentação de primeiro grau editados pelo Conselho Federal de Contabilidade e agências afins, por intermédio de suas resoluções, também de caráter geral e abstrato, as quais são editadas com vistas à complementação e minudência da legislação civil e comercial, no que concerne à programação das convenções contábeis⁴³⁹.

Contábil: Lei nº 11.638/2007, suas alterações e variações sobre a interpretação da norma contábil. In: **Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A**. v. III. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 172.

⁴³⁷ FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e Contabilidade: Fundamentos do Direito Contábil**. São Paulo: Trevisan, 2015, pp. 135 – 136.

⁴³⁸ NOHARA, Irene Patrícia. **Limites à razoabilidade nos atos administrativos**. São Paulo: Atlas, 2006, p. 165.

⁴³⁹ Em sentido contrário está o posicionamento de Fábio Comparato, para o qual, apesar de os princípios de contabilidade geralmente aceitos prescindirem de um consenso técnico-social no tempo e no espaço, falta-lhes a

Tal disciplina, de caráter técnico e de profunda complexidade, foi delegada do domínio da lei (*domaine de la loi*) para o domínio do ato regulamentar (*domaine de l'ordonnance*) pelo próprio legislador ordinário⁴⁴⁰, a partir dos artigos 1.188 e 1.189 do Código Civil, artigo 177 da Lei 6.404/76, bem como artigo 10-A da Lei 6.385/76, haja vista os especialistas e técnicos que destes órgãos fazem parte possuírem melhor conhecimento científico acerca dos assuntos versados nas normas específicas, as quais, apesar de inovarem no ordenamento jurídico, assim o fazem dentro dos parâmetros estipulados nas normas delegantes (*delegation with standards*). Nas palavras de Edmar Oliveira:

No direito contábil, as normas de ordem pública são aquelas que estabelecem critérios objetivos de qualificação e registro de fatos contábeis, de mensuração de valores contábeis e de apresentação e divulgação de demonstrativos com informações contábeis. De igual modo, são normas de ordem pública todas aquelas que tratam da divulgação de informações contábeis sob pena de responsabilidade civil ou criminal. Ao lado dessas normas que estabelecem “modos de ação” existem as normas que outorgam poderes legislativos a certos órgãos que adquirem legitimidade para legislar com a edição de regras que devem ser observadas compulsoriamente sob pena de sanção⁴⁴¹.

Por este motivo, não deve ser constrangida a juridicização dos enunciados presentes nos pronunciamentos técnicos, produzidos por agências reguladoras especiais, para fins de produção de novas operações comunicacionais no interior do Sistema Jurídico, haja vista não se configurar qualquer violação ao Princípio da Legalidade Tributária. Isso porque os pronunciamentos contábeis estão integralmente amparados por diretrizes consagradas em dispositivos normativos do Direito Contábil.

De outra banda, acaso os órgãos técnicos exorbitem do poder regulamentar que lhes fora legalmente atribuído, as disposições inovadoras e destoantes das balizas impostas pela programação do próprio Sistema Jurídico não devem ultrapassar o filtro do código do Direito, sob pena de malferir a harmonia e coerência do sistema, desencadear conflitos entre normas e impedir a aplicação correta da lei.

coercitividade jurídica que advém, em nosso sistema romano-germânico, da lei formal votada pelos representantes do povo, de quem emana o poder no Estado Democrático de Direito (COMPARATO, Fábio Konder. O Irredutismo da ‘Nova Contabilidade’ e as Operações de ‘Leasing’. In: **Direito Empresarial: Estudos e Pareceres**. São Paulo: Saraiva, 1990. pp. 413 – 414). Neste mesmo sentido está o posicionamento de Edmar Oliveira Andrade Filho (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 57).

⁴⁴⁰ MADEIRA, José Maria Pinheiro. **Administração Pública centralizada e descentralizada**. América Jurídica, 2001, p. 231.

⁴⁴¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 13.

Nestes termos, embora tais comandos não estejam veiculados em lei, as convenções contábeis disciplinadas pelos órgãos especiais com personalidade de direito público possuem inegável validade como fonte de Direito, na medida em que fixam regras de conduta para os seus destinatários.

Em muitas ocasiões, quando os conceitos contábeis são juridicizados pela programação do Sistema Jurídico-Tributário, este o faz a partir da sobreposição de operações autorreferenciais já produzidas no interior do subsistema do Direito Contábil, modelando-as conforme a conveniência da política fiscal⁴⁴², originada pelo acoplamento da estrutura do Sistema Político, a qual se constitui como fonte ideológica de produção da programação estruturante do Direito Tributário.

Portanto, a programação do Sistema Contábil, no Brasil, indiscutivelmente, constitui-se, também, como elemento integrante do Sistema Jurídico, posto sua produção demandar a construção de operações comunicacionais ordenadamente estruturadas no interior deste último, de cujos enunciados prescritivos são impostos comandos dirigidos aos seus usuários, impondo condutas, um dever ser, com vistas ao adequado processo autopoietico de reprodução das operações comunicacionais do primeiro, em um constante e intrincado processamento mútuo de influências entre ambos os subsistemas sociais.

Desta feita, a programação do Sistema Contábil, assim como sucede com a programação do Sistema Jurídico, impõe aos seus utentes um dever ser que requer obediência para a correta operacionalização das comunicações produzidas em seu interior. Por isto, as informações nele construídas caracterizam-se, *pari passu*, também como peças jurídicas representativas do conjunto de julgamentos realizados na construção dos fatos contábeis.

5.2.1.1 O dever de publicização dos assentos contábeis como espécie de obrigação tributária acessória

Os ajustes exigidos ou autorizados pela legislação tributária sobre base de informação contábil, sejam eles de natureza aditiva, diminutiva ou compensatória, são derivados da política fiscal e devem ser concatenados durante a atividade, realizada pelo particular, de apuração do *quantum debeatur* para a correta identificação da grandeza presuntiva de riqueza sobre a qual

⁴⁴² TESAURO, Francesco. **Istituzione di Diritto Tributario: 2 – Parte Speciale**. 8. ed. Turim: UTET, 2008, p. 103.

deve o imposto incidir. No entanto, devem sempre ser entabulados sobre base econômica real, construída por sistema autorreferencial diverso do jurídico. Por esta razão, pode-se afirmar ser a linguagem contábil indispensável para a descrição abstrata da hipótese de incidência tributária. Para Paulo de Barros:

É um estrato a mais que o cientista do direito não pode esquecer, tratando, como se trata, de um discurso voltado para uma finalidade precípua, qual seja, estabelecer o procedimento técnico indispensável ao estabelecimento intersubjetivo dos fatos relevantes para o convívio socioeconômico⁴⁴³.

Apesar de em alguns países o Direito requerer a escrituração contábil somente em “interesse próprio”, no “interesse do próprio comerciante”, para “informação própria”, ou, visando “evitar a insolvência e o fracasso”⁴⁴⁴, como se de uma auto-obrigação de necessidade econômica tratasse⁴⁴⁵, no Brasil, a escrituração contábil é obrigação autônoma, relativamente ao Sistema Jurídico-Tributário, e imposta a quase todo empresário por intermédio do artigo 1.179, do Código Civil, independentemente da necessidade econômica que lhe dê causa.

Desta feita, sua correta apresentação é medida de interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária, de forma que a prestação positiva a ela relacionada constitui-se como verdadeira obrigação acessória na maioria dos ordenamentos jurídicos, como pode ser observado, exemplificativamente, pela leitura dos artigos 123 da Lei nº 2/2014, de Portugal, e 29 da Ley General Tributaria (LGT), da Espanha. Assim também compreendem Jesús García-Torres e Sánchez Serrano, para os quais:

El deber de contabilidad no es exclusivo del Derecho tributario, sino que también está presente en el Derecho mercantil. La contabilidad constituye para el empresario mercantil más que un deber, una necesidad de orden práctico y técnico, con el objetivo de salvaguardar los intereses plurales que confluyen en el tráfico económico⁴⁴⁶.

Los caracteres del deber de contabilidad en Derecho tributario son los siguientes: _ Es un deber formal o instrumental; _ Pertenece al Derecho tributario formal, entendido como aquel que tutela intereses legítimos y proporciona la satisfacción de utilidades instrumentales, a través de las cuales puede obtener

⁴⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2015, pp. 168 - 178.

⁴⁴⁴ BOLAFFIO, León. **Derecho Comercial**. Buenos Aires: Ediar, 1974, p. 195.

⁴⁴⁵ GELLA, Agustín Vicente y. **Introducción de derecho mercantil comparado**. Barcelona: Labor, 1930, p. 84.

⁴⁴⁶ “O dever de contabilidade não é exclusivo do direito tributário, mas também está presente no direito comercial. Para o empresário comercial, a contabilidade constitui mais do que um dever, uma necessidade prática e técnica, com o objetivo de salvaguardar os interesses plurais que se conjugam no trânsito económico.” (FERNÁNDEZ, Jesús García-Torres. **El deber de contabilidad em derecho tributario**. Madri: Marcial Pons, 2001, p. 14. Tradução livre.)

otra utilidad material o final, la de la realización del crédito tributario que la ley atribuye al Estado⁴⁴⁷.

No Brasil, o primeiro fundamento de validade das obrigações acessórias é o artigo 113 do Código Tributário Nacional. O segundo, a norma geral e abstrata que institui o tributo a elas vinculado. Para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, a obrigatoriedade de apresentação da escrituração contábil consta expressamente prevista no artigo 7º, §6º, do Decreto-Lei nº 1.598/77. No caso do Estado de São Paulo, a legislação de regência do ICMS impõe a obrigatoriedade no artigo 67, §5º, da Lei nº 6.374/89.

Desta forma, a obrigação acessória de apresentação da escrituração contábil isenta de irregularidades decorre da necessidade de noticiamento, em linguagem competente, da ocorrência do fato jurídico-tributário à entidade tributante. Em situação oposta, o cumprimento da prestação de apresentação da escrituração contábil possibilita a verificação de que as condições para a não-configuração do tributo foram respeitadas, nas hipóteses em que presentes os pressupostos para a existência de alguma das limitações ao poder de tributar.

Como as operações autorreferenciais geradas no interior do Sistema Contábil também formalizam, em linguagem contábil, a precisa ocorrência e quantificação de fatos tributáveis, o não-cumprimento do dever de sua apresentação converte-se em obrigação tributária principal relativamente à penalidade pecuniária imposta por lei contra tal omissão.

Na hipótese de a escrituração contábil ser apresentada, contudo, sem as qualidades intrínsecas e extrínsecas determinadas pela programação do Sistema Contábil, não merecerão fé as declarações prestadas e os documentos expedidos pelo sujeito passivo, motivo pelo qual, em ambas as situações, deverá a autoridade lançadora arbitrar, mediante processo regular, o cálculo do tributo devido, nos termos determinados pelo artigo 148 do Código Tributário Nacional.

5.2.2 Os efeitos jurídico-tributários da escrituração contábil

⁴⁴⁷ “As características do dever contabilístico em direito fiscal são as seguintes: _ É um dever formal ou instrumental; _ Pertence ao direito tributário formal, entendido como aquele que protege os interesses legítimos e proporciona a satisfação das utilidades instrumentais, através das quais se pode obter outra utilidade material ou final, como a da realização do crédito tributário que a lei atribui ao Estado” (SERRANO, Luis Sánchez. **La declaración tributaria**. Madri: IEF, 1977, p. 41. Tradução livre.)

Desde que revestida de todos os aspectos intrínsecos e extrínsecos fixados em lei, não há que se deixar de reconhecer os efeitos e consequências legais resultantes das informações sintetizadas na escrituração contábil, já que da sua publicização exsurtem relações jurídicas para os sócios que a assinam.

Considerando-se ser o balanço, juntamente com a demonstração de resultado, atos jurídicos⁴⁴⁸ que sintetizam a situação patrimonial, econômica e financeira de uma entidade, representativas da universalidade de direitos e obrigações da empresa para com terceiros, inclusive para com aqueles que cooperaram para a constituição do patrimônio próprio, da sua construção podem ser ramificados diversos liames obrigacionais de certificação⁴⁴⁹.

Como exemplos da afirmativa anterior, podem ser citados: (i) o direito dos acionistas ao dividendo constante da demonstração financeira, no momento da sua aprovação; (ii) direito dos acionistas de apurar, através das demonstrações financeiras, qualquer responsabilidade dos administradores; (iii) eventual crédito da sociedade perante os acionistas relativamente ao capital subscrito e ainda não realizado; (iv) crédito do sócio retirante em relação à sua cota social.

Por conseguinte, é a escrituração contábil também sujeita às avaliações jurídicas relacionadas aos planos da existência, da validade e da eficácia. Quer com isso dizer, exemplificativamente, que, caso sua produção não tenha sido realizada por profissional legalmente habilitado para tal mister, nos termos preconizados pelo artigo 1.182 do Código Civil, artigo 25, alíneas “a” e “b”, do Decreto-Lei nº 9.295/46, bem como item 12 da ITG 2000 (R1) – Escrituração Contábil, os assentos contábeis carecerão de validade jurídica.

Na hipótese de ser a entidade reportante uma companhia aberta, a ausência de exame, discussão e votação das demonstrações financeiras pela assembleia-geral ordinária, conforme disposição enunciada no artigo 132, inciso I, da Lei nº 6.404/76, conspurca a eficácia dos lançamentos contábeis.

Apesar disto, em decorrência do fechamento e autonomia com que operam os sistemas, os efeitos das regras tributárias não são hábeis para adentrar diretamente no Sistema Contábil. Da mesma forma, à programação do Sistema Contábil não é permitida qualquer interferência direta na construção das operações comunicacionais do Sistema Jurídico, a menos que cada

⁴⁴⁸ COMPARATO, Fábio Konder. **Ensaio e Pareceres de Direito Empresarial**. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 30.

⁴⁴⁹ FERRI, Giuseppe. **Le Società**. Turim: Turinese, 1971, p. 567; ROSSI, Guido. **Utile di Bilancio, Riserve e Dividendo**. Milão: Giuffrè, 1957, p. 116.

qual assim o permita e os filtros dispostos pelos códigos binários e estrutura interna sejam perpassados.

No Sistema Jurídico-Tributário, os eventos ocorridos em seu ambiente são retratados como fatos jurídicos a partir da construção de comunicação operacionalizada por sua estrutura, código e programa internos, diferentemente do que ocorre no interior do Sistema Contábil, em que o mesmo evento é qualificado como fato contábil pela Contabilidade. No entanto, ao Sistema Jurídico é lícito e desejável a equiparação do significado atrelado ao fato contábil ao evento também de natureza tributária, sem que, com isso, a autonomia e fechamento operacional de ambos os sistemas sejam mitigados.

Esta equiparação entre conceitos de sistemas referenciais distintos pode ser efetivada de forma estática, ou seja, relativa a determinado significado conferido ao termo no tempo em que editada a norma tributária recepcionante, ou, dinâmica, hipótese na qual o sentido atribuído ao termo pelo Sistema Jurídico coincidirá com aquele utilizado pelo Sistema Contábil, independentemente do momento em que ocorrida a transmutação do seu significado pelo segundo.

Ao passo que a recepção estática não é capaz de acompanhar as constantes mutações pelas quais passa o ambiente social em que inserido o Sistema Jurídico-Tributário, os significados atribuídos aos termos próprios do Sistema Contábil tendem a se tornarem descompassados com a realidade fenomênica no decorrer do transcurso do tempo⁴⁵⁰. Em contrapartida, costumam conferir mais segurança jurídica ao sistema, haja vista a maior clausura sistêmica que deve ser perpassada para a atualização dos conceitos contábeis intermediários⁴⁵¹.

No Brasil, ao prever a legislação tributária que o lucro real será apurado a partir do lucro contábil apurado segundo a programação do seu sistema referencial, recepciona, de forma dinâmica, os conceitos ofertados pelo Sistema Contábil nas suas operações comunicacionais. Eventuais conflitos entre as disposições de ambos os sistemas devem ser resolvidos por intermédio das adições ou exclusões operacionalizadas no interior do Sistema Jurídico, somente.

5.2.2.1 A utilização das informações contábeis como elementos probatórios no Sistema Jurídico

⁴⁵⁰ BETTI, Emilio. *Interpretazione della legge e degli atti giuridici (Teoria generale e dogmatica)*. Milano: Giuffrè, 1971, pp. 112 – 113.

⁴⁵¹ GUASTINI, Riccardo. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milano: Giuffrè, 2004, p. 178.

Não há que se olvidar serem os registros contábeis elementos produzidos unilateralmente pela entidade reportante, razão pela qual se constituem como meios exclusivos de prova pré-constituída somente em desfavor da sua autora, a quem é resguardado o direito de comprovação, em sentido contrário, com o ônus que lhe incumbe o artigo 417 do Código de Processo Civil, por todos os meios em direito admissíveis. Ou seja, a escrituração contábil, individualmente considerada, possui força probante e presunção de veracidade somente em desfavor daquele que as produziu.

Além disso, da análise da equação fundamental da Contabilidade, pode-se extrair a constatação de ser ela indivisível, ou seja, dos lançamentos realizados em partidas dobradas sobrevêm a consequência lógica e inafastável de os saldos das contas devedoras dever ser exatamente o mesmo das contas credoras, de forma que é defeso ao empresário utilizar a escrituração contábil somente na parte que lhe favorece, nos termos do artigo 419 do CPC, mesmo quando confirmada pela documentação fundante dos lançamentos, conforme disposição expressa do artigo 226 do Código Civil.

Inclusive nos casos em que revestidos dos atributos que confirmem a inexistência de vícios no processo de sua produção, a utilização dos assentos contábeis em favor da parte que os produziu somente poderá ser aceita quando realizada em conjunto com outros subsídios que os confirmem. Nestes termos, as informações produzidas no interior do Sistema Contábil produzem efeitos jurídicos às entidades que as reportam, a despeito da sua regularidade.

Indubitável deverem ser as demonstrações financeiras assinadas pelos representantes e contabilistas da entidade, nos termos do artigo 177, §4º, da Lei nº 6.404/76, portanto, as declarações nelas constantes podem depor contra o signatário, mesmo quando eivadas de vícios insanáveis. Em outras palavras, a escrituração contábil prova somente em desfavor da parte que a elaborou na hipótese em que o processo autorreferencial de produção das operações comunicacionais do Sistema Contábil não tenha observado o quanto estatuído pelo respectivo programa e estrutura interna.

Tal consequência jurídica já era positivamente enunciada no artigo 15 do vetusto Código Comercial de 1850, o qual dispunha não merecer fé a favor do comerciante a quem pertencesse a escrituração contábil eivada de vícios. Em sentido inverso, inexistentes quaisquer defeitos atrelados ao processo de autorreprodução das operações sistêmicas, as informações contábeis provam em favor da empresa somente quando utilizadas em conjunto com outros elementos de convicção aptos a validar e confirmar o quanto contido nos lançamentos contábeis.

Como dispositivos probatórios, os elementos informacionais contidos nas mensagens construídas por intermédio da linguagem contábil podem ser objeto de seleção cognitiva levada a cabo pela estrutura interna do Sistema Jurídico, a partir de um prévio juízo de valor acerca de sua relevância sistêmica, a qual restará confirmada na hipótese de subsumirem-se aos critérios de formação admitidos internamente pelo próprio sistema, bem como ao código binário do Direito.

Quando há controvérsia jurídica em que seja necessário recorrer a um meio de prova que se refira a questões financeiras, como ocorre quase que incessantemente no Direito Tributário, é indispensável a seleção das informações produzidas por intermédio da linguagem contábil pelo Sistema Jurídico. Neste sentido, como subsídio probante, tais informações prestam-se para (i) demonstrar a existência de determinado fenômeno financeiro e dimensioná-lo em seus mais diversos critérios, sejam eles material, temporal, quantitativo, espacial e pessoal; (ii) atestar acontecimentos de natureza financeira; e (iii) auxiliar a parte no processo de livre convicção de qualificação de acontecimentos financeiros.

Nestes termos, as operações comunicacionais geradas no interior do Sistema Contábil, além de exercerem a função que o demarca perante o seu ambiente, empreendem relevante contribuição no relato e caracterização dos eventos tributários. Uma vez a obrigação tributária principal possuir nítido aspecto de patrimonialidade, beneficia-se o Sistema Jurídico da linguagem contábil para a correta construção do fato jurídico-tributário.

5.2.2.2 As responsabilidades jurídicas pelo descumprimento dos deveres contábeis

Nestes termos, dispõe o artigo 1.177 do Código Civil deverem responder, perante terceiros, os prepostos responsáveis pela escrituração contábil da célula social, civilmente e solidariamente, pelos atos praticados pelo empresário, relativamente aos efeitos decorrentes de atos dolosos por aqueles praticados durante o processo de produção dos assentos contábeis, sem o cuidado de diligência (*due diligence*) que lhes é imposto pelo artigo 1.171 do mesmo Codex. O artigo 5º, inciso V, da Lei nº 12.846/13, também imputa responsabilização objetiva civil a todo aquele que dificultar a atividade de investigação ou fiscalização de órgão, seja ele da Administração Tributária, ou não.

Outra consequência imputada ao preposto, procedente da prática de atos exercidos em desconformidade com a lei, é a responsabilização pessoal pelo crédito tributário a eles

subjacente, conforme enunciação presente no artigo 135, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Na seara dos impostos instituídos pelas pessoas políticas descentralizadas da República Federativa do Brasil, também é habitual a existência de hipóteses de outorga de responsabilidade tributária ao profissional da área contábil, desencadeada por irregularidades praticadas durante o processo de escrituração contábil, como bem pode ser observado, exemplificativamente, nas disposições constantes do artigo 39, §1º, do Decreto-Lei nº 5.844/43, relativamente ao Imposto sobre a Renda, e artigo 9º, inciso XII, da Lei nº 6.374/89, relativamente ao ICMS do Estado de São Paulo.

Outrossim, dos atos ilícitos praticados durante o processo de produção das informações contábeis decorrem consequências também penais, como pode ser observado pela leitura atenta dos crimes tipificados nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, de cujas condutas resulte redução ou supressão de tributo devido ou quaisquer de seus acessórios.

Além dos crimes contra a ordem tributária, as condutas ilícitas perpetradas pelos responsáveis pela escrituração contábil podem, ademais, caracterizar crimes comuns previstos no Código Penal, os quais as hipóteses de suspensão da pretensão punitiva e extinção da punibilidade previstas no artigo 83 da Lei nº 9.430/96 não alcançam.

Tais tipificações podem ser encontradas, exemplificativamente, nos enunciados presentes no parágrafo único do artigo 172, relativamente à falsificação ou adulteração da escrituração do Livro de Registro de Duplicatas; no artigo 297, no que tange à falsificação, no todo ou em parte, de livros mercantis - equiparados a documentos públicos pela legislação penal; bem como no artigo 342, em referência à afirmação falsa ou omissão como testemunha em processo judicial, administrativo, inquérito policial ou juízo arbitral.

Na legislação penal especial também são criminalizadas condutas alheias ao regular processamento das operações comunicacionais do Sistema Contábil pelos profissionais da área. Uma delas, a Lei nº 11.101/2005, a qual regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária, dispõe acerca da responsabilidade penal do contabilista perante a legislação falimentar nos artigos 168 a 178. A Lei nº 9.613/98, que disciplina os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores, também tipifica a conduta, no artigo 1º, §2º, inciso II, de participação em escritório profissional cuja atividade principal ou secundária saiba-se ser dirigida à prática dos crimes previstos nesta Lei.

Tais fatos, por si sós, já evidenciam a robusta ligação funcional existente entre as disciplinas jurídica e contábil, de cuja transcendental importância não é possível o desconhecimento, principalmente pelos operadores do Sistema Jurídico. Desta circunstância

advém a justificação de ser a interdisciplinaridade entre as duas ciências um fenómeno cada vez mais presente e valorizado no mundo académico atual, haja vista se interpenetrarem, se interligarem e se conectarem profundamente, motivo pelo qual é possível entrever novas perspectivas ao estudo científico do fenómeno da tributação, posto ser o objeto de análise de ambas as cátedras uno e indissociável.

O que muda é, tão somente, o semiespaço do qual as faces opostas do mesmo poliedro convexo, como representação do evento social, podem ser simultaneamente observadas⁴⁵². Desta feita, a depender da posição do observador, podem ser representados diferentes elementos ou aspectos de um mesmo evento social, os quais se relacionam e se complementam, já que unificados estão.

5.2.2.3 A proximidade relacional das operações comunicacionais do Sistema Contábil com a obrigação tributária

Conceito do Direito Privado, a obrigação é conceituada pela doutrina civilista como sendo uma relação jurídica pessoal e transitória de natureza econômica, existente entre um sujeito ativo, denominado credor, e outro sujeito passivo, o devedor, pela qual este fica vinculado àquele, em seu proveito, no cumprimento, espontâneo ou coativo, de uma prestação patrimonial, seja positiva ou negativa, garantida pelo patrimônio da parte inadimplente: “em sentido estrito, ‘obrigação’ é a relação jurídica entre duas (ou mais) pessoas, de que decorre a uma delas, ao *debitor*, ou a algumas, poder ser exigida, pela outra, *creditor*, ou outras, prestação⁴⁵³”.

Na versão clássica, para Washington de Barros Monteiro⁴⁵⁴, a obrigação pode ser enunciada como:

[...] a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio.

⁴⁵² Conforme Gadamer, as percepções dos acontecimentos factuais são diversas em razão das perspectivas dos intérpretes situarem-se em referenciais distintos. (GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica**. v. I. Tradução de Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 1997).

⁴⁵³ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado. Parte Especial. Tomo XXII. Direito das Obrigações: Obrigações e suas espécies. Fontes e espécies de obrigações**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 12.

⁴⁵⁴ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. v. 4. Direito das Obrigações. 1ª Parte. Atualizado por Carlos Alberto Dabus Maluf. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 8.

Deste modo, de acordo com esta construção, pode-se elencar os elementos constitutivos da obrigação, como sendo: (i) elementos subjetivos: o credor (sujeito ativo) e o devedor (sujeito passivo); (ii) elemento objetivo imediato: a prestação; e (iii) elemento imaterial, virtual ou espiritual: o vínculo existente entre as partes. Também por isso, constitui-se muito esguia a zona que demarca e separa os Sistemas Contábil e Jurídico, posto as relações obrigacionais serem derivadas dos benefícios advindos do objeto de estudo da Ciência Contábil, qual seja, a riqueza.

O sistema fundamental de equilíbrio entre as origens e aplicações de recursos garantido pelo método das partidas dobradas - o qual se baseia na premissa de que, para cada débito, deve haver um crédito correspondente e de igual valor para cada lançamento contábil, e vice-versa - possui origem nas concepções de “meu” e de “seu”, próprios das relações obrigacionais do Sistema Jurídico. Tanto é que, em meados do século XIX e início do século XX, a escola contábil Personalista definiu o patrimônio como sendo “um conjunto de direitos e obrigações⁴⁵⁵”.

Neste sentido, pode-se também representar a equação fundamental da Contabilidade pela relação existente entre o meio e a função patrimonial, na qual o primeiro deve sempre implicar o segundo, com vistas ao atendimento das expectativas depositadas pela sociedade sobre o funcionamento do Sistema Contábil.

Assim, da premissa de ser a escrituração contábil de determinada entidade indivisível, sobrevêm a consequência legal, imposta pela maioria dos ordenamentos jurídicos, do necessário preenchimento das reentrâncias da realidade pela autoridade tributária, quando dos assentos contábeis constata-se o ocultamento de fatos tributáveis, ou seja, de eventos denotadores de riqueza eleitos democraticamente para a assunção do ônus tributário.

Nestas hipóteses, confere a legislação tributária espécies de presunções relativas de omissão ou encobrimento de fatos enunciadores de produção ou disposição de riqueza, seja na forma de renda, consumo ou patrimônio, previstas no critério material de determinada hipótese normativa de incidência tributária. Tais presunções caracterizam-se por preverem, como fatos indiciários passíveis de implicar o fato presumido, a existência de vícios na escrituração contábil que denotem, com alta probabilidade, a ocorrência dos eventos descritos no fato indiciado. Nestas situações, como já exclamado alhures, o ônus da prova negativa do fato presumido recai sobre a parte produtora dos informes contábeis viciados.

⁴⁵⁵ “Para os personalistas o objeto contábil possuía vínculo jurídico (o que é verdade pelo ângulo do direito e não do contábil), visto que, para estes pensadores, os dois ramos do conhecimento (contábil e jurídico) estariam fundidos indubitavelmente (ainda, com o administrativo).” (SILVA, Rodrigo Antonio Chaves da. **História da Contabilidade & Finanças**. Curitiba: Juruá, 2014, p. 37)

Dentre os inúmeros supostos passíveis de desencadear a presunção omissiva, pode-se citar, exemplificativamente, a existência de saldo credor na conta contábil “Caixa”, classificada dentro do subgrupo “Disponibilidades” e integrante do grupo “Ativo Circulante”, cuja natureza deva ser devedora, já que se trata do numerário físico à disposição da entidade para a liquidação de seus compromissos imediatos. Desta forma, eventual diferença credora evidencia a insuficiência lógica do saldo contábil escriturado, cuja inconsistência atrai a presunção *juris tantum* de omissão no registro de ingressos ao caixa geral da entidade reportante, proveniente de acréscimo patrimonial não submetido à incidência exacional.

Nestas situações, a estrutura do Sistema Jurídico acopla-se à estrutura do Sistema Contábil para, a partir da seleção das informações por ele produzidas, construir operações comunicacionais aptas a gerar normas individuais e concretas estabelecidas de novel relação jurídico-tributária entre o sujeito passivo e o ente tributante, em cujo antecedente é disposto o fato indiciado pela linguagem técnica da Contabilidade e, no consequente, o fato presumivelmente implicado por força da causalidade deôntica do programa jurídico.

Através deste processo é possibilitada a evolução do Sistema Jurídico, a partir da redução da complexidade⁴⁵⁶ natural do ambiente que o cerca pela re-molduração do material sobre o qual se constrói a norma, oportunizada pela lei presuntiva, a fim de que as irritações autorreproduzidas internamente e derivadas de ardis dolosos, fraudulentos e simulatórios possam ser devidamente tratadas e solucionadas.

Com isso, restabelece-se os Primados da Equidade e Capacidade Contributiva ao sistema, bem como se atende às expectativas das condutas simbologicamente generalizadas e estabilizadas. Recusar as presunções, nestes casos, seria atribuir tarefa impossível à autoridade tributária na aplicação da norma, de cujo nefasto efeito adviria a interrupção da perpetuação da autorreprodução do Sistema Jurídico, o aumento da percepção de insegurança pelos destinatários normativos e a contribuição para a entropia do conjunto sistêmico.

De forma semelhante ocorre com a constatação de suprimentos à conta contábil “Caixa”, não comprovados e sem a identificação da origem, portanto, sem lastro ao evento econômico que os ensejou, ou, a existência de valores creditados em contas de depósito ou de investimento mantidas junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente notificado a prestar informações, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

⁴⁵⁶ OVIEDO, José Maria Martín. Las ficciones em el derecho tributario. In: **Asociación Española de Derecho Financiero**. Madri: AEDF, 1970, p. 446.

A manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou cuja exigibilidade não seja comprovada, bem como a falta de evidenciação de pagamentos efetuados pela entidade, de igual modo, indiciam a utilização de recursos não escriturados, ou seja, de origem duvidosa, para a liquidação financeira de encargos imediatos ou classificados nos grupos “Passivo Circulante” e “Exigível a Longo Prazo”. De tal fato advêm a presunção de ser a causa do capital empregado para a baixa de sobreditas obrigações a ocorrência da não formalização, em linguagem contábil competente, de fatos que devessem ser carreados à devida tributação.

Essa mesma lógica também pode ser observada quando apurada a existência de ativos ocultos na escrituração contábil. Na hipótese de sua origem não ser comprovada, presume-se ser o desembolso realizado para a sua aquisição decorrente de recursos angariados à margem da lei, uma vez os fatos que lhe deram azo não terem sido objeto das etapas de reconhecimento e evidenciação do ciclo contábil.

Por todo o exposto supra, deve o responsável pela escrituração contábil identificar e avaliar os riscos de distorções relevantes decorrentes da prática de atos ilícitos pelos representantes legais das entidades reportantes, haja vista dos malfeitos financeiros poder advir repercussões civis e penais, sem mencionar as de caráter administrativo, relacionadas a distorções informacionais ocasionadas intencionalmente durante o processo de autorreprodução das operações comunicacionais do Sistema Contábil.

5.2.2.4 A importância do Sistema Contábil no processamento das funções normativa, administrativa e jurisdicional do Sistema Jurídico

As informações produzidas no interior do Sistema Contábil são de grande valia para o processamento das operações comunicacionais efetivadas no curso das funções normativa, administrativa e jurisdicional do Sistema Jurídico, pois, caso admitidas pelo filtro do código jurídico, exercem grande influência para a tomada de decisões no âmbito do direito, bem como para a formulação de normas abstratas.

A Contabilidade, tanto pública quanto privada, é fonte de informações econômicas, financeiras e patrimoniais que possibilitam análises colaborativas ao processo legislativo de criação do Direito. As consequências econômicas e financeiras de determinadas políticas públicas podem ser facilmente observadas a partir da leitura dos informes contábeis das células sociais, direta ou indiretamente impactadas pelos programas. Com isso, oportuniza-se ajustes na legislação de forma a dotá-la de maior eficácia no mundo fenomênico.

No que concerne à função administrativa, além da Contabilidade Pública favorecer a transparência, eficiência e responsabilidade na gestão dos recursos públicos, a Contabilidade Privada possibilita um alcance mais próximo do agente público ao substrato material dos fatos jurídico-econômicos. Com isso, possibilita-se uma melhor aplicação da norma. Para tanto, incumbe ao intérprete valer-se de todo cabedal hermenêutico a sua disposição, a partir da utilização do conjunto de conhecimentos, competências e abordagens na análise das informações contábeis, com a finalidade de construir o conteúdo, o sentido e o alcance das normas jurídicas mais afeitas ao caso em concreto.

Na seara jurisdicional, a Contabilidade é fonte, principalmente, de vestígios probatórios necessários para a solução das contendas judiciais relacionadas a lides financeiras, comerciais, tributárias e crimes econômicos, por exemplo. A partir da perícia contábil forense, oportuniza-se a revelação da verdade material de determinado fato, ato ou estado de coisas ao juiz da causa, com todo o rigor técnico-científico do Sistema Contábil, sobretudo nas demandas relacionadas a assuntos fisco-contábeis.

Além disso, o Sistema Contábil é forte aliado na prevenção de conflitos privados, pois fornece informações financeiras e imparciais que concorrem para a fomentação de negociações e para a resolução de litígios de maneira extrajudicial. Na arbitragem, por exemplo, do Sistema Contábil podem advir os instrumentos necessários para a correta apreciação de prejuízos, exame de haveres e interpretação dos relatórios financeiros, bem como para a exposição de acervo probatório pericial que poderá ser utilizado no embasamento do julgamento pelo árbitro.

Nos processos judiciais relacionados à ação condenatória de restituição de indébito tributário, pertinente aos ditos “tributos indiretos”, nos quais a repercussão do ônus tributário recai sobre terceira pessoa, desvinculada da relação tributária obrigacional⁴⁵⁷, a Contabilidade

⁴⁵⁷ Convém ressaltar, por oportuno, que muitos doutrinadores defendem carecer de juridicidade a teoria da repercussão ou translação dos tributos, como assim o fazem Amílcar de Araújo Falcão, Geraldo Ataliba e Alfredo Augusto Becker: “O caso, pois, pela sua natureza jurídica, difere da simples repercussão ou translação de tributo (*Überwälzung, Ruckwälzung*), hipótese esta de caráter econômico e destituída de qualquer relevância jurídica”. (FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 89); “57.1 É classificação que nada tem de jurídica; seu critério é puramente econômico. Foi elaborada pela ciência das finanças, a partir da observação do fenômeno econômico da translação ou repercussão dos tributos. É critério de relevância jurídica em certos sistemas estrangeiros. No Brasil, não tem aplicação (Cleber Giardino). 57.2 Pode inclusive acontecer de um imposto qualificável como direto, numa dada conjuntura econômica, se transformar em indireto e vice-versa, sem que nada altere a lei e sem que se modifique o sistema jurídico”. (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 143); “A errônea das decisões dos tribunais em matéria tributária e a irracionalidade das leis tributárias são devidas, em grande parte, à classificação dos tributos em diretos e indiretos segundo o critério da repercussão econômica. Hoje, praticamente a totalidade de doutrina condena o critério da repercussão, considerando-o absolutamente artificial e sem qualquer fundamento científico. A Ciência das Finanças Públicas e a Política Fiscal têm demonstrado que

pode ser utilizada como meio de prova para legitimar a capacidade ativa⁴⁵⁸ do postulante, quando, do Sistema Contábil, puder se extrair os elementos de convicção da assunção do ônus financeiro do tributo a ser restituído, ou, da sua transferência a terceiro, conforme condição processual expressamente disposta pelo artigo 166, do Código Tributário Nacional.

A partir das demonstrações contábeis, faz-se possível evidenciar que não ocorrera a transladação do gravame para pessoa disposta na próxima etapa do ciclo econômico de circulação de mercadoria ou de prestação de serviço. Tal hipótese poderá ocorrer, exemplificativamente, - no caso dos tributos devidos no desembaraço aduaneiro, bem como no diferencial de alíquota do ICMS - caso demonstrado que o interessado se constitui como consumidor final do bem jurídico excessivamente tributado.

Desta forma, se, das informações presentes na escrita contábil, evidenciar-se que a mercadoria ou serviço fora integralmente consumido nas atividades não finalísticas da empresa, ou, de outra forma, foram destinados ao ativo imobilizado do contribuinte, adimplida estará a condição processual de legitimidade *ad causam*.

Situação semelhante ocorrerá na circunstância em que a tributação indevida não tenha sido objeto de contraprestação financeira pelo destinatário, na medida da sua inexigibilidade, ou quando o valor do imposto indevido tenha sido objeto de estorno na escrituração do cliente⁴⁵⁹. Da análise perfunctória das contas de estoque, fornecedores e clientes poderão advir os elementos de convicção necessários para a prova da assunção do ônus financeiro do indébito.

A confluência entre os dois sistemas também pode ser facilmente percebida quando da adoção das disposições estatuídas pela NBC TG 25 (R2), a qual estabelece normas sobre provisões, passivos contingentes e ativos contingentes das entidades reportantes. Nos casos em que a célula social integre relação jurídico-processual, seja ela administrativa ou judicial, em que haja provável necessidade de uma saída de recursos para a liquidação de obrigação presente, cuja estimativa do seu valor seja confiável, contudo, relacionada a eventos ocorridos no passado, presente estará a obrigação de reconhecimento de um provisionamento passivo.

aquele critério repousa na simplicidade da ignorância”. (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 576).

⁴⁵⁸ MÖRSCHBÄCHER, José. Repetição do indébito e compensação. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Repetição do indébito e compensação no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 258.

⁴⁵⁹ RAMOS, Paulo de Tarso Vieira; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Repetição do indébito tributário e compensação. Em: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Repetição do indébito e compensação no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 148.

Para tanto, a fim de que as demonstrações contábeis não destoam da realidade econômica e financeira da entidade a que se referem, deve a mensuração da provisão retratar fielmente a realidade financeira dos processos em curso, considerando as suas condições atuais e os custos esperados para o seu adimplemento. Neste ponto, a mútua influência entre os Sistemas Jurídico e Contábil exerce papel de relevância para a garantia da transparência da situação econômica e financeira da empresa para seus investidores, bem como da não distribuição, como lucros, de valores disponíveis em virtude do descumprimento de obrigações incorridas no período, cuja formalização da certeza e liquidez do crédito, não obstante ainda ser incerta, é de provável ocorrência.

Nos processos relacionados à matéria tributária, o descumprimento dos comandos dispostos na NBC 25 ou a atecnia na apuração da melhor estimativa possível pode ocasionar prejuízos à liquidação do crédito tributário, na medida em que dá azo à utilização de numerário apropriado indevidamente pela empresa para finalidades distintas àquela desejada pela programação do Sistema Jurídico-Tributário.

Por este motivo, torna-se essencial, não apenas para a célula social, mas, sim, para toda a coletividade, que a interdisciplinaridade entre o Direito, sobretudo o Tributário, e a Contabilidade ocorra da maneira mais eficiente possível, a fim de que seja assegurada a conformidade legal e a minimização do risco de inadimplência.

Nesta senda, na hipótese em que a omissão no reconhecimento da provisão ou o erro na sua apuração seja decorrente de dolo, poderá restar caracterizada a inadimplência fraudulenta na falta de pagamento de tributo vencido e devido, cujo fato também poderá amoldar-se, caso caracterizada a contumácia da conduta, ao tipo penal da apropriação indébita tributária, nos termos da tese sedimentada no julgamento do Recurso em Habeas Corpus (RHC) nº 163.334, pelo Supremo Tribunal Federal.

Nesta questão em específico, qual seja, da criminalização da inadimplência contumaz e dolosa do ICMS, sem adentrar no tema acerca da possibilidade, ou não, do ICMS destacado pelo contribuinte na nota fiscal - cujo valor integra o preço da mercadoria ou serviço, *ex vi* artigo 155, inciso XII, alínea “i”, da Constituição Federal - poder ser interpretado como tendo sido cobrado do adquirente⁴⁶⁰ – tal como ocorre com os tributos cobrados “por fora”, como o

⁴⁶⁰ Não obstante a NBT TG 47 não considerar os tributos incidentes sobre as vendas como receita da empresa e tratá-los como valores cobrados em nome de terceiros, sabe-se que, no âmbito do Direito Penal, nenhuma conduta pode ser criminalizada sem que exista uma lei em sentido estrito que a defina como tal, anteriormente à sua prática.

ICMS devido por substituição tributária e o próprio IPI -, a Contabilidade pode ser utilizada como importante fonte de evidenciação de prova, tanto para o acusador quanto para o réu.

Das informações produzidas no interior do Sistema Contábil, pode-se extrair diversas conclusões acerca da existência de dolo nos elementos subjetivos da conduta apenada, como, por exemplo, na constatação da redução artificial dos preços e da margem de contribuição deficitária dos produtos comercializados ou serviços prestados, na proporção do imposto inadimplido, para finalidades anticoncorrenciais, ou, de outro modo, na evidenciação da transferência da disponibilidade financeira da entidade para coligadas, controladas ou sócios, impossibilitando, desta forma, a liquidação do crédito tributário devido.

De outra banda, desde que revestida de todas as formalidade materiais e formais, a escrita contábil também é importante elemento de prova do réu para a revelação de causas excludentes de ilicitude. Eventual hipótese pode se dar, exemplificativamente, no estado de necessidade, caracterizado pela inexigibilidade de conduta diversa da necessária para a proteção de direitos próprios ou alheios em uma falência iminente, que não fora causada por vontade própria e que não poderia ser evitada de qualquer outra forma.

Situações correlatas às mencionadas acima demandarão a análise de informações derivadas do Sistema Contábil, seja no âmbito do Poder Legislativo, Judiciário ou Executivo. Casos análogos podem ser encontrados na comprovação contábil da boa-fé do adquirente de mercadorias ou serviços consubstanciados em notas fiscais declaradas inidôneas pela Administração Tributária de circunscrição do remetente, na forma como reconhecida pela Súmula 509 do Superior Tribunal de Justiça, editada em 31 de março de 2014, cujo enunciado é o seguinte: “É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.”.

Nas circunstâncias de decretação de inidoneidade, ocorre a constatação da inobservância de requisito legal necessário para conferir validade ao documento fiscal, de forma que os créditos dele decorrentes perdem eficácia e, conseqüentemente, surge ao destinatário a obrigação de estornar, em sua escrita fiscal, as compensações realizadas sob o manto do princípio da não-cumulatividade.

No entanto, os registros contábeis, somados aos documentos que lhes dão suporte, podem formar o conjunto probatório da efetiva realização do negócio jurídico entabulado entre as partes e representado em documento fiscal viciado, bem como a boa-fé depositada pelo

destinatário na operação ou prestação realizada. Nestas situações, há a possibilidade de atribuição de efeitos constitutivos ao ato administrativo que torna sem validade os documentos fiscais que não atendam aos requisitos dispostos pelo artigo 23 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, ou seja, confere-se efeitos *ex nunc* à declaração de inidoneidade.

Garante-se, deste modo, o direito à manutenção integral do imposto creditado pelo destinatário que evidenciar, por intermédio da comprovação contábil-financeira, a efetiva realização do negócio jurídico subjacente, contudo, desde que haja incidido o ICMS nesta etapa do ciclo econômico e o documento fiscal tenha sido escriturado em seu livro Registro de Entrada (LRE).

De maneira similar ocorre com a necessidade de demonstração do fato gerador do crédito do sujeito passivo frente ao ente tributante, declarado no Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PERD/COMP), junto à Receita Federal do Brasil. As informações contábeis podem, no processo jurídico-administrativo de compensação e/ou restituição, ser elemento substancial de prova para a ulterior homologação do ato pelo órgão competente, nos termos preconizados pelo §2º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

Por todos os casos demonstrados supra, depreende-se não poder o aplicador da norma tributária abstrair-se dos fenômenos financeiros e econômicos retratados pela Contabilidade, já que se constitui como importante fonte de investigação e conhecimento acerca da riqueza econômica dos sujeitos passivos, sobre a qual deve incidir a norma tributária.

5.3 O limite na atribuição de sentido às informações contábeis pelo Sistema Jurídico

O sentido comum ofertado a um termo pela sociedade abrange toda uma linguagem que dele se utilizam diversos sistemas sociais nas suas operações comunicacionais. Assim, não se pode chamar de receita o que lucro é, tampouco atribuir o significado de faturamento ao termo receita, já que o Direito Tributário se utiliza de linguagem técnica, cujo referencial de significação é compartilhado pelos utentes de ciências diversas, mormente a Econômica e a Contábil.

Por este motivo, não pode o Direito ser indiferente aos fenômenos retratados pela Contabilidade, haja vista a linguagem contábil ser rotineiramente empregada na construção do

sentido das normas tributárias, ou seja, interpõe-se acima da linguagem social e abaixo da camada linguística do direito vigente.

Desta forma, constata-se serem os vocábulos utilizados pelo constituinte na descrição dos núcleos de materialidade das hipóteses de incidência tributária conceitos fechados, uma vez a sua modificação poder se dar somente após procedimento especial e solene previsto em seu rígido texto. Por este motivo, é defeso ao legislador infraconstitucional agir com demasia liberdade ao instituir os tributos de sua competência, como se de tipos⁴⁶¹ tributários tratasse a Constituição. Deve, isto sim, durante o processo de positivação da norma de incidência tributária, observar toda a segurança jurídica garantida pelo texto constitucional quando da esquematização dos arquétipos tributários.

Como o sentido atribuído às informações ocorre no âmago do sistema que as seleciona, em conformidade com as estruturas internas de organização do próprio sistema, a informação selecionada por um sistema social pode não possuir o mesmo significado outorgado pelo sistema de origem, ou seja, o sentido atribuído pelo receptor pode não guardar correspondência com aquele contido na mensagem que contém a informação selecionada.

No entanto, no caso dos vocábulos empregados pela Constituição na repartição das competências tributárias, o sentido atribuído não poderá ser outro senão aquele conferido pelo seu uso comum⁴⁶² na linguagem social de uma determinada comunidade cultural, já que a reiteração de seu emprego resulta em um pacto semântico condensado pela compreensão de sua utilização definida, garantindo-se, desta forma, sua invariância reidentificável em universos linguísticos análogos ou o seu excedente de referência em culturas distintas.

O emprego de sentido a determinado signo com desvio do uso comum que lhe é empregado somente poderá efetivar-se na hipótese de haver um enunciado constitucional expresso neste sentido, ou, quando da edição do signo constitucional, haver a descrição de outro sentido ao vocábulo por enunciado normativo.

Para a determinação da materialidade dos tributos dispostos na Constituição, faz-se necessário enunciar conceitos intermediários situados entre a camada do Direito e das finanças, cujos significados indiretamente referenciados pelas normas tributárias estão atados a objetos próprios do Sistema Contábil. Deste modo, o filtro que o código binário do Direito empreende sobre tais elementos constituirá a moldura dentro da qual estará compreendido o espectro de incidência da norma tributária.

⁴⁶¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

⁴⁶² GUASTINI, Ricardo. **Distinguendo: estudios de teoría y metateoría del derecho**. Tradução de Jordi Ferrer i Beltrán. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 229.

Neste sentido, os Sistemas Contábil e Jurídico funcionam para solucionar, por meio da constituição de uma acepção comum entre eles e seu entorno, as irritações advindas dos problemas específicos da sociedade, a partir da redução da complexidade e contingência das possibilidades de seleção das infindáveis alternativas que o mundo dispõe, criando uma realidade ou um núcleo de sentido simultaneamente auto e heterorreferencial.

Nesta toada, considerando-se ser a Primazia da Essência sobre a Forma um dos postulados da Ciência Contábil, e os artigos 112, 167 e 170 do Código Civil exigirem estar o negócio jurídico coadunado com o fim e relação visada pelas partes pactuantes, cujas manifestações de vontade devem ser interpretadas mais pela intenção neles consubstanciada do que pelo sentido literal da linguagem, deve a programação jurídica trazer para os domínios do Direito Tributário a expressão da essência econômica dos conceitos intermediários advindos do Sistema Contábil, mesmo que de forma moderada pelos critérios de seleção firmados nas normas tributárias.

Ou seja, a filtragem deve ocorrer sem vinculação com o aspecto das formas porventura ditadas pelo Sistema Jurídico, as quais deverão restar excluídas das condutas que não estejam conexas com os eventos econômicos apontados pelas normas jurídico-tributárias. Por isso, a essência econômica dos atos jurídicos deve ser objetivada a partir da busca pela realidade econômica que ensejou o nascimento da obrigação tributária, pois só dessa forma será possível determinar sua real natureza.

Desta forma, constituir-se-ão as superiores condições para o estreitamento da funcionalidade entre ambos os sistemas, bem como as melhores circunstâncias para a atribuição de maior racionalidade e consistência à legislação tributária. Com isso, possibilitar-se-á melhor controle sobre as fraudes, os abusos e os riscos de negócios, posto os conceitos referenciados na legislação tributária serem mais adaptáveis às utilidades que a sociedade e os investidores demandam em termos econômicos, fato esse que auxilia na neutralização de abusos sobre a forma jurídica e na exegese sobre os fatos tributários que seja mais harmônica e coerente com os Princípios da Capacidade Contributiva e da Vedação à Tributação com Efeito de Confisco.

Os atos e negócios jurídicos realizados em estrita observância ao Princípio da Legalidade, contudo, que não correspondam ao real interesse das partes, e cujo propósito exclusivo ou principal seja evitar a incidência tributária normalmente aplicável, devem ser rechaçados pelo filtro binário do Sistema Jurídico. A legalidade, nestas situações, não pode sobrepor-se em detrimento do interesse público exteriorizado na programação jurídica, tornando, assim, o ato ou negócio jurídico ilegítimo perante o Direito Tributário, pelo desvio de sua finalidade.

Deve-se, portanto, partir do pressuposto de que os atos realizados pelos contribuintes devem possuir uma motivação econômica que não seja, unicamente, a de pagar menos tributos, sob pena de sua desconsideração para fins tributários. Neste sentido, o acoplamento da estrutura do Sistema Contábil pelo Jurídico permite a identificação do interesse real e subjacente ao ato ou negócio jurídico realizado. No choque entre o contexto e a forma utilizada, deve preponderar o primeiro. Para José Souto Maior Borges:

Descabe aqui maior exposição sobre a consideração ao fato econômico na análise do Direito Tributário. Cabe apenas salientar que a consideração econômica, sob inspiração do método de ampliação das complexidades, não deve ser a priori excluída⁴⁶³.

A utilização de planejamentos tributários abusivos, com ausência de propósitos negociais, não se coaduna com o Dever Fundamental de Pagar Tributos⁴⁶⁴, princípio fundamental de base não individualista e derivado do Princípio da Solidariedade, tampouco com o Princípio da Capacidade Contributiva, uma vez serem os contribuintes com maior capacidade econômica para contratar agentes especializados em engenharia tributária beneficiados por um encargo fiscal proporcionalmente menor àqueles carentes de tamanho poderio financeiro, fato esse que influencia negativamente a livre concorrência de mercado e contribui para o enfraquecimento da isonomia fiscal. Segundo Marco Aurélio Greco⁴⁶⁵:

Ou seja, mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade), nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender, pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva.

Desta forma, constata-se a necessidade de os atos negociais deverem guardar correspondência com o alcance e a finalidade do processo de atribuição metodológica de significado e sentido aos signos contidos no programa normativo, de forma a que seja mantida a organicidade do ordenamento jurídico-tributário, enquanto instrumento de repartição equânime dos custos da vida social.

Por isso, não obstante o legislador possuir relativa autonomia para, ao positivar determinado conceito contábil, construir um sentido totalmente apartado daquele que lhe foi atribuído na origem, desde, é claro, que observadas as disposições constitucionais relacionadas

⁴⁶³ BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 211. São Paulo: Oliveira Rocha, 2013, p. 107.

⁴⁶⁴ ESCRIBANO, Francisco. **La configuracion juridical del deber de contribuir – perfiles constitucionales**. Madri: Civitas, 1988, p. 357.

⁴⁶⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 325.

às limitações impostas ao poder de tributar, eleger o mesmo significado que já lhe outorgou o Sistema Contábil contribui para o acoplamento da sua estrutura pelo Sistema Jurídico.

Com isso, aproveita-se todo um processo intrínseco de descrição da realidade econômica do sujeito passivo, pois ao Direito não é factível o alcance de todos os aspectos do mesmo objeto empírico, haja vista o pressuposto de existência de qualquer sistema ser, justamente, a distinção de complexidade entre eles e o ambiente que os cinge.

Este aproveitamento também pode ocorrer quando da eleição, pelo legislador infraconstitucional, de critério quantitativo de hipótese de incidência tributária que compartilhe do mesmo significado empregado pelo Sistema Contábil, de forma a que o cientificismo com que a Contabilidade evidencia a renda auferida, despendida ou acumulada do sujeito passivo possa melhor contribuir para um maior enaltecimento da materialidade do Princípio da Capacidade Contributiva, uma vez o conteúdo econômico das operações e negócios tributáveis ser objeto de denúncia operacionalizada pelas operações comunicacionais do Sistema Contábil, as quais interpretam e mensuram financeiramente os eventos econômicos a eles subjacentes.

Em outros termos, no aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária estão contidos os elementos integradores de uma dada grandeza econômica constitucionalmente delimitada pelas competências tributárias, a qual, juntamente com a alíquota disposta pelo legislador infraconstitucional, constituir-se-ão como a base de cálculo de determinado tributo⁴⁶⁶. Desta forma, possuem relevância não somente no plano jurídico, mas também nos planos econômico e contábil, principalmente, já que tais ciências teorizam acerca da renda, patrimônio e consumo das entidades econômicas, conceitos estes objetivados pelo Sistema Jurídico para a correta quantificação do fato tributável.

Exemplificativamente, no caso do ICMS, na hipótese da base de cálculo eleita pelo legislador no artigo 13, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, não ser o valor da operação das mercadorias saídas do estabelecimento, mas, sim, o faturamento ou a receita bruta auferida, não mais haveria a incidência do imposto sobre operações carecedoras de evento ensejador da presunção de riqueza apta a atrair o ônus tributário.

Hipóteses deste jaez ocorrem com as saídas a título de amostra grátis, demonstração, salvados de sinistro, doação ou bonificação, bem como sobre os valores correspondentes aos

⁴⁶⁶ Para Aires Fernandino Barreto, a base de cálculo é “a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários” (BARRETO, Aires Fernandino. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. 2. Ed. Ver. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 53).

juros embutidos no preço das vendas financiadas, já que esses, para as empresas não financeiras, não estão compreendidos dentro do conceito de faturamento, tampouco de receita, como elucidado mais adiante.

Indo além, de forma a prestigiar também o Princípio da Não-Cumulatividade, poderia o legislador dispor ser a base de cálculo do ICMS o lucro bruto auferido com as operações com mercadorias e prestações de serviços de transporte e comunicação, de forma a que todos os gastos relativos ao processo de produção pudessem ser subtraídos do encargo tributário, ou seja, haveria a incidência do ICMS somente sobre o valor acrescido em cada etapa de circulação da mercadoria ou serviço.

Sabe-se que a não-cumulatividade, seja entendida como princípio⁴⁶⁷ ou técnica⁴⁶⁸, pode ser operacionalizada por diferentes formas, quais sejam, o método subtrativo, este dividido em “crédito sobre crédito” e “base sobre base”, e o método aditivo⁴⁶⁹. No caso do ICMS, assim como do IBS, optou-se pela sistemática subtrativa do *invoice credit method*, na qual o ônus tributário sobre o valor adicionado em cada etapa da cadeia de consumo é mensurado pelo

⁴⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 333; ROCHA, Paulo Vítor Vieira da. Aspectos Constitucionais da não Cumulatividade dos Tributos no Brasil. In: **Direito Tributário Atual**. v. 27. São Paulo: Loyola, 2016, pp. 521 – 541; CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 33. São Paulo: Loyola, 1998, p. 156; MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, pp 92 – 93; BRITO, Edvaldo. O ICMS: restrições à compensação do ICMS – bens do ativo e bens destinados a consumo do estabelecimento. In: **O ICMS e a LC 102**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 54.

⁴⁶⁸ BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM - Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa**. São Paulo: IBDT & Resenha Tributária, 1979; FURLAN, Anderson; VELLOSO, Andrei Pitten. Não-cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 31-32; BORGES, José Souto Maior. Crédito do IPI relativo a insumo isento. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 48. São Paulo: Dialética, 1999, p. 160; SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes de. A não-cumulatividade no direito brasileiro (aspectos controversos). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O princípio da não-cumulatividade. Cadernos de pesquisas tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, 2004, p. 465; MENDONÇA, Christiane. **A Não-Cumulatividade do ICMS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 96 – 97; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; CRUZ, Paulo Ricardo Souza. A regra constitucional da não-cumulatividade e os bens do ativo permanente. In: **ICMS: Reflexões sobre a lei complementar n. 102/2000**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001, pp. 145 – 150; DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 136.

⁴⁶⁹ “Although there are two major alternative methods for calculating VAT liability - the “credit-invoice method” and the “subtraction method” - existing national-level VATs are implemented almost exclusively using the credit-invoice method. A third method for calculating VAT liability, the “addition method”, has never been adopted as a national tax in any jurisdiction. Japan is the only developed economy that utilizes some subtraction-method features to impose a VAT”. (GRINBERG, Itai. **Where Credit Is Due: Advantages of the Credit-Invoice Method for a Partial Replacement VAT a Partial Replacement VAT**. Georgetown University Law Center. Tax L. Rev. 309-358 (2010), p. 309). “Embora existam dois métodos alternativos principais para calcular a responsabilidade do IVA - o “método da fatura de crédito” e o “método da subtração” - os IVAs existentes em nível nacional são implementados quase exclusivamente usando o método da fatura de crédito. Um terceiro método para calcular a base impositiva do IVA, o “método da adição”, nunca foi adotado como um imposto nacional em nenhuma jurisdição. O Japão é a única economia desenvolvida que utiliza alguns recursos do método de subtração para impor um IVA” (Tradução nossa). Já para Bem Terra e Julie Kajus, existiriam 4 formas distintas (TERRA, Ben; KAJUS, Julie. **A guide to the European VAT Directives**. Introduction to European VAT 2008, v. 1, pp. 307 - 308).

confronto entre o débito devido sobre a operação ou prestação própria do contribuinte com o crédito relativo à incidência ocorrida na etapa imediatamente anterior⁴⁷⁰.

Nesta hipótese, discussões afeitas à existência, ou não, de consumo ou integração instantâneos do produto durante a atividade de industrialização ou de prestação de serviços, para fins de permissão ao crédito do imposto, não mais fariam sentido, haja vista todos os custos absorvidos no processo industrial já estarem devidamente qualificados, quantitativa e qualitativamente, pelo Sistema Contábil, a partir de sua estrutura internamente organizada pela generalização das expectativas de comportamento harmonizadas internacionalmente pelas convenções contábeis.

Independentemente destas possibilidades serem decorrentes de decisões políticas - cuja produção ocorre dentro de sistema social autônomo, qual seja, do Sistema Político – sobre o montante e a forma como as transferências de riqueza dar-se-ão para fazerem frente às despesas públicas, a interdisciplinaridade oportunizada pelo acoplamento entre as estruturas internas dos Sistemas Contábil e Jurídico-Tributário possui o condão de alavancar a integração e a adaptação entre si, de acordo com as permissões dispostas nos seus códigos e programas internos.

Por esse motivo, as reiteradas, intensivas e profundas interações cognitivas ocorridas entre os Sistemas Jurídico e Contábil não devem ser objeto de estudos episódicos pelos seus observadores, haja vista as duas ciências estarem fortemente interrelacionadas e serem partícipes de uma acentuada e intrincada dinâmica de interações e influências recíprocas. Portanto, suas imbricações e integrações devem constituir um campo de estudo próprio, sem, no entanto, resvalar no fechamento operacional de cada um dos sistemas, individualmente considerados.

Especificamente no Sistema Jurídico-Tributário, o forte relacionamento existente com o Sistema Contábil espraia consequências não apenas sobre os critérios material e quantitativo da hipótese de incidência tributária, mas, também, sobre o tempo e o espaço nos quais é aperfeiçoado o fato tributável. Podem, inclusive, ser observadas repercussões no relacionamento da sujeição passivo-tributária entre o particular e o ente tributante.

Neste sentido, não é razoável sustentar dever ser a norma tributária interpretada à revelia do modo com que a renda, o patrimônio e o consumo adquirem consistência conceitual dentro

⁴⁷⁰ “the tax-credit method is calculated on the basis of individual transactions, i.e. on each sale and purchase. The individual calculations are then aggregated into the total taxes on sales and the total taxes on purchases. The difference is the tax liability of the firm” (TAX POLICY. **Tax-Credit and Subtraction Methods of Calculating a Value- Added Tax**. Report to the Joint Committee on Taxation, U.S. Congress. General Government Division. June 30. 1989). “o método de crédito fiscal é calculado com base em transações individuais, ou seja, em cada venda e compra. Os cálculos individuais são então agregados no total das vendas e no total das compras. A diferença é a obrigação fiscal da empresa” (Tradução livre).

do Sistema Contábil, uma vez não ser possível cindir fato e norma na aplicação, interpretação e controle da incidência tributária. Apesar dos termos contábeis serem matizados pelo Sistema Jurídico a partir de estrutura e código próprios, os aspectos essenciais a eles relacionados somente adquirem consistência no plano contábil, em que é possível evidenciar e mensurar cientificamente a expressão econômica do fenômeno tributável através de parcela da renda auferida, acumulada ou consumida pela entidade reportante.

Considerando-se ser a Capacidade Contributiva princípio motriz e basilar do Sistema Jurídico-Tributário, deve a norma de incidência tributária abranger somente grandezas econômicas que sejam aptas a revelar a capacidade econômico-financeira dos sujeitos passivos para a assunção do ônus tributário, a fim de que a carga tributária total possa ser repartida de forma equânime entre os seus destinatários. Desta forma, deve o Direito Tributário incidir sobre fatos carregados de conteúdo econômico, e não apenas sobre formas jurídicas atreladas a eventos sem lastros contábeis a eles subjacentes.

Portanto, ao descrever as hipóteses de incidência, a norma tributária deve enunciar uma ação ou situação concreta passível de evidenciar o conteúdo econômico que é implícito ao fato tributável, o qual deve ser objetivado em sua substância para o cálculo do *quantum* devido. Em outras palavras, deve ser almejada a *intentio facti*, em prejuízo à *intentio juris*, para a caracterização da materialidade dos tributos dispostos na Constituição. Para Rubens Gomes de Sousa, autor responsável pelo anteprojeto do Código Tributário Nacional:

Os atos, fatos, contratos ou negócios previstos na lei tributária como base de tributação devem ser interpretados de acordo com os seus *efeitos econômicos* e não de acordo com a sua forma jurídica; este é o princípio básico e dele decorrem os restantes; [...] Por conseguinte, os atos, contratos ou negócios cujos efeitos econômicos sejam *idênticos* devem produzir efeitos tributários também idênticos, muito embora as partes lhes tenham atribuído formas jurídicas diferentes⁴⁷¹.

Não quer isso significar dever ser a interpretação da norma tributária exclusivamente econômica. Deve ela ser operacionalizada nos estritos termos do código binário do Sistema Jurídico, no entanto, não pode a consideração econômica do fato subjacente ser desprezada, uma vez a linguagem do Direito Tributário sobrepor-se aos fenômenos econômicos das células sociais. Hipótese adversa conduziria à tributação sobre eventos destituídos de qualquer elemento denotador de riqueza, situação essa que atribuiria características confiscatórias ao Sistema Jurídico-Tributário.

⁴⁷¹ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 4. ed. 2 tir. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, pp. 79 – 80. Grifos do autor.

Nestes termos, a norma tributária deve visar, precipuamente, ao conteúdo ou efeito econômico do fato tributável, e não somente à sua exteriorização formal, ou seja, aos fatos cujos efeitos econômicos são idênticos, não deve a norma tributária atribuir tratamento diferenciado⁴⁷².

Como sistema autônomo que é, permite-se ao Direito Tributário a alteração das categorias de Direito Privado, das quais se serve para conferir mais equidade, isonomia e eficácia às suas normas: “vale dizer, o legislador brasileiro aceitou as premissas da teoria da prevalência econômica consagrada no Código Alemão (cuja exatidão, aliás, não se pode realmente negar), mas opôs sérias restrições à admissibilidade de todas as consequências dela extraídas⁴⁷³”. Neste mesmo sentido está a manifestação de Eros Grau, para quem: “de toda sorte, o fato é que o princípio da interpretação econômica foi adotado pelo Direito positivo brasileiro⁴⁷⁴”.

A consideração da essência econômica dos fatos tributáveis não se opõe a juridicidade da norma tributária, posto ser critério jurídico de interpretação da específica natureza econômico-financeira dos eventos fenomênicos que se amoldem dentro da moldura de materialidade da hipótese de incidência tributária.

Tendo em vista ser a determinação da faixa de riqueza manifestadora da capacidade contributiva critério de valoração político-social produzido dentro do Sistema Político, e uma vez ser característica necessariamente uniformizada para todos os impostos previstos na Constituição, consequência lógica outra não poderia ser aceita senão a da necessária observação jurídica dos fatos sem a desconsideração de sua natureza econômica, porque só dela sobrelevará a realidade eleita pela sociedade como condicionadora da assunção do ônus tributário pelos destinatários da norma tributária.

Nesta senda, como a informação produzida pelo Sistema Contábil é construída a partir da tradução de parcela da realidade que a envolve, por intermédio de linguagem científica e de um viés eminentemente econômico⁴⁷⁵, independentemente das formas utilizadas, constitui-se

⁴⁷² VILLANUEVA, Victoria Eugenia Cambarros. La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica (algunas reflexiones a propósito del concepto de “propiedad económica” en el Impuesto sobre Patrimonio). In: **Revista española de derecho financiero**. Civitas. n. 44. 1984. p. 485.

⁴⁷³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Lael, 1971, pp. 61 – 62.

⁴⁷⁴ GRAU, Eros Roberto. **Conceito de Tributo e Fontes do Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 78.

⁴⁷⁵ “35. Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida.” (**Deliberação CVM nº 539**, de 14 de março de 2008. Aprova o Pronunciamento Conceitual Básico do CPC que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.)

como um importantíssimo ferramental a disposição do Sistema Jurídico para a diminuição da complexidade do ambiente em que inserido e, conseqüentemente, para a consecução adequada de seu processo autopoietico de evolução.

Não são poucas as decisões judiciais neste sentido, nas quais o Princípio da Primazia da Essência sobre a Forma permeou lides em matéria tributária. Caso emblemático foi o julgamento do Recurso Extraordinário nº 547.245/SC, o qual tratou acerca da incidência tributária sobre o *leasing* financeiro. Naquela oportunidade, embora a jurisprudência reconhecesse, maciçamente, a complexidade e tipicidade do contrato de arrendamento mercantil, com características próprias e peculiares, o Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária ocorrida em 02 de dezembro de 2009, declarou o caráter preponderante de financiamento do *leasing* financeiro, motivo pelo qual o sujeitou à incidência do ISS, somente, e não do ICMS.

Em seu voto, o Ministro Eros Grau, desenlaçado a conceitos jurídicos, afirmou incidir o ISS não somente sobre obrigações de fazer, mas, essencialmente, sobre os serviços de qualquer natureza, dentro dos quais estariam compreendidos os negócios cuja essência econômica, ou, cujo núcleo essencial, fosse de financiamento, tal como ocorre com o arrendamento mercantil financeiro.

As normas internacionais de contabilidade, bem como os pronunciamentos contábeis delas derivados possuem como uma de suas prioridades zelar pela maior utilidade e relevância da informação contábil que atenda à demanda dos seus diversos usuários, sejam internos ou externos às entidades, de sorte que a essência econômica dos fatos seja privilegiada, em contraposição à aderência a um conjunto de formas pré-estabelecidas pelo *civil law*, típico do sistema jurídico brasileiro, principalmente após a edição das Leis nºs 11.638/2007 e 11.941/2009, as quais introduziram regras contábeis compatíveis com os padrões internacionais de Contabilidade no capítulo das demonstrações financeiras da Lei nº 6.404/1976⁴⁷⁶.

Neste mesmo sentido está o posicionamento de Alexsandro Broedel Lopes e Eliseu Martins⁴⁷⁷, para os quais a finalidade precípua da contabilidade é reconhecer e divulgar a realidade econômica da entidade reportante⁴⁷⁸, *in verbis*:

⁴⁷⁶ IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 50.

⁴⁷⁷ LOPES; Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. Do Ágio Baseado em Expectativa de Rentabilidade Futura – Algumas Considerações Contábeis. In: **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2012. pp. 62 – 64.

⁴⁷⁸ A Comissão de Valores Mobiliários possui semelhante manifestação, conforme Parecer de Orientação nº 37: “Assim, as regras contábeis não devem servir de “escudo” que impeça a representação verdadeira e apropriada das transações econômicas. Nos raros casos em que a aplicação de alguma norma (integral ou parcialmente) colida com a representação adequada da realidade econômica, esta última deve prevalecer, como dispõe o

A contabilidade possui, na forma de pilar, a essência sobre a forma. Não se admitem escriturações contábeis que se distanciem da substância econômica. A contabilidade é tão firme nesse propósito que na hipótese, raríssima, de uma regra contábil professar tratamento que leve a uma distorção da realidade econômica, deverá prevalecer a realidade econômica em contraposição à própria norma – *true and fair override*. [...] o normatizador contábil reconhece expressamente que as normas contábeis devem ser subordinadas aos princípios da representação verdadeira e apropriada (*true and fair view*) e da primazia da essência sobre a forma. [...] Ou seja, não há o que se falar em artificialismos contábeis⁴⁷⁹.

A possibilidade de aplicação dos métodos, conceitos e critérios contábeis em matéria tributária, a partir da seleção de informações contábeis no transcurso das operações comunicacionais do Sistema Jurídico, também é compartilhada por Luís Eduardo Schoueri, para quem a Lei nº 11.638 introduziu novo conceito de patrimônio no ordenamento jurídico, agora fundado em critérios que enaltecem a essência econômica dos fatos, eventos ou transações, em detrimento de sua forma jurídica.

Para o autor, o novo significado empregado ao termo contábil está englobado dentro do campo de incidência do Imposto Sobre a Renda, uma vez o artigo 43 do Código Tributário Nacional prever a aquisição de disponibilidade econômica como fato imponible do imposto. São suas as palavras vindouras:

a lei tributária não deve necessariamente se curvar ao conceito de patrimônio do Direito Civil. Tanto que o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 43, faz referência não somente

Pronunciamento Técnico CPC 26 Apresentação das Demonstrações Contábeis – aprovado pela Deliberação CVM nº 595, de 15 de setembro de 2009: ‘19. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, a entidade não aplicará esse requisito e seguirá o disposto no item 20, a não ser que esse procedimento seja terminantemente vedado do ponto de vista legal e regulatório. 20. Quando a entidade não aplicar um requisito de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação, de acordo com o item 19, deve divulgar: (a) que a administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam de forma apropriada a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade; (b) que aplicou os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações aplicáveis, exceto pela não aplicação de um requisito específico com o propósito de obter representação adequada; (c) o título do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação que a entidade não aplicou, a natureza dessa exceção, incluindo o tratamento que o Pronunciamento, Interpretação ou Orientação exigiria, a razão pela qual esse tratamento seria inadequado e entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis e o tratamento efetivamente adotado; e (d) para cada período apresentado, o impacto financeiro da não aplicação do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação vigente em cada item nas demonstrações contábeis que teria sido informado caso tivesse sido cumprido o requisito não aplicado.’ (**Parecer de Orientação nº 37**. Brasília: Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília, 23 set. 2011)

⁴⁷⁹ No mesmo sentido está o pensamento dos professores Samantha Telles, Eduardo Flores, Bruno Salotti e Nelson Carvalho (TELLES, Samantha Valentim. FLORES, Eduardo. SALOTTI, Bruno Meirelles. CARVALHO, Nelson. *True and Fair Override: Características da sua adoção prática*. In: **Revista Fipecafi**. 4. ed. ano. 2. São Paulo: Fipecafi, 2015. pp. 36 – 50).

à disponibilidade jurídica sobre a renda, mas também à disponibilidade econômica. Assim, se os novos padrões contábeis revelam, do ponto de vista econômico, o acréscimo de disponibilidade fruído pelo contribuinte, não parece incompatível com o referido dispositivo do Código Tributário Nacional que aquela ‘disponibilidade econômica’ acrescida seja alvo da tributação prevista em lei.⁴⁸⁰

Por este motivo, o autor defende a aplicação irrestrita dos padrões e conceitos contábeis, bem como a adoção dos métodos contábeis de mensuração do patrimônio veiculados pelas Leis nºs 11.638 e 11.941: “Fica latente, diante de tal posição conservadora, o clamor por revisão, para que se afaste de vez o distanciamento entre resultados contábeis e tributos recolhidos⁴⁸¹”.

A eleição pelo legislador do significado atribuído aos termos e conceitos contábeis pela Ciência Contábil não oferece qualquer ofensa à proibição legal de emprego da analogia para a exigência de tributo não previsto em lei⁴⁸², prevista no artigo 108, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional, posto tal instituto ser destinado aos casos emergentes, ou seja, destituídos de previsão legal. Diferentemente ocorre com a juridicização dos conceitos e termos contábeis pela programação do Sistema Jurídico, já que, nesta hipótese, não se configura qualquer lacuna no ordenamento jurídico.

O aproveitamento das operações comunicacionais construídas no interior do Sistema Contábil, por intermédio do acoplamento de suas estruturas pelo Sistema Jurídico, é parte integrante das expectativas de comportamento da sociedade generalizadas no arcabouço institucional de condutas simbologicamente estabilizadas pelas normas jurídicas. Ou seja, tal processo é instituído com fundamento em um prévio assentimento social de generalização de expectativas concatenadas por intermédio do processo legislativo.

Nestes termos, reduz a complexidade do mundo a publicização, ao sujeito passivo, das premissas abstratas a serem perseguidas pelo programa jurídico, a fim de que seja possível a previsão acerca dos efeitos jurídicos de determinada conduta, além de garantir o primado do Princípio da Legalidade em matéria tributária. Consequentemente, um fato contábil e um dever de natureza contábil somente ostentarão qualquer relevância perante o Sistema Jurídico caso sejam materializados em linguagem jurídica competente⁴⁸³.

⁴⁸⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 261.

⁴⁸¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Nova contabilidade e tributação: da propriedade à beneficial ownership. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2014, p. 221.

⁴⁸² NOVOA, César García. **La Cláusula Antielusiva Em La Nueva Ley General Tributaria**. Madri: Marcial Pons, 2004, p. 251.

⁴⁸³ ANGELIS, Lorenzo. **Elementi di Diritto Contabile**. Milano: Guiffré Editore, 2008.

De maneira semelhante, insubsistente a alegação de que a juridicização de que aqui se trata pode acarretar o uso da interpretação econômica no Direito Tributário. Certo que o significado dos enunciados jurídicos deve ser determinado pelas condições sob as quais são dispostas as suas manifestações de sentido⁴⁸⁴. E estas - as manifestações -, por sua vez, são aquelas apreendidas na comunidade linguística que aplica as regras de uso que delimitam os possíveis significados de um vocábulo⁴⁸⁵.

Considerando-se operar o Direito Tributário sobre fatos carregados de significados econômicos, os quais restam representados pelo Sistema Contábil, indubitosa a constatação de os significados atribuídos aos termos e conceitos dispostos na programação jurídica deverem ser aqueles convencionalmente acordados pela comunidade que deles se utiliza nas suas operações comunicacionais. Qualquer disposição em sentido contrário deve estar expressamente prescrita na legislação.

Portanto, de um mesmo fato podem ser colhidas interpretações formais, materiais, econômicas, financeiras, jurídicas etc., a depender da decisão do legislador quando da formulação do programa jurídico. Na seara do Direito Tributário, convém às normas jurídicas objetivarem a materialidade dos eventos ocorridos no mundo fenomênico, ao invés de prestigiar o véu da forma jurídica que sobre eles recai, a fim de que o Princípio da Capacidade Contributiva possa ser observado com todo o seu esplendor.

Neste sentido, o Sistema Contábil contribui enormemente nesta empreitada, já que se constitui como fonte de enunciação e quantificação da capacidade econômica manifestada pela evidenciação e mensuração da variação de riqueza das entidades reportantes, por intermédio da identificação e aferição da receita, dos gastos, do patrimônio, da renda e de outros elementos relevantes para a sua correta descrição.

Deste modo, o significado usual dos termos contábeis empregados na programação jurídica limita a discricionariedade judicial, posto os significados que podem lhes ser conferidos são dependentes das situações de uso pragmático da língua em que aplicados. Nestes termos, a moldura objetiva e detalhada das operações financeiras e econômicas de determinada entidade, reportada pelas operações comunicacionais do Sistema Contábil, servem de substrato para a aplicação concreta da lei.

⁴⁸⁴ HERSHOVITZ, Scott. **Wittgenstein on Rules: The Phantom Menace**. Oxford Journal of Legal Studies. v. 22. n. 4. Oxford: Oxford University Press, 2002, p. 624.

⁴⁸⁵ FISH, Stanley. **Is there a text in this class? The authority of interpretative communities**. Cambridge: Harvard University Press, 1980, p. 342.

Além disso, semelhantemente ao romance em cadeia referenciado por Ronald Dworkin⁴⁸⁶, as operações comunicacionais do Sistema Jurídico devem ser construídas com base em um repertório de operações pretéritas que, somadas, dão identidade ao próprio sistema e diferenciam-no do ambiente em que inserido, formando uma coerência contínua no Direito, já que, ao se determinar uma forma, qualquer outra nova distinção deverá respeitar esta forma como uma distinção já realizada, ou seja, esta forma estará marcada pela autorreferência do próprio sistema.

É justamente através deste fechamento informacional autopoietico, oportunizado pela autorreferência de seus elementos internos, a qual designa a manutenção da estabilidade de um determinado limite semântico, que o Sistema Jurídico pode repetir sua demarcação de modo continuamente operacional e estabilizar-se historicamente de modo a poder distinguir a si mesmo de outros sistemas.

Assim, todo novo elemento operativo do sistema é gerado a partir dos elementos anteriores e se torna, ao mesmo tempo, pressuposto para a elaboração dos elementos posteriores do sistema, em um todo encadeado de operações comunicacionais, cujo esquematismo binário lícito/ilícito é manejado de modo contínuo. Com isso, estarão presentes as condições necessárias para que o Sistema Jurídico possa constituir, sob a condição de uma transformação social acelerada e de um futuro incerto, uma rede de vínculos temporais estáveis e conectados às expectativas normativas que estabilizam a sociedade como um todo, de modo dinâmico.

Interpretação judicial que atribua significado a determinado termo de maneira destoante às molduras usualmente estabelecidas pela comunidade social em seus hábitos linguísticos naturais e ordinários para um certo contexto será arbitrária e, desta forma, não ostentará os atributos necessários para perpassar pelo filtro binário do Sistema Jurídico, ou seja, não poderá ser admitida como uma operação comunicacional própria do Direito. Constituir-se-á, portanto, como operação comunicacional outra, ou seja, não jurídica.

5.4 As consequências pragmáticas do distanciamento conceitual entre o Direito Tributário e a Contabilidade

Exemplo emblemático de controvérsia normativa suscitada por modificação legal de conceito contábil pode ser extraído da análise da constitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei

⁴⁸⁶ DWORKIN, Ronald. *O império do Direito*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, pp. 275 - 279.

nº 9.718/98, o qual atribuiu uma definição jurídica ao termo “receita bruta”, bem como o equiparou ao conceito de “faturamento”, de forma distinta àquela operada pelo Sistema Contábil.

Sabe-se que a origem normativa da fatura foi o artigo 219⁴⁸⁷ do Código Comercial Brasileiro, de 1850, o qual determinava ao vendedor a sua apresentação ao comprador, no ato da entrega das mercadorias. Décadas após, com a edição da Lei nº 5.474/68, alargou-se o conceito de fatura para abranger também as prestações de serviços, conforme se depreende da leitura dos artigos 1º e 20.

Paralelamente, para fins contábeis, sempre se considerou o faturamento como o valor bruto cobrado pelo vendedor nas operações de venda de mercadorias e prestações de serviços. Desta forma, incluem-se no faturamento, diferentemente do que ocorre na receita, os valores cobrados a título de tributos que não integram o preço das mercadorias e serviços, como o Imposto sobre Produtos Industrializados e o ICMS devido por responsabilidade progressiva.

Dessarte, não se pode equiparar o conceito de faturamento com o de receita, para fins contábeis, uma vez esta somente se circunscrever aos ingressos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades usuais, ou seja, abrange somente os valores concernentes às atividades operacionais da entidade. Neste

⁴⁸⁷ O termo “fatura” também pode ser encontrado nos enunciados dos artigos 12, 172 e 200 do mesmo Codex.

sentido estão os ensinamentos de Sérgio de Iudícibus e José Carlos Marion⁴⁸⁸, Paulo Henrique Pêgas⁴⁸⁹, Eliseu Martins⁴⁹⁰, Ed Luiz Ferrari⁴⁹¹, Ricardo J. Ferreira⁴⁹² e Osni Moura Ribeiro⁴⁹³.

Nesta mesma toada, para o Sistema Contábil, as receitas financeiras eventuais não podem ser equiparadas às receitas operacionais, posto a renda proveniente da utilização, por terceiros, de ativos da entidade que produzam juros, royalties e dividendos não ser derivada de um contrato de venda ou prestação de serviço, mas, sim, de um instrumento financeiro derivativo de qualquer contrato que origine um ativo financeiro para uma entidade e um passivo financeiro ou título patrimonial para outra entidade, nos termos enunciados pelo item 11 da NBC TG 39 (R5) – Instrumentos Financeiros: Apresentação, a qual referendou o CPC 39, esse último, fundamentado sobre a IAS 32.

Em consequência, a evidenciação das receitas e despesas financeiras não relacionadas às atividades usuais da célula social deve se dar, na demonstração de resultado, somente após a

⁴⁸⁸ “O IPI não faz parte da receita de venda, isto é, vem destacado separadamente da mercadoria e quem paga este imposto é quem compra. Por isso, na hora de compor a DRE, o IPI não deveria compor os impostos sobre as vendas, e sim deveria ser destacado à parte antes da receita bruta de vendas” (IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Contabilidade Comercial**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 227).

⁴⁸⁹ “O IPI não representa despesa para o estabelecimento industrial, sendo acrescentado ao preço e cobrado do cliente revendedor. Embora o efeito final no resultado seja o mesmo, entendendo ser mais adequado o reconhecimento do IPI apenas como parcela a recolher, deixando a receita registrada pelo valor efetivamente ganho, sem considerar o imposto na venda do produto. O ICMS, embora apresente o mesmo raciocínio da repercussão, sendo repassado para o consumidor seguinte, não tem o mesmo tratamento contábil. Como é um imposto cobrado por dentro, pertence à pessoa jurídica vendedora, que o repassa de forma indireta ao comprador seguinte” (PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 8. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014, p. 298).

⁴⁹⁰ “na situação normal, a empresa paga IPI na compra de seus materiais e também tem seus produtos tributados. Neste caso, funciona ela como simples intermediária entre o pagador final do imposto e o Governo Federal. Não possui ela nenhuma receita quando cobra IPI de seu cliente, como também não tem nenhuma despesa ou custo quando paga o encargo a seu fornecedor” (MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010, pp. 124 – 125).

⁴⁹¹ “Numa empresa comercial ou prestadora de serviços, RECEITA BRUTA é o mesmo que FATURAMENTO BRUTO, tendo em vista que, em ambos os tipos de empresas, não há IPI (Imposto s/ Produtos Industrializados) na venda de mercadorias ou serviços. Porém, numa empresa industrial, não é a mesma coisa, ou seja: $FATURAMENTO\ BRUTO = RECEITA\ BRUTA + IPI$. Isto é decorrência do fato de ser o IPI um imposto “por fora”, isto é, imposto que não integra a sua própria base de cálculo, sendo esta a Receita Bruta. No caso do ICMS (Imposto s/ Circulação de Mercadorias e Serviços) e do ISS (Imposto s/ Serviços), é diferente. Ambos são impostos “por dentro”, ou seja, impostos que fazem parte das suas próprias bases de cálculo, e, desta forma, já estão embutidos na Receita Bruta” (FERRARI, Ed Luiz. **Contabilidade Geral**. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006, p. 91. Grifos do autor).

⁴⁹² “O IPI não deve ser apresentado como dedução das vendas brutas, uma vez que o seu valor não está incluído nas receitas de vendas. Ao contrário do ICMS, o IPI é calculado por fora, vale dizer, não integra sua própria base de cálculo” (FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade Básica: de acordo com a Lei nº 6.404**. 3. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2004, p. 517).

⁴⁹³ “Observe que a única diferença existente entre a contabilização do IPI apresentada e a contabilização do ICMS pela opção 1 é o registro da venda. O ICMS, por integrar o valor das mercadorias, é contabilizado por dentro, integrando a Receita Bruta de Vendas; por isso, são necessários dois lançamentos. Por outro lado, sendo o IPI um imposto por fora, não integra a Receita Bruta de Vendas na conta Venda de Produtos e o valor do imposto diretamente a crédito da conta IPI a Recuperar.” (RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 166).

divulgação do resultado operacional da entidade, conforme prevê o item 82 da NBC TG 26 (R5) – Apresentação das Demonstrações Contábeis, isto é, não compõem o faturamento, tampouco a receita operacional da azienda.

No entanto, considerando-se serem as instituições financeiras entidades destinadas à realização de intermediações no mercado de capitais, seja de forma direta, através de operações de empréstimos de recursos captados de aplicadores por taxas de juros mais atrativas, seja de forma indireta, como auxiliares de tomadores e aplicadores de recursos para a realização de negócios financeiros, as receitas financeiras provenientes destas atividades relacionam-se às atividades operacionais e usuais destas empresas, motivo pelo qual tais valores devem compor a receita operacional e, desta forma, sujeitarem-se à incidência do PIS e da COFINS.

Tal controvérsia cinge-se à imprecisão dos termos empregados para definir conceitos contábeis utilizados pela Constituição na materialização de hipóteses de incidência tributária. Não obstante o legislador poder alargar ou estreitar o sentido atribuído aos termos contábeis, não pode alterar o sentido comum, encampado pela Constituição, que determinada comunidade atribui ao vocábulo. Portanto, ao legislador não é defeso atribuir definições outras àquelas ofertadas pelo Sistema Contábil nas suas operações comunicacionais, embora de tal prática possa desencadear efeitos indesejados ao Sistema Jurídico.

No caso específico do Recurso Extraordinário nº 609.096/RS, não poderia a lei equiparar os conceitos de faturamento e receita para fins de incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras, mesmo que relacionadas especificamente com as instituições financeiras, haja vista os termos não guardarem correspondência entre si. Após a inclusão do enunciado “receita” ao artigo 195, inciso I, da Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 20/98, não mais subsiste tal vedação, haja vista não haver qualquer delimitação ao termo no texto constitucional.

Assim, hoje, não haveria qualquer óbice a que lei complementar dispusesse como hipótese de incidência do PIS e da COFINS o faturamento, seja ele bruto ou líquido, a receita, seja ela operacional ou não, ou o lucro, seja ele bruto, antes das receitas e despesas financeiras, antes dos tributos sobre o lucro ou o próprio lucro líquido do período.

No entanto, como tais expressões já possuem um sentido comum atribuído pela comunidade, seja ela contábil, econômica ou mesmo jurídica, não poderia a lei alargar ou restringir seus significados para fazer aumentar o espectro de incidência de determinado tributo. Ou seja, não poderia a lei definir “lucro” como sendo o aumento no patrimônio líquido originado no curso das atividades usuais da entidade, já que esta é definição comum relacionada ao termo “receita”, tampouco poderia restringir o custo direto associado à produção como sendo

a única dedução permitida para fins de apuração do lucro líquido, posto esta ser a definição de “lucro bruto”.

O fechamento operacional existente entre tais sistemas também fica evidenciado pelas inúmeras hipóteses em que a autonomia do Sistema Jurídico acaba por conferir efeitos divergentes àqueles cientificamente preconizados pelo Sistema Contábil, como bem pode ser observado no caso do “*impairment test*”, em que as perdas reconhecidas por redução ao valor recuperável de ativos ou unidades geradoras de caixa, previstas no artigo 183, §3º, da Lei nº 6.404/76 e regulamentadas na NBC TG 01 (R4), devem ser adicionadas às bases de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, assim como controlada na Parte B do Livro de Apuração do Lucro Real, nos termos determinados pelo artigo 32 da Lei nº 12.973/14.

Quer isto significar que, caso o valor contábil de determinado ativo não mais corresponder à realidade a ele subjacente, ou seja, o valor histórico atribuído ao bem na escrituração contábil superar o seu importe recuperável, como sendo o maior montante entre o preço, líquido da despesa de venda, que seria recebido pela sua comercialização em uma transação não forçada entre partes independentes, calculado nos termos da NBC TG 46 (R2), e o seu valor em uso, os encargos de depreciação fiscal dedutíveis pelas taxas previstas no artigo 57 da Lei nº 4.506/64 far-se-ão por montantes superiores àqueles aplicáveis caso não houvesse impedimento à dedução da perda por desvalorização.

No caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e sua transmissão, como ocorre com o IPTU, ITBI, ITR, IPVA e ITCMD, a desconsideração das perdas suportadas pela queda do valor recuperável do ativo também enseja uma onerosidade ilegítima da base calculada, cujo resultado é a assunção de uma carga tributária pelos particulares em patamares superiores àqueles autorizados pela Constituição.

Da mesma forma ocorrerá pela diminuição do lucro operacionalizado pela maior depreciação rateada aos produtos fabricados e vendidos no período. Posterga-se, enfim, a dedutibilidade do decréscimo patrimonial suportado pelo contribuinte ao passo que, de outro lado, verifica-se uma minoração da base calculada. Com isso, observa-se um desvirtuamento na riqueza cientificamente evidenciada pelas operações comunicacionais do Sistema Contábil.

De outra banda, para fins de concretização da não-cumulatividade afeita à apuração de créditos do PIS e da COFINS, incidentes sobre bens destinados ao ativo imobilizado, em conformidade com o quanto estatuído pelo artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e cujo valor tenha sido objeto de perda por recuperabilidade, a pessoa jurídica não poderá apropriar os créditos relativos à diferença entre os encargos de depreciação admitidos pela

Receita Federal do Brasil e aqueles registrados na escrita contábil, nos termos determinados pela Solução de Consulta da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) nº 672, de 2017, publicada no Diário Oficial da União de 2 de janeiro de 2018.

Constata-se, portanto, sobre uma mesma base econômica, a subsistência de consequências jurídico-tributárias díspares, fato esse que atenta contra a simplificação e coerência do Sistema Jurídico, assim como à capacidade contributiva dos administrados, e concorre, deste modo, à entropia sistêmica de todo o conjunto.

Os próprios efeitos fiscais decorrentes do tratamento particular com que o Sistema Jurídico opera sobre a depreciação de ativos reforça a clausura operacional com que os sistemas atuam. Não é forçoso rememorar que, como representação do consumo dos benefícios econômicos de um terminado ativo, diversos fatores acabam por influenciar no cálculo da quota de depreciação, como, exemplificativamente, dentre outros, a determinação do lapso temporal no qual o ativo permanecerá como fonte ofertante de benefícios econômicos à entidade, o valor residual estimado no final de sua vida útil, bem como a definição do padrão temporal em que os benefícios econômicos do ativo serão consumidos.

Apesar de a legislação federal permitir, conforme artigo 57, §3º, *in fine*, da Lei nº 4.506/64, o cômputo de quota de depreciação calculada com base na vida efetivamente útil do bem, desde que determinada com base em estudos e laudos técnicos especializados, a base econômica sobre a qual ela incide (Lei nº 12.973/14 – art. 45) não se compatibiliza com as disposições enunciadas na programação do Sistema Contábil, especificamente na NBC TG 27 (R4), a qual designa compor o custo do bem destinado ao Ativo Imobilizado não só o preço de aquisição somado dos impostos não recuperáveis, mas, também, os custos necessários para a introdução do ativo no local sob as condições requeridas para o seu perfeito funcionamento.

Também nesta hipótese, a medida político-fiscal de postergação da dedução das despesas ou dos custos atrelados ao funcionamento do bem, produzida dentro do Sistema Político, acarreta a atribuição de mensuração e significado próprios aos bens destinados ao Ativo Imobilizado.

No entanto, considerando-se a programação do Sistema Contábil determinar dever ser a aquisição de bens destinados ao Ativo Imobilizado registrada e mensurada pelo seu valor presente, ou seja, equivalente ao preço à vista na data do seu reconhecimento, conforme determinação do artigo 183, inciso VIII, da Lei nº 6.404/76, bem como item 23 da NBC TG 27 (R4), se o termo *a quo* dos desembolsos passivos exceder os prazos normais de crédito, fato esse comum nas aquisições de bens de capital, a diferença entre o preço equivalente à vista e o

total dos pagamentos devidos deve ser reconhecida como despesa financeira durante o período da dívida.

Como as despesas originadas de ajustes a valor presente não são dedutíveis para fins de IRPJ e CSLL, sendo permitidas somente por ocasião de sua depreciação ou baixa, a postergação das deduções dos gastos acessórios à aquisição dos bens acaba por ser anulada, em grande medida, pela dedução fiscal relativa à quota de depreciação fiscal incidente sobre os valores relativos aos juros embutidos no valor das compras financiadas.

Por esta e outras razões, a complexidade gerada dentro do Sistema Jurídico, quando da atribuição de novas significações aos termos contábeis, acaba por enfraquecer o Princípio da Praticabilidade Tributária, na mesma proporção com que aflige o Princípio da Capacidade Contributiva, posto as operações produzidas dentro do Sistema Contábil possuírem maior aptidão científica para a evidenciação do acréscimo patrimonial ostentado por determinada célula social em um período definido.

O emaranhamento e a complexidade originados pela transmutação dos significados da linguagem contábil, quando da produção de novas operações comunicacionais pelo Sistema Jurídico, também pode ser observado no caso dos ativos não-circulante mantidos para venda. Sabe-se que a NBC TG 31 (R4) dispõe dever ser os ativos imobilizados que estiverem prontos, ou virtualmente prontos, para uma venda e o processo dessa alienação tiver sido iniciado, de forma a que a mudança dessa decisão seja improvável, transferidos para o ativo circulante pelo menor valor, dentre o líquido contábil e seu valor justo, deduzido das despesas de venda.

Da desconsideração desta evidenciação contábil, pelo Sistema Jurídico-Tributário, processam-se inúmeras consequências jurídicas, cujo eventual benefício é sobejamente suplantado pelo aumento do custo de conformidade suportado pelo contribuinte para a consecução dos ajustes fiscais sobre a base contábil, requeridos pela norma tributária.

Caso as informações contábeis pertinentes à NBC TG 31 (R4) fossem selecionadas pelo Sistema Jurídico e processadas com equiparação aos significados atribuídos pela estrutura do Sistema Contábil, a eventual antecipação do reconhecimento da perda pela mensuração do bem pelo seu valor justo, líquido das despesas com vendas, e a possibilidade de compensação deste prejuízo com os lucros operacionais da entidade seriam equilibrados pela incidência do PIS e da COFINS sobre a venda do ativo agora não mais classificado no Ativo Imobilizado, bem como na interrupção da dedução das depreciações a ele vinculadas na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

No caso do ICMS, semelhante situação constituir-se-ia, já que a substituição da razão de um quarenta e oito avos, autorizada pelo artigo 20, §5º, da Lei Kandir, pela integralidade do

saldo de crédito relativo ao imposto incidente na operação imediatamente anterior seria suplantado pela incidência futura quando da saída do bem do estabelecimento a título de venda do ativo, agora não mais reconhecido como imobilizado ou permanente, uma vez os ativos registrados no subgrupo ativo imobilizado circunscreverem-se ao conceito de bem⁴⁹⁴, ou seja, ativos não destinados à venda, nos termos do artigo 179, incisos IV e VI, da Lei nº 6.474/76, devendo as mercadorias, por outro lado, serem evidenciadas no ativo circulante, como assim requer a NBC TG 31 (R4) para os ativos mantidos para venda.

A NBC TG 27 dispõe, em seu item 6, que, para ser classificado como ativo imobilizado, deve o bem ser um item tangível com o objetivo de ser mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos e que se espera utilizar por mais de um período⁴⁹⁵.

Caso a entidade decida recuperar o valor contábil destes bens por meio de transação de venda, em vez do uso contínuo, a NBC TG 31⁴⁹⁶ impõe o dever de a companhia reclassificá-lo no ativo circulante como um ativo não circulante mantido para venda, desde que esteja disponível para negociação imediata e com alta probabilidade de realização nas suas condições atuais, sujeito apenas aos termos que sejam habituais e costumeiros para venda de tais ativos. Nesta oportunidade, portanto, o ativo perde a característica de bem registrável no ativo não circulante e passa a ser conceituado como verdadeira mercadoria⁴⁹⁷, uma vez sua finalidade passar a ser exclusivamente mercantil.

⁴⁹⁴ “Entende-se por Ativo Imobilizado todo ativo de natureza relativamente permanente que se utiliza na operação dos negócios de uma empresa e que não se destina à venda. Podemos diferenciar, no conceito dado, três afirmações importantes que devem coexistir para que possamos classificar um Ativo Não Circulante Imobilizado. Isso quer dizer que não basta que tenhamos apenas uma ou duas características: são necessárias três características, concomitantemente: a) Natureza relativamente permanente. b) Ser utilizado na operação dos negócios. c) Não se destinar à venda.” (**Pronunciamento Técnico CPC 27: Ativo Imobilizado**. Brasília: Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília, 31 jul. 2009).

⁴⁹⁵ “Ativo imobilizado é o item tangível que: (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um período.” (BRASIL. **NBC TG 27 (R4) – Ativo Imobilizado**. Brasília: Diário Oficial [da] União. Poder Executivo, Brasília, 24 nov. 2017).

⁴⁹⁶ “6. A entidade deve classificar um ativo não circulante como mantido para venda se o seu valor contábil vai ser recuperado, principalmente, por meio de transação de venda em vez do uso contínuo. 7. Para que esse seja o caso, o ativo ou o grupo de ativos mantido para venda deve estar disponível para venda imediata em suas condições atuais, sujeito apenas aos termos que sejam habituais e costumeiros para venda de tais ativos mantidos para venda. Com isso, a sua venda deve ser altamente provável.” (BRASIL. **NBC TG 31 (R4) – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada**. Brasília: Diário Oficial [da] União. Poder Executivo, Brasília, 6 nov. 2015).

⁴⁹⁷ “O **ativo não circulante mantido para a venda** é um investimento, imobilizado ou intangível que foi reclassificado para o **ativo circulante**, após uma mudança de sua destinação do **uso contínuo** para a **venda**. Um item patrimonial **classificado** no subgrupo do **ativo não circulante** é um ativo utilizado nas atividades operacionais de uma empresa e tem o seu **valor contábil** recuperado principalmente pelo seu **uso contínuo**, enquanto que um ativo não circulante mantido para a venda **classificado** no subgrupo do **ativo circulante** tem o seu **valor contábil** recuperado exclusivamente pela sua **venda**. [...] Os ativos **classificados como não circulantes**, de acordo com o CPC 26, não devem ser **reclassificados** para **ativos circulantes** enquanto não satisfizerem aos

No caso dos gastos pré-operacionais, dispõe o item 21 da NBC TG 04 (R4) deverem ser considerados como despesas do período em que incorridos, posto o reconhecimento de um ativo somente poder ser efetivado quando for provável que os benefícios econômicos futuros esperados e a ele atribuíveis serão gerados em favor da entidade, bem como seu custo puder ser mensurado com segurança. Por este mesmo motivo, proíbe-se a ativação de gastos com pesquisas de produtos, processo, mercado e desenvolvimento.

No entanto, o artigo 11 da Lei nº 12.913/14 determina a não dedução dos gastos pré-operacionais no período em que reconhecidos como despesa. Sua exclusão somente é permitida durante os cinco anos contados a partir do início das operações da entidade, ou da plena utilização de suas instalações, em mais uma clara afronta à capacidade contributiva dos sujeitos passivos.

Esta oneração ainda é agravada nas entidades industriais, devido ao fato de a estrutura do Sistema Jurídico não atribuir o significado de despesa, como assim o faz o Sistema Contábil, aos gastos gerais fixos de produção relativos à capacidade não utilizada, na hipótese em que o volume de produção seja inferior ao normal, de frequente ocorrência no início das atividades dos parques fabris.

Neste sentido, nos termos da NBC TG 16 (R2), deve a entidade fabril utilizar-se do conceito de volume normal de produção na alocação dos custos fixos na atividade de produção

critérios de classificação como mantidos para venda de acordo com o CPC 31.” (ADRIANO, Sérgio. **Manual dos Pronunciamentos Contábeis COMENTADOS**. São, Paulo: Atlas, 2018. pp. 1067 – 1068. Grifos do autor). “O ponto fundamental é que, ao dizer que o ativo foi colocado à venda, a natureza do fluxo de caixa a ser obtido a partir dele se altera, pois deixa de gerar fluxos de caixa pelo uso, de maneira preponderante. Além disso, o prazo de obtenção dos fluxos de caixa pode se alterar, ocasionando uma mudança na classificação do ativo, passando para o curto prazo.” (YOUNG, Ernst &; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 333). “Na prática funciona da seguinte forma, no caso da entidade ter um ativo, grupo de ativos ou grupo de ativos em conjunto com passivos, que a administração tomou a decisão de colocar à venda: . Verificar se se enquadra de acordo com os requisitos previstos no CPC 31 para ‘mantidos para venda’. Caso sim, a avaliação é pelo menor entre o valor contábil até então registrado e o valor justo menos as despesas de venda. Ativos imobilizados e ativos intangíveis não devem ser mais depreciados ou amortizados. . Os ativos do grupo são classificados no ativo circulante e os passivos do grupo são classificados no passivo circulante do balanço patrimonial.” (ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Curso de Contabilidade Intermediária Superior em IFRS e CPC: atende à programação do 3º ano do curso de Ciências Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2014. p. 72). “Assumindo, por exemplo, que o saldo do ativo fosse \$ 100.000 e que seu valor recuperável fosse \$ 95.000 determinado com base no valor justo líquido das despesas para vender (até porque o ativo não mais será recuperado pelo uso); então, o ativo seria transferido para o grupo de ativos mantidos para a venda (em separado e no Ativo Circulante) por \$ 95.000.” (MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. SANTOS, Ariovaldo dos. IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013. pp. 470 – 471). “Quando a decisão de colocar à venda é tomada, de acordo com as normas contábeis internacionais, os ativos relativos a esse negócio devem ser registrados contabilmente em uma única conta denominada de ‘bens disponíveis a venda’. [...] Se uma empresa decide descontinuar um determinado negócio e vendê-lo a terceiros, essa empresa deve desde logo – independentemente de já ter uma proposta firme de compra ou não – transferir os ativos por ela utilizadas para o desenvolvimento desse negócio para uma conta de ativo circulante” (UTUMI, Ana Cláudia Akie. **Provocações sobre os Possíveis Efeitos Tributários dos Padrões Internacionais de Contabilidade**. In: **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. 3. v. São Paulo: Dialética, 2012. p. 85).

de bens ou de serviços, como sendo aquele que se espera atingir, em média, em circunstâncias normais, ao longo de vários períodos, levando-se em consideração a perda de capacidade resultante de manutenções planejadas. Isto se deve ao fato de os custos atribuídos às mercadorias fabricadas não deverem variar a depender da ociosidade de sua produção.

Desta forma, os custos fixos relativos à capacidade não utilizada em função de volume de produção inferior ao normal devem ser registrados como despesas no período em que incorridos, não sendo permitida sua alocação nos estoques de produtos acabados ou em produção, haja vista não guardarem qualquer vinculação com as receitas esperadas. Certo que o postergamento no reconhecimento tributário de tais perdas fadiga ainda mais a saúde financeira de empresas que se encontrem em situações de baixa produtividade, principalmente das industriais de bens de capital, cujo ciclo operacional, não raramente, ultrapassa um exercício fiscal.

Outro impacto negativo operacionalizado pela postergação do reconhecimento da dedutibilidade de despesas incorridas no período pode ser examinado na indedutibilidade temporária, determinada pelo artigo 33 da Lei nº 12.973/14, das despesas dos planos de *stock options*, referentes ao valor da remuneração dos serviços prestados por empregados ou similares, autorizada pelos artigos 166, inciso III, e 168, §3º, ambos da Lei nº 6.404/76, e mensurados nos termos da NBC TG 10 (R3), cuja substância econômica é a de complemento da remuneração dos beneficiários, posto serem decorrentes de contrato de trabalho.

Constata-se, portanto, serem inúmeras as hipóteses de descasamento efetivado entre os significados atribuídos às informações concebidas no interior do Sistema Contábil, a partir de singular compreensão empreendida durante o processo autopoietico de produção de operações comunicacionais pelo Sistema Jurídico. Em todos estes casos, sucede flagrante desrespeito ao Princípio da Capacidade Contributiva dos sujeitos passivos, os quais se veem obrigados a apurar impostos devidos sobre aspectos econômicos desatrelados aos critérios materiais previstos no texto constitucional, cujo desenlace não pode ser outro senão a violação ao Princípio da Vedação à Tributação com Efeito de Confisco.

Ou seja, a diferença temporal operacionalizada pela disruptura com que o Sistema Jurídico-Tributário qualifica a renda, o consumo ou o patrimônio para fins tributários, comparativamente com as informações produzidas internamente pelo Sistema Contábil, produzem efeitos prejudiciais à correta manifestação de riqueza do particular, posto se afastarem do conceito e da natureza econômica atrelados aos eventos subjacentes ao fato tributável, contudo, sem grandes efeitos à arrecadação tributária geral, já que o saldo financeiro

da balança resultante do confronto entre as antecipações das despesas e postergações das receitas tende a ser nulo.

O lucro, ganho ou acréscimo patrimonial evidenciados pelo Sistema Contábil propendem a aproximarem-se de suas substâncias ontológicas, ou seja, o lucro em si apurado nas demonstrações contábeis. Isso não quer dizer que a legislação tributária deva necessariamente adotar o mesmo resultado de valor para a apuração dos impostos sobre o lucro; ao contrário, ajustes se fazem necessários dadas as circunstâncias da relação comercial, da relação societária e da relação tributária que envolvem o lucro. Entretanto, esses ajustes devem ter a justificação institucional de sua exigência.

Tal fato pode ser observado, com extrema nitidez, nos exemplos anteriormente explicitados, haja vista a postergação do reconhecimento de despesas incorridas ou a antecipação do auferimento de receitas futuras acabar por viabilizar a incidência de tributos, que sobre o lucro deveriam incidir, sobre ficções econômicas destituídas de qualquer atributo relativo à riqueza manifestada pelo particular naquele lapso temporal.

Considerando-se ser não só a disponibilidade financeira, mas, também, a disponibilidade econômica fatos hipotéticos de incidência do Imposto sobre a Renda, a suspensão dos efeitos jurídico-tributários dos ganhos relativos às mensurações, pelo valor justo, deduzido das despesas com vendas, dos ativos biológicos e produtos agrícolas colhidos, nos termos da NBC TG 29 (R2), bem como, de acordo com o artigo 13 da Lei nº 12.973/14, dos ajustes referentes ao método optativo de avaliação a valor justo dos bens adquiridos para investimento ou aluguel, autorizados pela NBC TG 28 (R4), também acaba por medir sob uma mesma régua contribuintes com aspectos econômicos de riqueza díspares, fato esse também violador do Princípio da Capacidade Contributiva.

No Brasil, esta assimetria é amplificada pelas consequências financeiras ocasionadas pela isenção com que as distribuições de dividendos são beneficiadas pelo artigo 10 da Lei nº 9.249/95. Tendo em conta ser a base de cálculo da distribuição de dividendos o lucro líquido do exercício, apurado em conformidade com a estrutura e programação do Sistema Contábil, a postergação na tributação de receitas realizadas e evidenciadas na Contabilidade acaba por atribuir um ganho financeiro maior aos sócios da entidade, principalmente em uma economia inflacionária, cuja parte da parcela dos lucros estabelecida no estatuto e pagas aos investidores estará, mesmo que temporariamente, pecuniariamente livre de qualquer espécie de oneração tributária.

5.5 A harmonização entre as operações comunicacionais dos Sistemas Jurídico-Tributário e Contábil como elemento enaltecedor dos princípios constitucionais-tributários

Tendo em vista ser o evento factualmente descrito pelos Sistemas Contábil e Jurídico de ocorrência fenomênica comum, não há impedimentos jurídicos para que o Direito Tributário se alinhe em maior medida com os significados atribuídos às informações advindas do Sistema Contábil.

A representação fidedigna da essência econômica dos fenômenos tributáveis, operacionalizada por intermédio da compreensão da substância ontológica do resultado, ganho, ou acréscimo patrimonial de determinada entidade, a partir do perfazimento das operações comunicacionais do Sistema Contábil, logra evidenciar com maior acuidade o substrato econômico da fração de riqueza auferida, acumulada ou gasta pelo contribuinte, a partir do reconhecimento das mutações de ativos, passivos e patrimônio líquido da célula social.

Portanto, as informações produzidas pelo Sistema Contábil possuem sobremaneira importância ao Sistema Jurídico-Tributário e, por este motivo, não devem ser desprezadas. Para García Añoveros:

el beneficio empresarial que el legislador quiere gravar, por tanto, desde un punto de vista tributario, no sería legítimo hacer tributar otra magnitud que no fuera esse beneficio, o hacer tributar en diferente cuantía a sujetos que manifestaran a través del mismo una idéntica capacidad económica⁴⁹⁸

A excessiva formalidade e abstração com que o discurso jurídico deve ser produzido impede a suficiente incorporação, nas operações comunicacionais do Sistema Jurídico, dos inúmeros elementos da realidade que denunciam as marcas distintivas de cada ocorrência fenomênica, originados pela complexidade causal e riqueza dos fatos sociais, cometidos em uma sociedade em franca evolução⁴⁹⁹.

⁴⁹⁸ “o lucro empresarial que o legislador pretende tributar, portanto, do ponto de vista fiscal, não seria legítimo tributar outra magnitude que não esse lucro, nem tributar em montantes diferentes sujeitos que manifestassem através dele uma capacidade económica idêntica.” (AÑOVEROS, Jaime García. Beneficio mercantil contable y beneficio fiscal. In: **Estudios de derecho bancario y bursátil: homenaje a Evelio Verdura y Tuells**. Díez, Antonio Polo (coord.). v. 2, 1994, p. 924. Tradução livre).

⁴⁹⁹ AGUIAR, Nina. Lucro tributável e contabilidade na jurisprudência dos tribunais tributários superiores. In: **Revista Fiscal**. v. 2. 2008. p. 7.

Considerando-se estar a riqueza das células sociais fortemente imbricada com a Ciência Contábil, posto essa se relacionar com a função socioeconômica da azienda⁵⁰⁰, à realização de soluções diferenciadas pelo Sistema Jurídico na efetiva realização do Direito convém o acoplamento da estrutura do Sistema Contábil pelo Sistema Jurídico, a fim de que as informações produzidas no primeiro possam vir a ser compreendidas e utilizadas pelo segundo no seu processo autopoietico de reprodução, com o mesmo significado atribuído na origem, desde, é claro, que autorizado pela estrutura, programa e código jurídicos.

Para Tejerico López, a apuração da base econômica de incidência tributária e os critérios de interpretação da norma exacional deveriam ser realizados considerando-se os princípios e postulados que fundamentam o Sistema Contábil, posto terem como desígnio a representação fiel do patrimônio, da situação financeira e dos resultados da entidade, *in verbis*:

La asunción a efectos de la determinación de la base imponible, de las normas contables, debería suponer la aceptación de los principios en que se fundamentan, principios que tienen como finalidad última ofrecer una imagen fiable del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados empresariales [...]. En definitiva, la importancia de los principios contables viene dada porque su existencia y formulación debería servir de pauta o criterio de interpretación de las normas jurídicas. El método sistemático, o principialista según otra terminología, encuentra aquí un nuevo ejemplo de eficacia⁵⁰¹.

Desta forma, possibilita-se uma tributação mais atinente às características econômicas e capacidade contributiva particulares dos contribuintes, sob um custo administrativo (*administrative efficiency*) e de conformidade (compliance costs) excessivamente menor⁵⁰², de forma a que as expectativas de toda uma sociedade sejam atendidas de maneira muito mais justa e eficiente. Neste sentido, também está o pensamento de Amparo Faure, para quem:

Este modo de relacionar las normas contables y las tributarias es en mi opinión más correcto que los sistemas de separación por las siguientes consideraciones: _ En primer lugar, porque la evolución experimentada por la contabilidad como técnica, y su juridificación como Derecho de obligado cumplimiento, disipan muchas de las reticencias a las remisiones de las normas

⁵⁰⁰ HOLMES, Kevin. **The Concept of Income: A multi-disciplinary analysis**. Amsterdã: IBFD, 2001. Doctoral Series. n. 1. p. 241.

⁵⁰¹ “A assunção dos efeitos de determinação da base tributável, evidenciada pelas normas contabilísticas, deverá implicar a aceitação dos princípios em que se baseiam, princípios que têm por finalidade última oferecer uma imagem fidedigna do patrimônio, da situação financeira e dos resultados empresariais [...]. Em suma, a importância dos princípios contábeis se dá porque sua existência e formulação devem servir de diretriz ou critério para a interpretação das normas jurídicas. O método sistemático, ou principialista, segundo outra terminologia, encontra aqui um novo exemplo de eficácia”. (LÓPEZ, José Manuel Tejerizo. La base imponible em el Impuesto sobre Sociedades. Algunas consideraciones generales. In: **Presente y futuro de la imposición directa en España**. Valladolid: Lex Nova, 1997, p. 524. Tradução livre).

⁵⁰² HANLON, Michelle; HEITZMAN, Shane. A review of tax research. In: **Journal of Accounting and Economics**. n. 50. Elsevier. 2010. pp. 127 – 178.

tributarias a las contables. En efecto, tal como estamos viendo a lo largo de este trabajo, las normas contables han dejado de ser meras costumbres, de aplicación voluntaria, para convertirse en normas imperativas elaboradas siguiendo el criterio de reflejar la verdadera situación patrimonial de la entidad. _ En segundo lugar, sería un despilfarro jurídico no utilizar normas elaboradas con criterios muy depurados a la hora de cuantificar un determinado gasto o ingreso. _ Em tercer lugar, cuantificar la base imponible a partir de eso resultado contable no impede que la ley tributaria excepcione las normas que considere que no se adecuan a los principios tributarios o cuando por motivos exclusivamente tributarios, considere que dos beneficios empresariales iguales no deben tributar de la misma manera⁵⁰³.

Outro fator enaltecedor da convergência preconizada entre os Sistemas Contábil e Jurídico-Tributário repousa no desincentivo à manipulação de informações que ostenta, posto os interesses antagônicos que devem ser confrontados para a elaboração de um reporte único, com efeitos tanto contábeis quanto jurídicos, funcionam como freios e contrapesos mútuos.

Ou seja, quanto maior o inflacionamento artificial do resultado, maior tributação sobre ele incidirá, ao passo que a omissão de fatos tributários desencadeará efeitos societários maléficos, como, exemplificativamente, menor desempenho atribuído aos administradores, menor capacidade de captação de recursos de terceiros, menor distribuição de dividendos e risco de as demonstrações contábeis serem declaradas adversas por auditoria independente.

Portanto, depreende-se que tal equilíbrio exerce influência positiva no processo de produção das operações comunicacionais de ambos os sistemas, cuja tendência seria a redução de oportunidades de manipulações, dadas as consequências contrapostas, tese essa também defendida por Wong Siu Ching Cindy⁵⁰⁴.

⁵⁰³ “Esta forma de relacionar as normas contabilísticas e fiscais é, na minha opinião, mais correta do que os sistemas de separação pelas seguintes considerações: _ Em primeiro lugar, porque a evolução vivida pela contabilidade como técnica, e a sua juridificação como lei obrigatória, dissipam muitas das relutâncias em remeter as normas fiscais às normas contabilísticas. Com efeito, como vamos constatando ao longo deste trabalho, as normas contabilísticas deixaram de ser meros costumes, de aplicação voluntária, para se tornarem normas imperativas desenvolvidas seguindo o critério de refletir a verdadeira situação financeira da entidade. _ Em segundo lugar, seria um desperdício jurídico não utilizar padrões desenvolvidos com critérios muito refinados na quantificação de determinada despesa ou receita. _ Em terceiro lugar, a quantificação da base tributável com base neste resultado contabilístico não impede a legislação fiscal de isentar as regras que considera não conformes com os princípios fiscais ou quando, por razões exclusivamente fiscais, considera que dois lucros empresariais iguais não devem ser tributados da mesma forma.” (FAURE, Amparo Navarro. **El Derecho Tributario ante el Nuevo Derecho Contable**. Madri: Marcial Pons, 2007, pp. 146 - 147. Tradução livre).

⁵⁰⁴ CINDY, Wong Siu Ching. **Is Accounting Profits still na appropriate basis for Income Taxation?** Tax Academy of Singapore. Singapura, 2020, p. 6.

Nesta mesma senda encontra-se Kevin Holmes⁵⁰⁵, para o qual, caso não seja exequível uma total convergência, a aproximação entre ambos os sistemas seria profícua, por intermédio da adoção das mensurações contábeis como base de incidência tributária, as quais poderiam ser afastadas em situações excepcionais, para refletir decisões de política tributária, como, por exemplo, as normas tributárias indutoras, cujos efeitos desejados são extrafiscais.

A representação fidedigna (*True and Fair View*) da situação econômica da entidade com que são atendidas as expectativas do Sistema Contábil, além de proteger os anseios de todos aqueles que, de alguma forma, se relacionam com a célula social, contribui na proteção dos interesses contrapostos da relação jurídico-tributária, já que, na medida em que se altera a quantificação do patrimônio evidenciado nos assentos contábeis, afasta-se da real riqueza ostentada pela célula social.

Por isso, na medida em que a evolução permanente do Sistema Contábil permita uma aproximação cada vez maior para com a realidade econômica das empresas, o acoplamento estrutural entre este e o Sistema Jurídico-Tributário impõe-se como concretização do dever de observância ao Princípio da Capacidade Contributiva.

No entanto, apesar das fortes evidências em favor da harmonização entre os sistemas, há vozes discordantes⁵⁰⁶ a respeito do tema. Simon James⁵⁰⁷ advoga pela ilogicidade da convergência entre os Sistemas Contábil e Jurídico-Tributário, posto haver uma incompatibilidade principiológica insuperável entre ambos. Para Edvaldo Brito:

Nesse ponto, então, vale distinguir a linguagem da contabilidade e a do direito, a fim de constatar porque a primeira pode propiciar distorções. A linguagem da contabilidade é formalizada, como são a da Matemática e a da Lógica. A do Direito é técnica. Diz-se que é formalizada porque, em lugar das palavras da língua natural que tenham conteúdos semânticos capazes de referenciar situações concretas do mundo, colocam-se símbolos aptos para recolherem qualquer coisa ou situação concreta de qualquer universo. [...] as formalizações contábeis não o exprimem [o patrimônio e seus acréscimos], até porque, em regra, elas são simbolizações de ficções, juridicamente, incabíveis ou de *praesumptio hominis* – tão incabível quanto... – e eis o surgimento das distorções⁵⁰⁸.

⁵⁰⁵ HOLMES, Kevin. **Should accountants determine how much tax we pay?** International Accounting Standards vs Taxable Income and Capital Gains. New Zealand Journal of Tax Law and Policy. v. 14, 2008, pp. 316 – 329.

⁵⁰⁶ GREEN, Susan. Accounting Standards and Tax Law: Complexity, Dynamism and Divergence. In: **British Tax Review**. n. 5. Thomson Reuters. 1995. pp. 445 – 451;

⁵⁰⁷ JAMES, Simon. **The relationship between accounting and taxation**. Exeter: Exeter University. n. 02/09. 2002.

⁵⁰⁸ BRITO, Edvaldo. O excesso de retirada tributável como acréscimo patrimonial. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imposto de Renda: conceitos, princípios, comentários**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996, p. 118.

Contudo, como já bem frisado em linhas pretéritas, não há qualquer impedimento à coincidência dos significados atribuídos por ambos os sistemas, pelo contrário, já que tal processamento seria salutar para o enaltecimento do Princípio da Capacidade Contributiva. Não é demais reprimir que uma das consequências do processo autopoiético de reprodução do Sistema Contábil é a quantificação econômica e fidedigna da renda da célula social em um determinado período, fato esse que, por si só, justificaria o estreitamento preconizado entre os sistemas.

Além disso, da divergência conceitual dos significados atribuídos aos termos contábeis pelo Sistema Jurídico advém inúmeros inconvenientes, como: (i) o aumento do custo de conformidade sobre os particulares, proporcionalmente maior quanto menor for o porte do contribuinte, posto tratem-se de custos fixos; e (ii) a inexistência dos mecanismos de freio e contrapeso, existentes na escrituração contábil, como inibidores do risco de tributação sobre magnitudes estranhas à realidade econômica e financeira das entidades.

Além desses, pode-se incluir: (iii) a perda da garantia de acoplamento das estruturas do Sistema Contábil pelo Jurídico, responsáveis pelos métodos científicos dos cálculos contábeis, cujo contínuo processo de melhoria atende às expectativas de representação fiel da realidade das operações econômicas; e (iv) o forte incentivo à consecução de planejamentos tributários agressivos sobre as inevitáveis lacunas que a rápida e constante alteração do meio social exerce sobre as condutas rigidamente e morosamente tipificadas pelas normas tributárias.

6. CONCLUSÃO

As significações atribuídas pelo Sistema Jurídico aos termos empregados na programação instituidora de hipóteses de incidências tributárias não podem se afastar da sua acepção comum, como aquela atribuída pelo uso reiterado por uma determinada comunidade social, sob pena de as operações comunicacionais malferirem a autonomia autopoietica do próprio sistema.

O Direito Tributário constitui-se como um sistema de sobreposição, no qual as operações comunicacionais possuem como objeto factual grandezas econômicas reveladoras de capacidade contributiva, próprias de outros sistemas autorreferenciais, como o Contábil e o Econômico, por exemplo. Por este motivo, não deve a incidência tributária recair apenas sobre conceitos formais de natureza jurídica, sem qualquer lastro econômico.

Neste sentido, a juridicização da linguagem contábil é instrumento de grande utilidade para a consecução, pelo Sistema Jurídico, dos valores afeitos ao Princípio da Capacidade Contributiva, em toda sua abrangência, desde o seu limite mínimo, qual seja, o Princípio do Mínimo Existencial, até o seu limite máximo: o Princípio à Vedação da Utilização de Tributo como Confisco.

A Ciência Contábil, portanto, é importante aliada na construção da norma exacional, pois interpreta o fato social previsto na hipótese de incidência tributária por uma perspectiva econômica, ou seja, desvinculada dos formalismos jurídicos. Contribui, desta forma, para a descrição mais acurada do fato impositivo, assim como dos elementos de convicção da realização do evento tributável.

A abertura cognitiva do Sistema Jurídico à observação holística de toda a dimensão do fenômeno patrimonial, tanto nos aspectos quantitativos quanto qualitativos, a partir do registro dos fatos administrativos, concatenado pelo Sistema Contábil, a partir de suas essências econômicas, suscita uma elevação na reordenação da estrutura interna do Direito e, assim, na sua complexidade.

Esse fato assegura a manutenção da evolução e da existência do Sistema Jurídico, uma vez o postulado contábil da “Primazia da Essência sobre a Forma” ser medida de imposição da representação fidedigna das mutações de ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade, porquanto viabiliza a dimensão econômica dos fatos, necessária à compreensão das atividades e dos potenciais de geração de riqueza da célula social.

Neste cenário, a instituição da Escrituração Contábil Digital, instituída pelo Decreto nº 6.022/07, oportunizou o estabelecimento de conexões e sequências temporais do Sistema Contábil com outros sistemas autorreferenciais, de forma segura e eficiente, para as mais diversas finalidades, sejam elas financeiras, comportamentais, fiscais, sociais etc..

Desde então, tornou-se factível a equalização do paradoxo ocasionado pelo confronto entre os Princípios da Capacidade Contributiva e Praticabilidade. Ao passo que a juridicização da linguagem contábil contribui para a concretização material do primeiro, também concorre para a diminuição dos custos de gestão das Administrações Tributárias e de conformidade para o cumprimento das obrigações tributárias pelos particulares. Desta forma, apesar de não obrigatório, convém ao legislador privilegiar a essência dos fatos econômicos previstos, como fontes materiais, no antecedente das normas hipotético-condicionais de incidência tributária.

Considerando-se ter o Sistema Contábil, como uma de suas funções precípuas, a mensuração da expressão econômica do fato subjacente sobre o qual recai a tributação, já que procura interpretar (reconhecer e mensurar) e retratar (evidenciar) a realidade econômica e financeira de determinada célula social, a interdisciplinaridade entre ambas as ciências oportuniza que as linguagens econômica e contábil logrem transformar ou modificar os discursos jurídicos, com a finalidade de aumentar a sua capacidade teórica e prática para a solução das irritações desencadeadas pela contingência do ambiente, sem, contudo, obscurecer a autonomia científica do Sistema Jurídico, de forma que a rigidez do seu conhecimento científico permanece incólume.

A eleição, pelo Sistema Jurídico, do mesmo significado a determinado termo que já lhe outorgou o Sistema Contábil contribui para o acoplamento da sua estrutura pelo primeiro. Com isso, aproveita-se todo um processo intrínseco de descrição da realidade econômica do sujeito passivo, pois ao Direito não é factível o alcance de todos os aspectos do mesmo objeto empírico, haja vista o pressuposto de existência de qualquer sistema ser, justamente, a distinção de complexidade entre eles e o ambiente que os cinge.

Este aproveitamento também pode ocorrer quando da eleição, pelo legislador infraconstitucional, de critério quantitativo de hipótese de incidência tributária que compartilhe do mesmo significado empregado pelo Sistema Contábil, de forma a que o cientificismo com que a Contabilidade evidencia a renda auferida, despendida ou acumulada do sujeito passivo possa melhor contribuir para um maior enaltecimento da materialidade do Princípio da Capacidade Contributiva.

Neste sentido, não é razoável sustentar dever ser a norma tributária interpretada à revelia do modo com que a renda, o patrimônio e o consumo adquirem consistência conceitual dentro

do Sistema Contábil, uma vez não ser possível cindir fato e norma na aplicação, interpretação e controle da incidência tributária.

Nesta senda, a diferença temporal operacionalizada pela disruptura com que o Sistema Jurídico-Tributário qualifica a renda, o consumo ou o patrimônio para fins tributários, comparativamente com as informações produzidas internamente pelo Sistema Contábil, produzem efeitos prejudiciais à correta manifestação de riqueza do particular, posto se afastarem do conceito e da natureza econômica dos eventos subjacentes ao fato tributável, contudo, sem grandes efeitos à arrecadação tributária geral, já que o saldo financeiro da balança resultante do confronto entre as antecipações das despesa e postergações das receitas tende a ser nulo.

Ademais, a representação fidedigna (*True and Fair View*) da situação econômica da entidade com que são atendidas as expectativas do Sistema Contábil, além de proteger os anseios de todos aqueles que, de alguma forma, se relacionam com a célula social, contribui na proteção dos interesses contrapostos da relação jurídico-tributária, já que, na medida em que se altera a quantificação do patrimônio evidenciado nos assentos contábeis, afasta-se da real riqueza ostentada pela célula social.

Por isso, na medida em que a evolução permanente do Sistema Contábil permita uma aproximação cada vez maior para com a realidade econômica das empresas, o acoplamento estrutural entre este e o Sistema Jurídico-Tributário se impõe como concretização do dever de observância ao Princípio da Capacidade Contributiva.

REFERÊNCIAS

A statement of basic accounting theory. Illinois: American Accounting Association Evanston, 1996.

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia.** São Paulo: Martins Fontes, 1998.

ADAMS, Charles. **For Good and Evil – The impact of taxes on the course of civilization.** 2. ed. New York: Madison Books, 1999.

ADRIANO, Sérgio. **Manual dos Pronunciamentos Contábeis COMENTADOS.** São, Paulo: Atlas, 2018.

AGUERO, Antonia Agulló. La prohibición de confiscatoriedad en el sistema tributario español. In: **Revista de Direito Tributário.** São Paulo: Malheiros, 1987. n. 42.

AGUIAR, Nina. Lucro tributável e contabilidade na jurisprudência dos tribunais tributários superiores. In: **Revista Fiscal.** v. 2. 2008.

AIDAR, Bruno; CHAVES, Cláudia; MIRANDA, Márcia Eckert. Las transformaciones institucionales en la administración hacendaria de Brasil: de la colonia a la nación, siglos XVIII-XIX. In: **Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas.** ano XXXV. n. 33. México: Universidad Anáhuac, 2021.

ALCOVER, Pilar Gimenez. **El derecho em la teoría de la sociedade de Niklas Luhmann.** Barcelona: José Bosh, 1993.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Curso de Contabilidade Intermediária Superior em IFRS e CPC: atende à programação do 3º ano do curso de Ciências Contábeis.** São Paulo: Atlas, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

AMATUCCI, Andrea. **Il concetto di tributo (I Parte).** In: AMATUCCI, Andrea (dir.). Trattato di Diritto Tributario. Padova: CEDAM, 2000.

ACCOUNTANTS, American Institute of Certified Public. **APB Statements n. 4. Basic concepts and accounting principles underlying financial statement of business enterprises.** Nova York, out. 1980.

AMORIM, Jaime Lopes. **Lições de Contabilidade Geral.** v . I. Porto: Empresa Industrial Gráfica do Porto, 1929.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas.** São Paulo: Atlas, 2004.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **O direito contábil e a disciplina jurídica das demonstrações financeiras.** São Paulo: Prognose, 2010.

ANDRADE, Vieira. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2009.

ANGELELLI, Gustavo. **História do direito: tempos do sistema jurídico**. Curitiba: Juruá Editora, 2017.

ANGELIS, Lorenzo. **Elementi di Diritto Contabile**. Milano: Guiffré Editore, 2008.

AÑOVEROS, Jaime García. Beneficio mercantil contable y beneficio fiscal. In: **Estudios de Derecho bancario y bursátil: homenaje a Evelio Verdura y Tuells**. DíEZ, Antonio Polo (coord.). v. 2, 1994.

ANTHONY, Robert Newton. **Management accounting: text and cases**. 4. ed. Illinois: Homewood, 1964.

ANTHONY, Robert Newton. **Showdown on accounting principles**. Cambridge: Harvard Business Review, 1963.

ANTUNES, José Engrácia. **Direito da Contabilidade: uma introdução**. Lisboa: Almedina, 2019.

Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements: a tentative proposal submitted by the Federal Reserve Board. Federal Reserve Bulletin. Washington: Government Printing Office, 1918.

ARAGÃO, Paulo César; ROCHA, Sérgio André. Alterações dos Padrões Contábeis Brasileiros: A neutralidade Fiscal Transitória, “Deslegalização” da Contabilidade e o Princípio da Legalidade Tributária. In: ROCHA, Sérgio André (coord.). **Direito Tributário, Societário e reforma da Lei das S/A: alterações das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09**. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

ARANGO, Luis Alberto Cadavid; MADRID, Horacio Valencia & ARTEAGA, John Cardona. **Fundamentos de derecho comercial, tributario y contable**. 3. ed. Bogotá: McGraw-Hill Interamericana, 2008.

ARAUJO, Mateus Perigrino. **Análise Econômica do Direito e Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann**. São Paulo: Almedina, 2022.

ARISTÓTELES. Ética a Nicômaco. v. 4. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim. In: **Os Pensadores**. São Paulo: Nova Cultural, 1973.

ARNAUD, André-Jean; LOPES JR, Dalmir. (orgs.) **Niklas Lumann: do sistema social à sociologia jurídica**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

ARNDT, Hans Wolfgang. Praktikabilität und Effizienz apud César Garcia Novoa. “Los métodos de simplificación en la experiencia latino-americana”. In: **Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros**, 2003.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 12. tir. São Paulo: Malheiros, 2011.

ATALIBA, Geraldo. Progressividade e capacidade contributiva. In: **Separata da Revista de Direito Tributário**. V Congresso Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo, 1991.

AUSTIN, John. **The province of jurisprudence determined. In: The province of jurisprudence determined and the uses of jurisprudence**. Indianapolis: Hacket Publishing Company, 1998.

ÁVILA, Humberto. A doutrina e o Direito Tributário. In: ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madri: Marcial Pons, 2012.

ÁVILA, Humberto. Presunções e Pautas Fiscais frente à Eficiência Administrativa. In: **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, 2005.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BACHUR, João Paulo. **Às portas do labirinto: para uma recepção crítica social de Niklas Luhmann**. 1. ed. Rio de Janeiro: Beco do Azogue, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BARBOSA, Clarice Garcia. 1876: os primeiros passos da organização da classe trabalhadora paulista. In: **Ars Historica**. n. 19. 2020.

BARRETO, Aires Fernandino. **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**. 2. Ed. Ver. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BARRETO, Paulo Ayres. **Ordenamento e Sistema Jurídicos. Constructivismo Lógico-Semântico**. v. I. São Paulo: Noeses, 2014.

BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro (Pós-modernidade, Teoria Crítica e Pós-positivismo). In: **Revista de Direito Administrativo**. n. 225. Rio de Janeiro: FGV – Renovar, 2001.

BASTO, José Guilherme Xavier de. O Princípio da tributação do rendimento real e a lei geral tributária. In: **Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal**. n. 5. Jul-Out 2001.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; CRUZ, Paulo Ricardo Souza. A regra constitucional da não-cumulatividade e os bens do ativo permanente. In: **ICMS: Reflexões sobre a lei complementar n. 102/2000**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 27

BECKER, Gary. **The economic approach to human behaviour**. Chicago: The University of Chicago Press, 2001.

BENTHAM, Jeremy. **A Fragment on Government**. Oxford: Blackwell, 1960.

BERCOVICI, Gilberto. A Constituição de 1988 e a Função Social da Propriedade. In: **Revista de Direito Privado**. n. 7. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

BERGEL, Jean-Louis. **Teoria geral do direito**. Tradução de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. XXVI.

BERLIRI, Antonio. **Principi di diritto tributario**. v. 1. Milano: Giffre, 1967.

BERLIRI, Antonio. **Scritti scelti di Diritto Tributario**. Milão: Giuffrè, 1990.

BERLO, David Kenneth. **O processo comunicacional**. São Paulo: Martins Fontes, 1997. Tradução de Jorge Arnaldo Fontes.

BERNARDES, Flávio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. Tese de Doutorado em Direito – Universidade Federal de Minas Gerais: Belo Horizonte, 2006.

BETTI, Emilio. **Interpretazione dela legge e degli atti giuridici (Teoria generale e dogmática)**. Milano: Giuffè, 1971.

BIFANO, Elidie Palma. Aspectos contábeis da Lei nº 11.638/07: reflexos legais. In: ROCHA, Sergio André (coord.). **Direito tributário e a reforma da Lei das S/A: inovações da Lei n. 11.638**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e Direito: a Nova Relação. In: **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010.

BIFANO, Elidie Palma. Normas “juscontábeis” como base de aplicação da legislação tributária. In: **Revista de Direito Contábil Fiscal**.v. 2. n. 3. 2020. São Paulo.

BIFANO, Elidie Palma. Novos aspectos do Direito Contábil: Lei nº 11.638/2007, suas alterações e variações sobre a interpretação da norma contábil. In: **Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A**. v. III. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

BINDER, Julius. **Philosophie des rechts**. Berlim: Scientia Berlag Valen, 1967.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. **Curso de filosofia política**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. **Curso de Filosofia do Direito**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 2. ed. Tradução de Ari Marcelo Soron. São Paulo: Edipro, 2014.

BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

BODIN, Jean. **Exposé du droit universel**. Paris: PUF, 1985.

BOLAFFIO, León. **Derecho Comercial**. Buenos Aires: Ediar, 1974.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **IPI e ICM - Fundamentos da Técnica Não-Cumulativa**. São Paulo: IBDT & Resenha Tributária, 1979.

BORGES, José Souto Maior. Crédito do IPI relativo a insumo isento. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 48. São Paulo: Dialética, 1999.

BORGES, José Souto Maior. Um ensaio interdisciplinar em Direito Tributário: superação da dogmática. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 211. São Paulo: Oliveira Rocha, 2013.

BOWDEN, Witt; KARPOVICH, Michael; USHER, Abbott Payson. **An economic history of Europe since 1750**. Nova York: American Book, 1937.

BRITO, Edvaldo. O excesso de retirada tributável como acréscimo patrimonial. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imposto de renda: conceito, princípios, comentários**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

BRITO, Edvaldo. O ICMS: restrições à compensação do ICMS – bens do ativo e bens destinados a consumo do estabelecimento. In: **O ICMS e a LC 102**. São Paulo: Dialética, 2000.

BROWN, Victor H. **Accounting standards: their economic and social consequences**. Nova York: Accounting Horizons, 1990.

BUESCU, Mircea. **Organização e administração do Ministério da Fazenda no Império**. Brasília: FUNCEP, 1984.

BUJANDA, Fernando Sáinz de. **Hacienda y Derecho**. v. IV. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1966.

BYRNE, Gilbert. To what extent can the practice of accounting be reduced to rules and standards. In: **Journal of Accountancy**. Mississippi: University of Mississippi. 1937.

CABRAL, Dilma. Aula de Comércio da Corte. In: **Dicionário Da Administração Pública Brasileira Do Período Colonial (1500 - 1822)**. Disponível In: <https://mapa.an.gov.br/index.php/assuntos/15-dicionario/57-dicionario-da-administracao-publica-brasileira-do-periodo-colonial>. Acesso: 08/08/2024.

CAMFFERMAN, Kees; ZEFF, Stephen A. **Financial reporting and global capital markets: a history of the International Accounting Standards Committee, 1973-2000**. Oxford: Oxford University, 2007.

CAMPILONGO, Celso. **O direito na sociedade complexa**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

CAMPOS, Germán José Bidart. **Manual de derecho constitucional argentino**. Buenos Aires: Ediar, 1972.

CANARIS, Claus – Wilhelm. **Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkianl, 1989.

CAPRA, Fritjof. **A Teia da Vida: uma nova compreensão científica dos sistemas vivos**. São Paulo: Cultrix, 1996.

CARDANO, Gerolamo. **Practica arithmetice, et mensurandi singularis**. Milão: Castellioneus, 1539.

CAREY, John Lansing. **The rise of the accounting profession**. v. 1. Michigan: Guides, Handbooks and Manuals. 1969.

CARNELUTTI, Francesco. **La prueba civil**. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 1982.

CARQUEJA, Hernâni O. Apresentação do Método das Partidas Dobradas, à Academia de Ciências do Instituto de França, em 1834. In: **Centro de Estudos de História da Contabilidade**. n. 62. Lisboa: APOTEC. out. 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

CARRIÓ, Genaro Ruben Carrió. **Notas sobre Derecho y Language**. 4. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994.

CARVALHO, Carlos de. **Estudos de Contabilidade**. São Paulo: Companhia Brasileira, 1915.

CARVALHO, Luiz Nelson; LEMES, Sirlei & COSTA, Fábio Moraes da. **Contabilidade Internacional: Aplicação das IFRS 2005**. São Paulo: Atlas, 2009.

CARVALHO, Nelson. “Essência x Forma na contabilidade”. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). In: **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Oliveira Rocha. n. 34. 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 6. ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não-cumulatividade. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 33. São Paulo: Loyola, 1998.

CASANOVA, Alvise. **Specchio lucidissimo**. Veneza: Comin da Trino, 1558.

CHAMBERS, Raymond J. Why bother with postulates? In: **Journal of Accounting Research**. Chicago: University of Chicago, 1963.

CHECKLAND, Peter. **Pensamiento de sistemas, práctica de sistemas**. México: Limusa, 1993.

CILLIERS, Paul. **Complexity & postmodernism**. Nova York: Routledge, 1998.

CINDY, Wong Siu Ching. **Is Accounting Profits still na appropriate basis for Income Taxation?** Tax Academy of Singapore. Singapura, 2020.

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da Contabilidade. Abordagem Contextual, Histórica e Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária: o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COING, Helmut. **Geschichte und Bedeutung des Systemgedankens in der Rechtswissenschaft: Rede beim Antritt des Rektorats**. Frankfurt: Klostermann, 1956.

COING, Helmut. **Zur Geschichte des Privatrechtssystems**. Frankfurt: Klostermann, 1962.

COLOM CAÑELLAS, Antoni Juan. **A (des)construção do conhecimento pedagógico: novas perspectivas para a educação**. Tradução por Gita K. Ghinzberg. Porto Alegre: Artmed, 2004.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ensaio e Pareceres de Direito Empresarial**. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

COMPARATO, Fábio Konder. O Irreditismo da ‘Nova Contabilidade’ e as Operações de ‘Leasing’. In: **Direito Empresarial: Estudos e Pareceres**. São Paulo: Saraiva, 1990.

COMTE, Auguste. *Cours de philosophie positive*. v. 6. Paris: A. Coste, 1830.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

COSCIANI, Cesare. **Principi di scienza delle finanze**. Torino: Torinese, 1953.

COSTA, Alcides Jorge. **Capacidade Contributiva**. In: *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

COSTA, Ramón Valdés. **Curso de derecho tributario**. 2. ed. Buenos Aires: De Palma, 1996.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. atual. ver. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

D'AMORE, Domingos; CASTRO, Adauto de Souza. **Curso de Contabilidade**. v. 1. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1959.

D'AURIA, Francisco. apud ALOE, Armando. Conceitos e definições nacionais de contabilidade. In: **Revista Paulista de Contabilidade**. n. 420. São Paulo: Instituto Paulista de Contabilidade.

D'AURIA, Francisco. **Contabilidade Geral (Teoria da Contabilidade Patrimonial)**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1956.

D'ÁURIA, Francisco. **Enciclopédia do Contabilista. Contabilidade Geral**. v. I. 2. ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1959.

DEBBASCH, Charles; PONTIER, Jean-Marie. **Les Constitutions de la France**. 3. ed. Paris: Dalloz, 1996.

DE GIORGI, Raffaele. **Direito, Tempo e Memória**. Tradução de Guilherme Leite Gonçalves. São Paulo: Quatier Latin, 2006.

DE GIORGI, Raffaele. Prefácios. In: GONÇALVES, Guilherme Leite. **Direito entre certeza e incerteza: horizontes críticos para a teoria dos sistemas**. São Paulo: Saraiva, 2013.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

DEL VECCHIO, Giorgio. Sulla statualità del diritto. In: **Studi sul diritto**, 1958, v. I.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Legalidade material, modo de pensar 'tipificante' e praticidade no direito tributário. Justiça tributária - 1º Congresso Internacional de Direito Tributário - IBET**, 1988.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da praticabilidade do direito tributário – segurança jurídica e tributação. In: **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. v. 13.

DIAS FILHO, José Maria; MACHADO, Luiz Henrique Baptista. **Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributario e due process of law**. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. São Paulo: Lael, 1971.

DOURADO, Ana Paula. **Direito Fiscal**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2022.

DRUMMOND, Maria Helena Ferreira. Ciências Contábeis. Da Arte à Ciência: 8000 anos de História. In: **Revista Brasileira de Contabilidade**. Ano XXIV. n. 93. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 1995.

DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. 3. ed. Martins Fontes: São Paulo, 2014.

ECHEGARAY, José Luis; LÓPEZ, José Luis Díaz-Echegaray. **Manual de Derecho Mercantil Contable**. Madri: Arazandi, 2009.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

EMERENCIANO, Adelmo da Silva. **Tributação no Comércio Eletrônico**. São Paulo: Síntese, 2003.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. Tradução de João Baptista Machado. 11. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014.

ESCRIBANO, Francisco. **La configuracion juridical del deber de contribuir – perfiles constitucionales**. Madri: Civitas, 1988.

ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas gerais de Direito Tributário**. São Paulo: Limonad, 1997.

FALCÃO, Amílcar. **Fato gerador da obrigação tributária**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.

FANTOZZI, Augusto. **Corso di Diritto Tributario**. Torino: UTET, 2005.

FAURE, Amparo Navarro. **El Derecho Tributario ante el Nuevo Derecho Contable**. Madri: Muriel, 2007.

FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil**. São Paulo: Trevisan, 2015.

FERNANDES, Edison Carlos. Lei Contábil e o custo dos tributos. In: FERNANDES, Edison Carlos. PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Aspectos tributários da nova lei contábil: Lei 11.638/07**. São Paulo: MP Ed., 2010.

FERNÁNDEZ, Jesús García-Torres. **El deber de contabilidade em derecho tributario**. Madri: Marcial Pons, 2001.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FERRARI, Ed Luiz. **Contabilidade Geral**. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Conceito de Sistema no Direito**. São Paulo: Atlas, 1976.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 6 ed. ver. ampl. São Paulo: Atlas, 2012.

FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade Básica: de acordo com a Lei nº 6.404**. 3. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2004.

FERRI, Giuseppe. **Le Società**. Turim: Turinese, 1971.

ROSSI, Guido. **Utile di Bilancio, Riserve e Dividendo**. Milão: Giuffrè, 1957.

FINNEY, Harry Anson; MILLER, Herbert E. **Principles of accounting, introductory**. 6. ed. Nova Jersey: Prentice-Hall, 1964.

FISH, Stanley. **Is there a text in this class? The authority of interpretative communities**. Cambridge: Harvard University Press, 1980.

FIUZA, Ricardo (coord.). **Novo Código Civil Comentado**. São Paulo: Saraiva, 2002.

FLORI, Ludovico. **Trattato del modo di tenere Il libro doppio domestico col suo esemplare**. Palermo: Decio Cirillo, 1636.

FOESTER, Heinz von. On constructing a reality. In: WATZLAWICK, Paul (org.). **The invented reality: how do we know what we believe we know (contributions on constructivism)**. New York: Norton & Company, 1984.

FOLLONI, André. **Ciência do Direito Tributário no Brasil: Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges**. São Paulo: Saraiva, 2013.

FOLLONI, André. Direito tributário, desenvolvimento e concorrência: o tratamento interdisciplinar e complexo de temas econômicos e jurídicos. In: FOLMANN, Melissa; GONÇALVES, Oksandro Osdival (org.). **Tributação, concorrência e desenvolvimento**. Curitiba: Juruá, 2013.

FOLLONI, André. Reflexões sobre complexity science no direito tributário. In: MACEI, Demetrius Nichele *et. al.* (coord.). **Direito tributário e filosofia**. Curitiba: Instituto Memória, 2014.

FOLLONI, André; SIMM, Camila Beatriz. Direito tributário, complexidade e análise econômica do direito. In: **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**. v. 11. n. 1, 2016. Disponível In: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/19726/pdf>. Acesso In: 08 abr. 2024.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a Renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade**. 2. Reimpressão. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

FRANCO, Hilário. **A evolução dos princípios contábeis no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1988.

FREEDMAN, Judith. **Financial and tax accounting: transparency and “truth”**. Schon (ed.) **Tax and corporate governance**. Springer Science, 2008.

FREITAS, Rodrigo de. Ciência Contábil e Direito Contábil: a Nova Relação. In: **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010.

FUJI, Alessandra Hirano; SLOMSKI, Valmor. “Subjetivismo responsável: necessidade ou ousadia no estudo da contabilidade”. In: **Revista Contabilidade e Finanças**. v. 14. n. 33. São Paulo: Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP, 2003.

FURLAN, Anderson; VELLOSO, Andrei Pitten. Não-cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 2009.

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica**. v. I. Tradução de Flávio Paulo Meurer. Petrópolis: Vozes, 1997.

GALUPPO, Marcelo Campos. **Igualdade e Diferença: Estado Democrático de Direito a partir do pensamento de Habermas**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

GAFFURI, Franco. **L’attitudine ala contribuzione**. Milão: Giuffrè, 1969, p. 1.

GELLA, Agustín Vicente y. **Introducción de derecho mercantil comparado**. Barcelona: Labor, 1930.

GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio dela capacità contributiva**. Milão: Giuffrè, 1961, p. 6.

GIANESSI, Egidio. **Costi e Prezzi-tipo nelle aziende industriali**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1943.

GIDDENS, Anthony. **The consequences of modernity**. Cambridge, UK: Polity Press, 1990.

GIORGI, Raffaele de. Luhmann e a Teoria Jurídica dos Anos 1970. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes. **O Direito na Sociedade Complexa**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

GLEESON-WHITE, Jane. **Double entry: How the Merchants of Venice Shaped the Modern World and How their Invention could Make or Break the Planet**. Sidney: Allen & Unwin, 2011.

GOMES, Orlando. **Direito Econômico e Outros Ensaios**. Salvador: Distribuidora de Livros Salvador, 1975.

GONÇALVES, Guilherme Leite. **Direito entre certeza e incerteza: horizontes críticos para a teoria dos sistemas**. São Paulo: Saraiva, 2013.

GONÇALVES, Guilherme Leite; VILLAS BÔAS FILHO, Orlando. **Teoria dos sistemas sociais: direito e sociedade na obra de Niklas Luhmann**. São Paulo: Saraiva, 2013.

GONÇALVES, José Arthur Lima. Imposto de Renda – Artigo 43 do CTN e a Lei Complementar 104/01. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 67. São Paulo: Oliveira Rocha, 2001.

GONÇALVES, José Artur. Lima. **Isonomia na norma tributária**. São Paulo: Malheiros, 1993.

GONZÁLEZ, Lucio Bravo; SCARANO, Eduardo Rubén. **Aspectos Metodológicos de la Contabilidad**. Argentina: Impresos Centro, 1990.

GRADY, Paul. **Handbook of modern accounting**. DAVIDSON, Sidney (coord.). Nova York: McGraw-Hill, 1970.

GRAF, Jorge Barrera. **Tratado de derecho mercantil**. México: Porrúa, 1957.

GRAU, Eros Roberto. **Conceito de Tributo e Fontes do Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

GRAU, Roberto Eros. **Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e os princípios)**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: (uma figura “sui generis”)**. São Paulo: Dialética, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GREEN, Susan. Accounting Standards and Tax Law: Complexity, Dynamism and Divergence. In: **British Tax Review**. n. 5. Thomson Reuters. 1995.

GREEN, Wilmer L. **History and survey of accountancy**. New York: Standard Text Press, 1930.

GRINBERG, Itai. **Where Credit Is Due: Advantages of the Credit-Invoice Method for a Partial Replacement VAT a Partial Replacement VAT**. Georgetown University Law Center. Tax L. Rev. 309-358 (2010).

GRISOGONO, Simone. **Il mercante arricchito dal perfetto quaderniere [...]**. Veneza: Alessandro Vecchi, 1610.

GRIZZIOTTI, Benvenuto. **Studi di scienza delle finanze e Diritto Finanziario**. v. 2. Milão: Giuffrè, 1956.

GUASTINI, Riccardo. **L'interpretazione dei documenti normativi**. Milano: Giuffrè, 2004.

GUASTINI, Ricardo. **Distinguendo: estudios de teoría y metateoría del derecho**. Tradução de Jordi Ferrer i Beltrán. Barcelona: Gedisa, 1999.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Teoria da ciência jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2001.

HALLER, Axel. The relationship of financial and tax accounting in Germany: a major reason for accounting disharmony in Europe. In: **International Journal of Accounting**. n. 27. 1992.

HANLON, Michelle; HEITZMAN, Shane. A review of tax research. In: **Journal of Accounting and Economics**. n. 50. Elsevier. 2010.

HARARI, Yuval Noah. **Sapiens: História Breve da Humanidade**. Porto Alegre: L&PM, 2015.

HARET, Florence. **Teoria e prática das presunções no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2010.

HART, Herbert Lionel Adolphus. **O Conceito de Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2018.

HEGENBERG, Leônidas. **Saber de e saber que: alicerces da racionalidade**. Petrópolis: Vozes, 2002.

HEGLER, Auffassungen. Zum Aufbau der Systematik des. Zivilprozeßrechts. In: **Festgabe für Heck, Rümelin und Schmidt**. Tubinga: Mohr, 1931.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. 1. ed. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2018.

HERKENHOFF, João Batista. **Introdução à Ciência do Direito**. 1. ed. Rio de Janeiro: Estácio de Sá, 1982.

HERMANN JÚNIOR, Frederico. **Contabilidade Superior**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

HERSHOVITZ, Scott. **Wittgenstein on Rules: The Phantom Menace**. Oxford Journal of Legal Studies. v. 22. n. 4. Oxford: Oxford University Press, 2002.

HOLMES, Kevin. **Should accountants determine how much tax we pay?** International Accounting Standards vs Taxable Income and Capital Gains. New Zeland Journal of Tax Law and Policy. v. 14, 2008.

HOLMES, Kevin. **The Concept of Income: A multi-disciplinary analysis**. Amsterdã: IBFD, 2001. Doctoral Series. n. 1.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Teoria Pura da Contabilidade e suas Teorias Auxiliares**. 5. ed. ver. ampl. atual. Curitiba: Juruá, 2022.

HOOGERDOORN, Martin N. Accounting and taxation in Europe — A comparative overview. In: **European Accounting Review**. n. 5. 1996.

HORVATH, Estevão. **O Princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contribuição à teoria dos ajustamentos contábeis**. São Paulo: FEA-USP, 1966.

IUDÍCIBUS, Sergio de. Essência sobre a Forma e o Valor Justo: duas Faces da Mesma Moeda. In: **Controvérsias Jurídico - Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. 2. v. São Paulo: Dialética, 2011.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2023.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Contabilidade Comercial**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; RICARDINO FILHO, Álvaro Augusto. A primeira lei das sociedades anônimas no Brasil. In: **Revista Contabilidade & Finanças**. 2002. n. 29.

JAKOBSON, Roman. **Linguística e comunicação**. Traduzido por Izidoro Blikstein. São Paulo: Cultrix, 1995.

JAMES, Simon. **The relationship between accounting and taxation**. Exeter: Exeter University. n. 02/09. 2002.

JARACH, Dino. **Curso Superior de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969.

JARACH, Dino. **El Hecho Imponible**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1971.

JARACH, Dino. **Finanzas publicas y derecho tributario**. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

JEACLE, Ingrid. et al. Problematizing profit and profitability: discussions. In: **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. 1233 v. n. 33. 2020.

JENNINGS, Alvin R. Present-Day Challenges in Financial Reporting. In: **The Journal of Accountancy**. CV. v. n. 1. Mississipi: American Institute of Certified Public Accountants, 1958.

JOHN, Austin. **The Province of Jurisprudence Determined**. Nova York: The Noonday, 1954.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição Passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

KEYNES, J. M. Economic possibilities for our grandchildren. In: **Saturday Evening Post**. 1930.

KOLIVER, Olivio. O contador do ano 2000 - Perfil. In: **Revista Brasileira de Contabilidade**. n. 85. 1993.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

LALANDE, André. **Vocabulário técnico e crítico da Filosofia**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

LAMB, Margaret; NOBES, Christopher W.; Roberts, Alan D. International variations in the connections between tax and financial reporting. In: **Accounting and Business Research**. v. 28. n.3. Londres: Taylor and Francis, 1998.

LASZLO, Irving. **The systems view of world. A holistic vision for our time**. New Jersey: Hampton Press, 1996.

LAUZAINGHEIN, Christian de. NAVARRO, Jean-Louis. NECHELIS, Dominique. **Droit Comptable**. Paris: Dalloz, 2004.

LAVOIE, Don. The accounting of interpretations and the interpretation of accounts: The communicative function of “the language of business”. In: **Accounting, Organizations and Society**. 12. v. n. 6. Reino Unido: Elsevier, 1987.

LEE, Geoffrey Alan. The coming of age of double entry: the Giovanni Farolfi ledger of 1299 - 1300. In: **The Accounting Historians Journal**. v. 4. n. 2.

LEMKE, Gisele. **Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.

LHERING, Rudolf Von. **É o Direito uma ciência?** São Paulo: Rideel, 2005.

LIMA, Fernando Rister de Sousa. **Sociologia do direito: o Direito e o processo à luz da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann**. 2. ed. Curitiba: Juruá Editora, 2012.

LITTLETON, Ananias Charles. **Accounting evolution to 1900 (Foundations of Accounting)**. Alabama: Taylor & Francis, 1988.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2007.

LOPES; Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. Do Ágio Baseado em Expectativa de Rentabilidade Futura – Algumas Considerações Contábeis. In: **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2012.

LÓPEZ, José Manuel Tejerizo. La base imponible em el Impuesto sobre Sociedades. Algunas consideraciones generales. In: **Presente y futuro de la imposición directa en España**. Valladolid: Lex Nova, 1997.

LOSANO, Mario Giuseppe. **Sistema e struttura nel diritto: dal Novecento ala postmodernità**. v. III. Milano: Giuffrè, 2002.

LUHAMNN, Niklas. **Sociologia do Direito I**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983.

LUHMANN, Niklas. **Complejidad y modernidade: de la unidad a la diferencia**. Edición e traducción de Josetxo Berian y Jospe María García Blanco. Madrid: Editorial Trola, 1998.

LUHMANN, Niklas. Complexity and Meaning. In: LUHMANN, Niklas. **Essays on Self-Reference**. New York: Columbia University Press, 1990.

LUHMANN, Niklas. Iluminismo sociológico. Tradução de Artur Mourão. In: Santos, José Manuel (org.). **O pensamento de Niklas Luhmann**. Corvilhã: Universidade da Beira Interior, 1967.

LUHMANN, Niklas. **Introducción a la teoria de sistemas. Lecciones publicadas por Javier Torres Nafarrate**. Mexico: Universidad Iberoamericana, 1996.

LUHMANN, Niklas. **La economia de la sociedade**. Tradução de Aldo Mascareño. Cidade do México: Herder, 2017.

LUHMANN, Niklas. **Law as a Social System**. Oxford: Oxford University Press, 2004.

LUHMANN, Niklas. **O direito da sociedade**. Tradução de Saulo Krieger. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

LUHMANN, Niklas. **Sistemas sociais: esboço de uma teoria geral**. Tradução de Antonio C. Luiz Costa, Roberto Dutra Torres Junior e Marco Antônio dos Santos Casanova. Rio de Janeiro: Vozes, 2016.

LUHMANN, Niklas. **Sociologia do direito I**. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983.

LUHMANN, Niklas. **Sociologia do direito II**. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: edições tempo brasileiro, 1985.

LUHMANN, Niklas. System as Difference. In: **Organizations articles**. v. 13. Londres: Sage, 2006.

MACCORMICK, Neil. **Controversies About Law's Ontology**. Edinburgh: Law and Society Series, 1991.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Dialética, 2004.

MADEIRA, José Maria Pinheiro. **Administração Pública centralizada e descentralizada.** América Jurídica, 2001.

MAFFEZZONI, Federico. **Il principio di capacità contributiva nel Diritto Finanziario.** Turim: Utet, 1970.

MANERO, Federico Gertz. **Derecho Contable Mexicano.** Cidade do México: Porrúa, 1987.

MANZONI, Domenico. **Quaderno doppio.** Veneza: Comin da Trino, 1554.

MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. SANTOS, Ariovaldo dos. IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, Ives Gandra. O Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In: MARTINS, Ives G. (coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária – Pesquisas Tributárias.** v. 12. São Paulo: RT, 2006.

MASI, Vincenzo. **Filosofia dela Regioneria.** Bolonha: Cesare Zuffi, 1955.

MASI, Vincenzo. **La ragioneria come scienza del patrimonio.** Bologna: Licinio Cappelli, 1927.

MATURANA, Humberto Romesín. VARELA GARCÍA, Francisco Javier. **A árvore do conhecimento: as bases biológicas da compreensão humana.** São Paulo: Palas Athena, 2001.

MATURANA, Humberto Romesín; VARELA GARCÍA, Francisco Javier. **Autopoieses ans Cognition: realization of the living.** London: Boston Studies in the Philosophy of the Science, 1928.

MAY, George Oliver. **Principles of accounting.** In: **Journal of Accountancy.** 64. v. Mississipi: University of Mississippi, 1937.

MAYER, Raymond Richard. **Análise Financeira de Alternativas de Investimento.** São Paulo: Atlas, 1972.

MEIRELLES, José Ricardo. **O Princípio da capacidade contributiva.** Brasília: Revista de Informação Legislativa, 1997.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva.** São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não-cumulatividade tributária.** São Paulo: Dialética, 1998.

MENDONÇA, Christiane. **A Não-Cumulatividade do ICMS.** São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MENNEL, Annemarie; FÖRSTER, Jutta. **Steuern in Europa, Amerika und Asien**. Herne: NWB, 1998.

MERQUIOR, José Guilherme. **A Natureza do Processo**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1982.

MESTRES, Magín Pont. Incidencia del derecho Tributario en la contabilidade. In: **Revista española de derecho financiero**. n. 39, Civitas, 1983.

MICHELS, Gilson Wessler. Desenvolvimento e sistema tributário. In: BARRAL, Welber (org.). **Direito e desenvolvimento: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento**. São Paulo: Singular, 2005.

MILLER, Martin A. **Preferable accounting principles**. Nova York: Harcourt Jovanovich, 1980.

MILLS, Geoffrey T. Early accounting in Northern Italy: the role of comercial development and the printing press in the expansion of double-entry from Genova, Florence and Venice. In: **The Accounting Historians Journal**. Alabama. 1994.

MILLS, Lillian F.; GEORGE, A. Plesko. Bridging the Reporting Gap: A Proposal for More Informative Reconciling of Book and Tax Income. In: **National Tax Journal**. v. 56. n. 4. 2003.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado. Parte Especial. Tomo XXII. Direito das Obrigações: Obrigações e suas espécies. Fontes e espécies de obrigações**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

MOELLER, Hans-Georg. **Luhmann explained: from souls to systems**. Chicago: Open Court, 2006.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán**. Madri: Marcial Pons, 1998.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. v. 4. Direito das Obrigações. 1ª Parte. Atualizado por Carlos Alberto Dabus Maluf. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

MONTESQUIEU. **O espírito das Leis**. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

MOONITZ, Maurice. The basic postulates of accounting. In: **Accounting Research Study**. n. 1. 1961.

MORIN, Edgar. **Ciência com consciência**. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1996.

MORIN, Edgar. Epistemologia da complexidade. In: SCHNITMAN, Dora Fried (org.). **Novos paradigmas, cultura e subjetividade**. Porto Alegre: Artes Médicas, 1996.

MORIN, Edgar. **O método I - a natureza da natureza**. Tradução de Maria Gabriela de Bragança. 3. ed. Sintra: Publicações Europa-América, 1997.

MÖRSCHBÄCHER, José. Repetição do indébito e compensação. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Repetição do indébito e compensação no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio de la capacidad contributiva**. Tradução de Juan M. Calero Gallego y Rafael Navas Vasquez. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

MOSCHETTI, Giovanni Antonio. **Dell'Universal trattato da libri doppi**. Veneza: Alessandro Vecchi, 1610.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. O Direito Contábil – Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga. LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.

NABAIS, José Casalta. **Por estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005.

NEPOMUCENO, Valério. Homo aziendalis: reflexões sobre a teoria das funções. In: **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. n. 84. Porto Alegre: CRCRS, 1996.

NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: Acadêmica, 1994.

NEVES, Marcelo. **Entre Têmis e Leviatã - uma relação difícil: o Estado Democrático de Direito a partir e além de Luhmann e Habermas**. Tradução de Marcelo Neves. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

NEVES, Marcelo. Pesquisa Interdisciplinar no Brasil: O Paradoxo da Interdisciplinaridade. In: **Crítica à Dogmática: dos bancos acadêmicos às práticas dos tribunais**. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica, 2005.

NEVES, Marcelo. **Teoria da inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Saraiva, 1998.

NISWONGER, Clifford Rollin; FESS, E. Fess. **Princípios de Contabilidade**. Traduzido por Arthur Anderson & Co. Rio de Janeiro: FGV, 1980.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

NOBES, Christopher; PARKER, Robert. **Comparative International Accounting**. 11. ed. Londres: FT Prentice Hall, 2010.

NOBLES, Richard; SCHIFF, David. **A Sociology of Jurisprudence**. Oxford: Hart Publishing, 2006.

NOBRE JÚNIOR, Edílson Pereira. **Princípio constitucional da capacidade contributiva**. Porto Alegre: Fabris, 2001.

NOHARA, Irene Patrícia. **Limites à razoabilidade nos atos administrativos**. São Paulo: Atlas, 2006.

NOVOA, César García. El reto de la simplificación del sistema tributario. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

NOVOA, César García. **La Cláusula Antielusiva Em La Nueva Ley General Tributaria**. Madri: Marcial Pons, 2004.

OLIVE, Juan Carlos Ferre. **El delito contable. Análisis del art. 350 bis del Código Penal**. Barcelona: Praxis, 1988.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Direito tributário: capacidade contributiva**. 2. ed. ver. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OVIEDO, José Maria Martín. Las ficciones em el derecho tributario. In: **Asociación Española de Derecho Financiero**. Madri: AEDF, 1970.

Parecer de Orientação nº 37. Brasília: Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília, 23 set. 2011.

PARSONS, Talcott. **A estrutura da ação social: um estudo de Teoria Social com especial referência a um grupo de autores europeus recentes**. v. I. São Paulo: Vozes, 2010.

PARSONS, Talcott; SHILS, Edward Albert. **Toward a general theory of action. Theoretical foundations for the social sciences**. Londres: Transacion Publishers, 2001.

PASCUAL, Luis Alberto Malvárez; ZAMORA, Martín Pilar. Martín. El método de determinación de la base imponible en el IS: La posible incostitucionalidad del artículo 10.3 y los problemas derivados de las normas contables. In: **Revista de Contabilidad y Tributación**. n. 182. 1998.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e código tributário comentados: à luz da doutrina e da jurisprudência**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas**. v. I. Rio de Janeiro: Justec, 1979.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 8. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014.

PELEIAS, Ivan Ricardo; Silva, Glaucio Peres da; Segreti, João Bosco; & Chiroto, Amanda Russo. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. In: **Revista Contabilidade & Finanças**. n. 18. 2007.

PEREDA, Jorge Túa. Globalización y regulación contable. Algunos retos para nuestra profesión en América Latina. In: **Ensayos sobre contabilidad y economía. En homenaje al profesor Ángel Sáez Torrecilla**. Tomo I. Madri: ICAC, 1996.

PEREDA, Jorge Tua. In: **Principios y normas de contabilidad**. Madri: Instituto de Planificación Contable, 1983.

PERI, Giovanni Domenico. **Il negoziante**. Veneza: Giacomo Hertz, 1638.

PETIT, Eugene. **Tratado elemental de derecho romano: desaprollo histórico y exposición general de los principios de la legislación romana desde el origen de Roma hasta el Emperador Justiniano**. Buenos Aires: Araujo, 1940.

PEZZOLI, Sandro. **Profili di storia dela ragioneria**. 2. ed. Padova: CEDAM, 1986.

PFALTZGRAFF, Rogério. **Aspectos Científicos da Contabilidade**. 2. ed. Rio de Janeiro: Tupã, 1956.

PIETRA, Angelo. **Indirizzo de gli economi, o sia Ordinatissima instruttione da regolatamente formare qualunque scrittura in un libro doppio**. Mântua: Individual and Corporate Publications, 1586.

PIGNATARI, Décio. **Informação, linguagem e comunicação**. 20. ed. São Paulo: Cultrix, 1996.

PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MARTINS, Eliseu. O Enforcement das Normas Contábeis e o Alcance do Artigo 58 da Lei nº 12.973/2014. In: **Revista de Direito Contábil Fiscal**. v. 1. n. 1. 2019.

PIRLA, José Maria Fernandez. **Una aportación a la construcción del Derecho Contable**. Madri: Instituto de Estudios Fiscales, 1998.

PLATÃO. **Diálogos I – Teeto, Sofista, Protágoras**. Tradução de Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2007.

POLIZELLI, Victor Borges. Balanço Comercial e Balanço Fiscal: Relações entre o Direito Contábil e o Direito Tributário e o Modelo Adotado pelo Brasil. In: **Direito Tributário Atual**. n. 24. BONILHA, Paulo Celso Bergstrom; COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (coords.). São Paulo: Dialética, 2010.

POSNER, Richard Allen. **Problemas da filosofia do direito**. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

PRIGOGINE, Ilya. **The End of Certainty**. Nova York: The Free Press, 1997, p. 50
Pronunciamento Técnico CPC 27: Ativo Imobilizado. Brasília: Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília, 31 jul. 2009.

PYLE, William W.; LARSON, Kermit D. **Fundamental accounting principles**. 9. ed. Illinois: Irwin, 1981.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a Renda: Requisitos para uma tributação constitucional**. 3. ed. rev. ampl. Rio de Janeiro: LMJ: Mundo Jurídico, 2018.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. São Paulo: Manole, 2004.

RAJAN, Raghuran G.; ZINGALES, Luigi. **Saving Capitalism from the Capitalists**. Princeton: Princeton University Press, 2003.

RAMOS, Paulo de Tarso Vieira; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Repetição do indébito tributário e compensação. Em: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Repetição do indébito e compensação no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

RAND, Ayn. **Introduction to objectivist epistemology**. 2. ed. New York: Penguin Books, 1990.

RAUGEO, Benedetto Cotrugli. **Della mercatura e del mercante Perfetto**. Veneza: all'Elefanta, 1573.

RAZ, Joseph. **O conceito de sistema jurídico: uma introdução à teoria dos sistemas jurídicos**. Tradução de Maria Cecília Almeida. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012.

RAZ, Joseph. **Practical reason and norms**. Princeton: Princeton University Press, 1990.

RENCK, Renato Romeu. **Imposto de renda da pessoa jurídica. Critérios constitucionais de apuração da base de cálculo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

RENNER, Karl. **Gli istituti del diritto privato e la loro funzione sociale**. Bologna: Il Mulino, 1981.

RIBEIRO, Jorge Alberto Péres. Direito Contábil: A Normatização Jurídica com Fundamento na Doutrina Contábil. In: **Revista do CRCRS**. n. 64. 1991.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ROBLES, Gregório. **O Direito como Texto: quatro estudos de teoria comunicacional do Direito**. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005.

ROCHA, Antônio. (Auto-)nomia do direito e linguagem. In: uma resposta hermenêutica para a conexão entre direito tributário e contabilidade. In: **Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região**, [S. l.], v. 33, n. 1. Disponível In: <https://revista.trf1.jus.br/trf1/article/view/293>. Acesso In: 7 jun. 2024

ROCHA, Armandino. **Lições de Teoria da Contabilidade**. Lisboa: Universidade Lusíada, 2004.

ROCHA, Leonel Severo; SCHWARTZ, Germano; CLAM, Jean. **Introdução à teoria do sistema autopoietico do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. Aspectos Constitucionais da não Cumulatividade dos Tributos no Brasil. In: **Direito Tributário Atual**. v. 27. São Paulo: Loyola, 2016.

ROMERO, José Luis. **Estudios de la mentalidad Burguesa**. Buenos Aires: Alianza Editorial, 1999.

ROMERO, José Maria Gondra. **Derecho Mercantil de la comunidade econômica europea**. 1. ed. Madri: Civitas, 1991.

ROMERO, Rivero. **Contabilidad financiera**. Madri: Trivium, 1989.

ROOVER, Raymond de. New perspectives on the history of accounting. In: **The accounting Review**. 1955.

ROOVER, Raymond de. **The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of medieval merchants**. Londres: Sweet & Maxwell, 1956.

ROSS, Alf. **Direito e Justiça**. São Paulo: EDIPRO, 2003.

ROSSI, Giovanni. **L'ente Economico-amministrativo**. Emília: Stabilimento Tipo-Litografico Degli Artigianelli, 1882.

ROTHMANN, Gerd Willi. Considerações sobre a Extensão e Limites do Poder de tributar. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Estudos Tributários – Homenagem à Memória de Rubens Gomes de Sousa**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

SÁ, Antonio Lopes de. **A evolução da contabilidade**. São Paulo: Thomson, 2006.

SÁ, Antonio Lopes de. **Princípios fundamentais de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Antônio Lopes de. **Tecnologia Contábil Contemporânea**. Curitiba: Juruá, 2009.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SANCHES, José Luís Saldanha. O Direito do Balanço. In: **O Direito do Balanço e as Normas Internacionais de Relato Financeiro**. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

SANDFORD, Cedric. **Tax compliance costs measurement and policy**. United Kingdom: Bath Fiscal Publications, 1995.

SANTOS, Sebastião Luiz dos. **Direito Contábil resumido**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1998.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes de. A não-cumulatividade no direito brasileiro (aspectos controversos). In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O princípio da não-cumulatividade. Cadernos de pesquisas tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária, 2004.

SAUER, Wilhelm. **Juristische Methodenlehre**. Stuttgart: F. Enke, 1940.

SAVATIER, René. **Le droit comptable au service de l'homme**. Paris: Dalloz, 2006.

SAVIGNY, Friedrich Carl von. **System des heutigen römischen Rechts**. v. I. Berlim: Veit und Comp, 1840.

SCAFF, Fernando Facury. Reserva do Possível, Mínimo Existencial e Direitos Humanos. **Interesse Público**. n. 32. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

SCHMANDT-BESSERAT, Denise. **Before Writing: Volume 1: From Counting to Cuneiform**. Texas: University of Texas Press, 1992.

SCHMANDT-BESSERAT, Denise. **How Writing Came About**. Texas: University of Texas Press, 1997.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **História da Contabilidade: Foco na Evolução das Escolas do Pensamento Contábil**. São Paulo: Atlas, 2008.

SCHOLZ, Heinrich. **Abriss der Geschichte der Logik**. 2. ed. Califórnia: K. Alber, 1959.

SCHON, Wolfgang. **International Accounting Standards – a “Starting Point” for a Common European Tax Base?** Munique: Max Planck.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Nova contabilidade e tributação: da propriedade à beneficial ownership. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010.

SERRANO, Luis Sánchez. **La declaración tributaria**. Madri: IEF, 1977.

SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. Direito Tributário e contabilidade: independência e intersecção: a convivência das duas ciências. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. v. 25. n. 132. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 12. ed. ver. atual. São Paulo: Malheiros, 1996.

SILVA, Rodrigo Antonio Chaves da. **História da Contabilidade & Finanças**. Curitiba: Juruá, 2014.

SOLL, Jacob. **The Reckoning: Financial Accountability and the Rise and Fall of Nations**. New York: Basic Books, 2014.

SOMBART, Werner. **Der moderne kapitalismus**. 6. ed. v. 2. Munique: Dunker & Humblot, 1924.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 4. ed. 2 tir. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

SPENCER BROWN, George. **Laws of form**. Nova York: The Julian Press, 1972.

STAMMLER, Von Rudolf. **Theorie der rechtswissenschaft**. 2. ed. Halle: Waisenhausen, 1923.

STOLL, Heinrich. Begriff und Konstruktion in der Lehre der Interessenjurisprudenz. In: **Festgabe für Philipp Heck**. Tübingen: Mohr Siebrek Ek.

SUCH, Jose Maria Garreta. **Introducción al Derecho Contable**. Madri: Marcial Pons, 1995.

TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. In: **Revista de Direito Tributário**. a. 2. n. 4. São Paulo: Malheiros, 1978.

TAKATA, Marcos Shigueo. A Conexão da Contabilidade com o Direito Tributário – Direito Contábil e Direito Tributário. In: **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010.

TAVARES, Tomás Cantista. **IRC e Contabilidade. Da Realização ao Justo Valor**. Coimbra: Almedina, 2011.

TAX POLICY. **Tax-Credit and Subtraction Methods of Calculating a Value- Added Tax**. Report to the Joint Committee on Taxation, U.S. Congress. General Government Division. June 30. 1989.

TELLES, Samantha Valentim. FLORES, Eduardo. SALOTTI, Bruno Meirelles. CARVALHO, Nelson. True and Fair Override: Características da sua adoção prática. In: **Revista Fipecafi**. 4. ed. ano. 2. São Paulo: Fipecafi, 2015.

TERRA, Ben; KAJUS, Julie. **A guide to the European VAT Directives**. Introduction to European VAT 2008, v. 1.

TESAURO, Francesco. **Istituzione di Diritto Tributario: 2 – Parte Speciale**. 8. ed. Turim: UTET, 2008.

TEUBNER, Gunther. **O direito como sistema autopoietico**. Tradução de José Engrácia Antunes. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1989.

TIPKE, Klaus. **Chaos, Konglomerat oder System? Systembildung in der Jurisprudenz**. Steuer und Wirtschaft. Köln: Schmidt (Otto), 1971.

TIPKE, Klaus. **Direito Tributário – Steuerrecht**. v. I. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2008.

TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: **Direito Tributário: Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. Tradução de Schoueri, Luís Eduardo. In: **Direito tributário – estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Autonomia privada, simulação e elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 3. ed. ver. atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TRINDADE, André. **Para entender Luhmann e o direito como sistema autopoiético**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

UTUMI, Ana Cláudia Akie. Provocações sobre os Possíveis Efeitos Tributários dos Padrões Internacionais de Contabilidade. In: **Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)**. 3. v. São Paulo: Dialética, 2012.

VALDERRAMA, José Luis Sánchez Fernández de. Las fuentes de la contabilidad. In: **Introducción a los conceptos de contabilidad superior**. Barcelona: Ariel, 1990.

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

VANGERMEERSCH, Richard. Generally accepted accounting principles. In: **The history of accounting: an international encyclopedia**. Nova York: Garland, 1996.

VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução de Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Financeiras, 1952.

VASCONCELLOS, Maria José Esteves de. **Pensamento sistêmico: o novo paradigma da ciência**. Campinas: Papirus, 2002.

VENTURI, Bastiano. **Della scrittura conteggiante di possessioni del Sig.** Roma: Lando Landi, 1655.

VESTING, Thomas. **Teoria do Direito: Uma Introdução**. São Paulo: Saraiva, 2015.

VIANA, Ulisses Schwarz. **Direito e justiça em Niklas Luhmann: complexidade e contingência no sistema jurídico**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2015.

VIANDIER, Alain. **Droit comptable**. Paris: Dalloz, 1984.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

VILLANUEVA, Victoria Eugenia Cambarros. La interpretación económica como critério de interpretación jurídica (algunas reflexiones a propósito del concepto de “propiedad económica” en el Impuesto sobre Patrimonio). In: **Revista española de derecho financiero**. Civitas. n. 44. 1984.

VILLEGAS, Hector. **Curso de Direito Tributario**. Tradução de Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1960.

VILLEGAS, Hector. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Buenos Aires: Depalma, 1973.

VILLEY, Michel. **La formation de la pensée juridique modern**. Paris: PUF, 1968.

VLAEMMINCK, Joseph H. Tradução por FERRANDO, José María González. **Historias y doctrinas de la contabilidad**. Madri: E.J.E.S., 1961.

WAISMANN, Friedrich. Verifiability. In: **Journal of Symbolic Logic**. v. 12. n. 3. Cambridge: University Press, 1947.

WARD, David A.; CULLITY, Maurice C.. Abuse of Rights and the Business Purpose Test as Applied to Taxing Statues. In: **Canadian Tax Journal**. v. 29. 1981.

WATSLAVICK, Paul; BEAVIN, Janet; JACKSON, Don D. **Pragmática da comunicação humana**. Tradução por Álvaro Cabral. São Paulo: Cultrix, 1993.

WEBER, Max. **Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva**. v. I. Brasília: UNB, 2015.

WEBER, Max. **Historia económica general**. México: Fondo de Cultura Economica, 1964.

WEBER, Max. **Wirtschaft und Gesellschaft**. 4. ed. 2. tomo. Tubinga, Mohr, 1956.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a Harmonização Contábil Internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

WIENER, Norbert. **Cibernética e sociedade**. São Paulo: Polígono, 1970.

WIXON, Rufus; KELL, Walter Gerry. & BEDFORD, Norton Moore. **Accountant's handbook**. 5. ed. Nova York: The Ronald Press, 1970.

WOLFF, Hans Julius. Typen im Recht und in der Rechtswissenschaft. In: **Studium Generale: Zeitschrift für die Einheit der Wissenschaft im Zusammenhang ihrer Begriffsbildungen und Forschungsmethoden** 4. 1952.

WOLFMAN, Bernard; RING, Diane. **Federal Income Taxation of Corporate Enterprise**. 6. ed. Harvard: Foundation Press, 2012.

WUNDT, Wilhelm. **Logik: Logik der Geisteswissenschaften**. v. III. 4. ed. Enke, 1921.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.

YOUNG, Ernst &; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Julgados

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 547.245/SC, Rel. Min. Eros Grau, Primeira Turma, Public. 05-03-2010.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Recurso Extraordinário nº 609.096/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, Public. 06-07-2023.

Referências normativas

(Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT)

ABNT NBR 6023: 2018 – Informação e documentação – Referências – elaboração

ABNT NBR 6022:2018 – Informação e documentação – Artigo em publicação periódica técnica e/ou científica – Apresentação

ABNT NBR 6027: 2012 – Informação e documentação – Informação e documentação – Sumário – Apresentação

ABNT NBR 14724: 2024 – Informação e documentação – Trabalhos acadêmicos – Apresentação

ABNT NBR 15287: 2011 – Informação e documentação – Projetos de pesquisa – Apresentação

ABNT NBR 6034: 2005 – Informação e documentação – Índice – Apresentação

ABNT NBR 12225: 2004 – Informação e documentação – Lombada – Apresentação

ABNT NBR 6024: 2003 – Informação e documentação – Numeração progressiva das seções de um documento escrito – Apresentação

ABNT NBR 6028: 2003 – Informação e documentação – Resumo – Apresentação

ABNT NBR 10520: 2002 – Informação e documentação – Citações em documentos –
Apresentação