

ANTONIO LOPO MARTINEZ

**A LINGUAGEM CONTÁBIL
NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

MESTRADO EM DIREITO

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA
SÃO PAULO – 2002**

ANTONIO LOPO MARTINEZ

**A LINGUAGEM CONTÁBIL
NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Dissertação apresentada à banca
examinadora da Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo, como exigência
parcial para a obtenção do título de Mestre
em Direito do Estado (Direito Tributário).**

**Orientador: Prof. Dr. Paulo de Barros
Carvalho**

SÃO PAULO

2002

Banca Examinadora

DEDICATÓRIA

*Ao meu irmão, Roberto Lopo Martinez, em
memória, com muita saudade e amor.*

AGRADECIMENTOS

Ao Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho, paradigma de jurista e exemplo de dedicação à Ciência do Direito.

Aos Profs. Drs. Eurico Marcos Diniz de Santi, Lucia Valle Figueiredo e Tercio Sampaio Ferraz Jr., por tudo o que me ensinaram e significam para mim.

À minha esposa, Maria de Lourdes Di Dio, e ao meu filho, Antonio Lopo Di Dio, por terem compreendido a necessidade de meu afastamento temporário do convívio familiar para a elaboração deste trabalho.

RESUMO

O propósito desta dissertação é esboçar a forma como a linguagem contábil se insere no universo das normas jurídicas, mais particularmente no Direito Tributário. Para isso, partiu-se da premissa de que o Direito é essencialmente um fenômeno lingüístico.

Adverte-se de pronto que, para ter valor no universo jurídico, a linguagem contábil precisa ser juridicizada. O Direito transfigura a linguagem contábil, a ela ensejando significações que podem ser iguais às definidas na ciência pré-jurídica que a tem como objeto, mas que também podem ser apenas parecidas ou, até mesmo, completamente diferentes.

Para a discussão das normas jurídicas, demarca-se neste trabalho, com propósitos pedagógicos, um segmento do Direito, ou seja, o Direito Contábil.

Discute-se a evolução histórica do relacionamento entre o Direito e a Contabilidade.

É revisada a fenomenologia da incidência tributária, identificando-se os pontos em que usualmente a linguagem contábil se faz presente.

Estuda-se igualmente a natureza dos deveres instrumentais vinculados a essa linguagem, ilustrando-se a discussão teórica com o imposto de renda da pessoa jurídica.

Discorre-se sobre o papel da linguagem contábil como meio de prova para a articulação lingüística dos fatos jurídicos tributários e discute-se sinteticamente os efeitos jurídicos das provas contábeis documentais e indiciárias.

SUMÁRIO

DEDICATÓRIA.....	I
AGRADECIMENTOS.....	II
RESUMO	III
ADVERTÊNCIA.....	1
IDENTIFICAÇÃO DO OBJETO.....	5
1 FUNDAMENTOS TEÓRICOS: PREMISSAS E CONCEITOS	10
1.1 SISTEMA DE REFERÊNCIA.....	10
1.2 LINGUAGEM JURÍDICA E LINGUAGEM CONTÁBIL	13
1.2.1 Importância da linguagem no Direito	13
1.2.2 A linguagem jurídica	14
1.2.3 Classificações da linguagem.....	16
1.2.4 Linguagem contábil	18
1.3 ASPECTOS SEMIÓTICOS DA LINGUAGEM.....	23
1.4 A NORMA JURÍDICA.....	27
1.4.1 Textos legislativos e norma jurídica	27
1.4.2 Estrutura lógica da norma.....	28
1.4.3 Normas gerais e abstratas e normas individuais e concretas.....	32
1.5 FONTES DO DIREITO	33
1.6 EVENTO E FATO JURÍDICO	34
1.7 O SISTEMA JURÍDICO E A NECESSIDADE DE HARMONIA	36

2 JURIDICIZAÇÃO DA LINGUAGEM CONTÁBIL	39
2.1 O DIREITO CONTÁBIL E A CIÊNCIA DO DIREITO CONTÁBIL	39
2.2 DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO DO DIREITO CONTÁBIL	44
2.3 O DIREITO CONTÁBIL NO BRASIL	49
2.3.1 Código Comercial.....	49
2.3.2 A primeira Lei da Sociedade por Ações	50
2.3.3 A Lei das Sociedades por Ações vigente.....	52
2.3.4 Normas contábeis emanadas de órgãos de classe e entidades fiscalizadoras.....	54
2.4. PRINCÍPIOS CONTÁBEIS.....	55
2.4.1 Princípios contábeis perante o ordenamento jurídico	55
2.4.2 Princípios contábeis no Brasil	58
2.5 ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL.....	63
2.5.1 Dever jurídico de realizar a escrituração contábil.....	63
2.5.2. Obrigatoriedade de escrituração contábil	65
2.5.3 Requisitos formais de escrituração	68
2.5.4 Diretrizes para a escrituração contábil.....	70
3 NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS E LINGUAGEM CONTÁBIL.....	72
3.1 CONSIDERAÇÕES PROPEDEÚTICAS	72
3.2. DIREITO TRIBUTÁRIO – NORMAS MATERIAIS E INSTRUMENTAIS	73
3.3. LINGUAGEM CONTÁBIL E SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO.....	75
3.3.1 Linguagem contábil juridicizada e tributos.....	75
3.3.2 O lucro no ordenamento jurídico tributário	76
3.4. NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA EM SENTIDO AMPLO E ESTRITO	79
3.5. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E LINGUAGEM CONTÁBIL.....	80
3.5.1 Planos de estudo da fenomenologia da incidência tributária	80
3.5.2 Plano normativo - regra-matriz de incidência (norma impositivo-fiscal).....	81

3.5.3 Plano fático – fato jurídico tributário.....	85
3.5.4 Plano relacional – relação jurídica tributária	87
3.6 A LINGUAGEM CONTÁBIL NA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	89
3.7 DEVERES INSTRUMENTAIS E CONTABILIDADE FISCAL.....	94
3.7.1 Relação jurídica tributária não-obrigacional.....	94
3.7.2 A escrituração contábil-fiscal como dever instrumental.....	97
3.7.3 Sanções pela falta de escrituração	98
3.7.4 Falsificação material e ideológica da escrita contábil-fiscal.....	101
4 PROVA CONTÁBIL NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	103
4.1 TEORIA DA PROVA	103
4.1.1 Considerações iniciais	103
4.1.2 A prova no Direito.....	105
4.1.3 Meios de prova no Direito Tributário	107
4.1.4 Prova contábil.....	109
4.2 PROVA CONTÁBIL DOCUMENTAL	110
4.2.1 Da documentação contábil.....	110
4.2.2 Valor probante da documentação contábil.....	112
4.2.3 Da obrigação de exhibir a escrita contábil.....	115
4.3 PROVA CONTÁBIL INDICIÁRIA	116
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	120
BIBLIOGRAFIA	123

ADVERTÊNCIA

Conforme lição de FRANCESCO CARNELUTTI¹, existem juristas que cometem o erro de aceitar e utilizar empiricamente os conceitos de ciências pré-jurídicas sem o cuidado de identificar o novo e diferente conteúdo (significado) de que eles passam a se revestir no momento em que entram no mundo jurídico. Nesta perspectiva, um dos mais graves erros verificados no Direito Tributário seria o uso conjunto de princípios e conceitos *jurídicos* com princípios e conceitos *pré-jurídicos* (econômicos, financeiros, contábeis e sociais).

É notável a forma pela qual ALFREDO AUGUSTO BECKER² captou o problema, acrescentando que o uso de conhecimentos multidisciplinares, criaria uma “mancebia irregular”, com graves implicações para a eficácia social das normas jurídicas tributárias. Nesse ponto, assim se pronuncia o referido autor em sua obra clássica:

Essa contaminação entre princípios e conceitos jurídicos e conceitos e princípios pré-jurídicos prostitui a atitude mental jurídica, fazendo com que o juiz, a autoridade pública, o jurista, o advogado e o contribuinte desenvolvam (sem disto se aperceberem) um raciocínio pseudo-jurídico. Deste raciocínio pseudo-jurídico resulta, fatalmente, a conclusão invertebrada e de borracha que se amolda e adapta ao caso concreto segundo o critério pessoal (arbítrio) do intérprete do direito positivo (regra jurídica).

Nesse contexto, entende-se que a utilização desregrada de conceitos e princípios pré-jurídicos introduz a incerteza e a contradição no universo jurídico. É incontestável que o rigoroso cuidado com a terminologia não constitui, para a ciência, mero requinte, pois se trata de requisito fundamental de precisão. É perfeita, a respeito, a lição de há muito ministrada por NOBERTO BOBBIO³, segundo o qual fazer ciência é essencialmente constituir uma linguagem rigorosa.

¹ Teoria general del derecho. p. 245.

² Teoria geral do Direito Tributário. p. 39.

³ Teoria della scienza giuridica. p. 200-236.

Qualquer ciência inicia-se apenas com a formação de sua própria linguagem. Em termos práticos, uma ciência só se realizará quando seus conceitos forem expressos sem que haja margem para desentendimentos, ou quando for o menor possível o número destes.

Ao tratar da influência de ciências pré-jurídicas, em particular da Ciência das Finanças, sobre o Direito, assim se pronuncia COSCIANI⁴:

“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.”

Com base na evolução doutrinária, percebe-se que é requisito fundamental para os operadores do Direito a adoção de uma atitude mental jurídica. Assim, quando o Direito utiliza conceito ou princípio pré-jurídico, é mister observar que houve uma *deformação* ou *transfiguração* daquele conceito ou princípio. Ao ingressar no universo jurídico, este passa a ter conteúdo jurídico, que não é nem pode ser aquele conteúdo original e peculiar da ciência pré-jurídica.

Discorrendo sobre o processo de transformação do conceito pré-jurídico no contexto da elaboração da regra jurídica, novamente é ALFREDO AUGUSTO BECKER⁵ que elucida:

Toda e qualquer regra jurídica nunca é a simples consagração e canonização de uma diretriz fornecida pelas ciências pré-jurídicas, porém é sempre o resultado da escolha premeditada de um equilíbrio e de uma verdadeira construção.

A praticabilidade e a certeza do direito positivo exigem que, na construção da regra jurídica, seja deformada e transfigurada a matéria-prima (as diretrizes, resultados, etc.)

⁴ Principi de Scienza delle Finanze. p. 9.

⁵ No entender de BECKER, a utilização equivocada de conceitos pré-jurídicos no Direito Tributário acaba criando o que ele denominou de “manicômio” jurídico-tributário, o que seria, no seu entender, um claro sintoma de demência.

fornecida pelas ciências pré-jurídicas. E esta deformação e transfiguração é obtida mediante o emprego de múltiplos e interessantíssimos processos que, em seu conjunto, formam a arte (“técnica”) de elaboração do direito positivo.

A seguir, ao detalhar o processo de deformação e transfiguração, acrescenta:

Na elaboração da regra jurídica, o legislador poderá com referência ao “dado” (matéria-prima ou diretriz fornecida pelas ciências pré-jurídicas):

- a) deformá-lo;
- b) contrariá-lo;
- c) e, mesmo que na aparência não tenha havido a deformação (quando parece consagrar integralmente ou canonizar a diretriz oferecida pela ciência pré-jurídica), ainda nesta hipótese, há sempre maior ou menor deformação naquela diretriz.

O objetivo desta dissertação é discutir o papel, no Direito Tributário, da linguagem contábil, entendendo-se a esta como o conjunto dos princípios e conceitos que são próprios da ciência e técnica contábil. O foco da análise estará na compreensão da forma pela qual a linguagem contábil se insere no conjunto das normas jurídicas, ou seja, como ela se deforma, transforma e ganha perfil de juridicidade.

No Direito Tributário, a linguagem contábil tem papel da maior relevância, constituindo, entre outros aspectos: i) meio de prova de eventos tributários; ii) elemento estrutural na fenomenologia da incidência tributária; iii) fundamento para deveres instrumentais.

Embora se acredite que os conceitos e princípios pré-jurídicos só têm validade no campo jurídico quando juridicizados, endossa-se o entendimento de PAULO DE BARROS CARVALHO⁶, quando comenta a extremada reação dos doutrinadores em relação a algumas ciências pré-jurídicas, em particular a Contabilidade:

Apoiado na pureza metodológica kelseniana, devidamente refletida no empirismo lógico do “Círculo de Viena”, a reação foi de certo modo radical, afastando da cogitação da Ciência do Direito, em sentido estrito, matérias que, em princípio, eram consideradas pré-

⁶ Prefácio da obra “Imposto de renda da pessoa jurídica: critérios constitucionais de apuração da base de cálculo”, de RENATO ROMEU RENCK.

jurídicas ou metajurídicas. Entre elas estiveram as ciências contábeis, malgrado o extenso plano desse setor coberto pela juridicidade. Hoje, o funcionamento das sociedades civis e comerciais está amplamente prescrito no direito positivo brasileiro, de tal modo que conhecer tais campos significa, também, travar contato com o preceitos jurídicos que lhes governam os passos. Penso presidir aqui o excesso a que me referi. A pretexto de repudiar o que não fosse estritamente jurídico, a comunidade científica acabou desprezando domínios importantes para a disciplina das condutas inter-humanas.

Todo aquele que pretender aproximar-se da vida dessas sociedades, células indispensáveis para a movimentação econômica do país, verá que o trato com o direito tributário requer a consideração direta da linguagem contábil-fiscal, com sua particularíssima simbologia, cuidadosamente juridicizada pela legislação específica.

Com base nessas reflexões, este trabalho, salvo equívoco, é o primeiro a fazer uma análise científica sobre como a linguagem contábil se insere no mundo jurídico tributário e, em particular, de que forma ela passa a interagir com as normas tributárias.

A ciência e técnica contábil constituem conhecimentos pré-jurídicos; entretanto, devido ao fato de a linguagem contábil juridicizada permear freqüentemente o Direito Tributário, ela não pode deixar de ser apreciada pelos operadores do Direito.

IDENTIFICAÇÃO DO OBJETO

O foco do Direito Tributário é reger a relação jurídica que se estabelece entre o poder público e o sujeito passivo, tendo em vista, quanto aos tributos, o pagamento por este e o recebimento por aquele.

A relação jurídica tributária que se estabelece é complexa, pois abrange direitos e deveres do fisco e do contribuinte. A fazenda pública tem o direito de exigir do contribuinte o pagamento do tributo e de praticar todos os atos necessários à fiscalização e apuração deste. O sujeito passivo, por sua vez, tem o dever de pagar o tributo e de cumprir os encargos formais necessários à apuração do débito.

Nessa relação jurídica, é possível distinguir aspectos substantivos (materiais) e administrativos (formais), que, de certo modo, permitem diferenciar didaticamente o Direito Tributário material do Direito Tributário formal. No âmbito da relação material encontram-se os vínculos associados às normas jurídicas que dispõem sobre os tributos; no âmbito formal encontram-se os vínculos associados aos deveres instrumentais indispensáveis à exigência do tributo.

Estando o Direito Tributário fundamentalmente preocupado em regular as condutas intersubjetivas, está na transferência pecuniária do tributo o ponto mais importante dessa relação. A propósito, diz GERALDO ATALIBA⁷:

“... o objeto das normas jurídicas é o comportamento humano. Assim, o objeto da obrigação tributária é o comportamento do sujeito passivo = entrega de dinheiro aos cofres públicos. O dinheiro, assim, é o objeto de comportamento.”

Em vários tributos do sistema pátrio, a linguagem contábil permeia de forma marcante o fenômeno da incidência tributária; assim, torna-se crucial entender como essa linguagem irá adaptar-se à linguagem jurídica.

⁷ Hipótese da incidência tributária. p. 32.

A linguagem contábil⁸ é comumente definida como a linguagem universal dos negócios. Dentre os aspectos de que trata a Contabilidade destacam-se os processos de escrituração, classificação e resumo de elementos informativos resultantes de atos e transações econômicas. Mais além, ela envolve também a preparação de relatórios (demonstrações contábeis) que permitem identificar, medir e comunicar informações de natureza econômica.

Numa tentativa de apresentar um conceito mais próximo da realidade jurídica, poder-se-ia definir a Contabilidade como o conjunto de conhecimentos científicos e/ou técnicos que estabelecem e fornecem os princípios básicos pelos quais se pode obter um aparelho escritural capaz de registrar e fiscalizar (controlar) as mutações patrimoniais, permitindo evidenciar o patrimônio em dimensão estática (conjuntos dos ativos menos obrigações), bem como em perspectiva dinâmica (resultado decorrente das variações do patrimônio num período).

A linguagem contábil desempenha papel relevante tanto no Direito Tributário substantivo – na definição do objeto do comportamento (pagamento do tributo), identificando e mensurando as variações patrimoniais – quanto no Direito Tributário formal – servindo para prescrever deveres instrumentais associados à escrituração contábil-fiscal. A linguagem contábil permeia com tamanha intensidade as relações jurídicas em geral, que, provavelmente, a Contabilidade seja área de conhecimento não-jurídico das mais juridicizadas, circunstância normalmente reconhecida pelos próprios profissionais da área contábil.

⁸ Definições de Contabilidade:

“É a ciência que estuda e pratica as funções de orientação do controle e do registro relativo aos atos e fatos da administração.” (1.º Congresso Brasileiro de Contabilidade – 1924)

“Ciência que estuda e interpreta os registros dos fenômenos que afetam o patrimônio de uma entidade.” (Dicionário Aurélio – 2001)

Comentando a íntima relação da linguagem contábil com a linguagem jurídica, PAULO DE BARROS CARVALHO⁹ afirma:

Os assim chamados “fatos contábeis” são construções de linguagem, governadas pelas diretrizes de um sistema organizado para registrar ocorrências escriturais, articulando-se num todo carregado de sentido objetivo.

Quando o direito se ocupa dessa trama sógnica, fazendo sobre ela incidir sua linguagem deôntica, temos o jurídico–prescritivo empregado na condição de metalinguagem, isto é de linguagem de sobrenível, e a Ciência do Direito Tributário operando como metalinguagem, porém de caráter descritivo.

Poder-se-ia advertir que sempre tudo se passa assim, porquanto as normas jurídicas estariam, invariavelmente, percutindo sobre a linguagem do social, com o que estou de acordo. Todavia, *no caso dos registros contábeis, essa linguagem se interpõe acima da linguagem social e abaixo da camada lingüística do direito posto. 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 socioeconômico.* (Destacou-se.)

Diante disso, procurar-se-á investigar as implicações da linguagem contábil no Direito Tributário substantivo e formal. O Direito será analisado como sistema único e harmônico, e o sistema de referência básico será a análise da linguagem na construção do sentido das normas jurídicas¹⁰.

Dentre os temas que serão abordados, destaca-se o Direito Contábil, que é ramo do conhecimento jurídico muito escassamente explorado pela doutrina pátria. Ele engloba o conjunto de normas jurídicas que têm como objeto a Contabilidade, atribuindo a ela eficácia no mundo jurídico.

Nesse aspecto, é relevante esclarecer que, quando o Direito Tributário utiliza

⁹ Prefácio da obra “Imposto de renda da pessoa jurídica: critérios constitucionais de apuração da base de cálculo” – RENATO ROMEU RENCK.

¹⁰ A norma jurídica é uma mensagem deôntica (dever-ser) com sentido completo. Fala-se em norma jurídica quando presente a seguinte situação: ocorrido o fato F, instaura-se a relação R entre duas ou mais pessoas. Através dessa estrutura, a norma jurídica, veiculada por meio de lei (instrumento introdutório do sistema jurídico), impõe um determinismo formal. Por outro lado, ela modifica a realidade regulando as condutas intersubjetivas, estabelecendo um dever-ser.

princípios ou conceitos de outros ramos do Direito¹¹ (como o Direito Constitucional, o Direito Administrativo e o Direito Contábil), ele o faz, salvo se existir expressa regra jurídica transfiguradora e deformadora, acatando integralmente tais princípios ou conceitos, sem deformá-los ou transfigurá-los. A deformação ou transformação ocorre em momento anterior, quando o princípio ou conceito jurídico se constituiu naquele outro ramo do Direito.

Desse modo, para se entender o papel da linguagem contábil no Direito Tributário, em determinadas circunstâncias torna-se imperativo focalizar aquele ramo do Direito em que ocorreu o processo de transfiguração da linguagem contábil pré-jurídica em linguagem contábil jurídica.

Com o propósito de desenvolver o tema, estruturou-se a dissertação em capítulos, da forma a seguir exposta.

No Capítulo 1, apresenta-se o sistema de referência e premissas utilizadas para a análise que será efetuada. Nele se discutem os conceitos que serão utilizados ao longo do trabalho. Trata-se de apanhado sintético dos principais pontos que constituirão a linha delimitadora do estudo.

No Capítulo 2, discorre-se sobre a linguagem contábil juridicizada, em particular o Direito Contábil, e sua íntima relação com o Direito Tributário. Dentre os pontos discutidos neste capítulo destaca-se a evolução histórica do Direito Contábil no Brasil, a obrigação jurídica de escriturar, bem como a discussão do valor jurídico dos lançamentos contábeis.

No Capítulo 3, analisa-se o papel da linguagem contábil no Direito Tributário substancial, discutindo-se aspectos específicos ligados à definição do elemento material e quantitativo no fenômeno da incidência tributária. Adicionalmente, faz-se reflexão sobre os denominados “deveres instrumentais” e sua fundamentação jurídica.

No Capítulo 4, discute-se o papel da prova contábil documental no Direito

¹¹ Deve-se ter sempre em mente que, apesar de o Direito Tributário ser tratado como disciplina jurídica autônoma, predominantemente justificada para fins de natureza didática, concretamente não existe a referida autonomia. O Direito é uno, um todo a reger a vida social. A divisão do Direito em ramos é funcional e didática, e nada mais do que isso.

Tributário. Ademais, é discutido o papel das presunções e ficções, que constituem meio de prova muito utilizado pelas autoridades fiscais e que muitas vezes são estabelecidas com base na Contabilidade.

1 FUNDAMENTOS TEÓRICOS: PREMISSAS E CONCEITOS

1.1 SISTEMA DE REFERÊNCIA

A complexidade do Direito exige, quando da produção de um trabalho teórico, a explicitação do sistema de referência. A diversidade de enfoques sob os quais se poderia estudar o Direito tornariam as idéias ininteligíveis ou excessivamente extensas para serem sistematicamente apresentadas. Portanto, é imperativa a escolha da abordagem para o trato do Direito.

É notável a forma pela qual GOFFREDO TELLES JÚNIOR expôs o problema: “A idéia de sistema de referência toma posição dominadora em todo o conhecimento humano. Sem sistema de referência, o conhecimento é desconhecimento.”¹²

Apesar de se reconhecer a diversidade de enfoques existentes acerca do Direito, neste trabalho optou-se por examiná-lo sob a ótica da linguagem. Ao se optar por uma perspectiva, de certo modo isola-se o objeto de estudo, qual seja, o direito posto¹³, e passa-se a analisá-lo sob determinado ângulo, não se deixando de reconhecer a multiplicidade de outros enfoques que sobressaem das normas jurídicas¹⁴.

¹² Direito Quântico. p. 2.

¹³ Tratando do Direito posto, diz PAULO DE BARROS CARVALHO: “Se pensarmos no conjunto de todas as normas jurídicas válidas, num determinado intervalo de tempo e sobre específico espaço territorial, inter-relacionadas sintática e semanticamente, segundo um princípio unificador, teremos o direito positivo que aparece no mundo integrado numa camada de linguagem prescritiva, pertencente à região ôntica dos objetos culturais, visto que é produzida pelo homem para disciplinar a convivência social, dirigindo-se, finalisticamente, ao campo material das condutas intersubjetivas.” (Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. p. 45)

¹⁴ Corte metodológico é o ato lingüístico delineador da linguagem do objeto de estudo. Cabe ressaltar que a incisão que está sendo efetuada ocorre mediante processo de abstração, operação lingüística consistente em cindir parte de um todo. Essa separação se materializa como uma medida arbitrária do sujeito cognoscente, não estando sujeita a contestações.

Como premissa do estudo a ser realizado, entende-se que, para se operar o conhecimento sobre a realidade, é imprescindível a presença da linguagem. É por meio desta que se pode conhecer¹⁵ e trazer para o sujeito a compreensão do objeto.

MARIA HELENA DINIZ afirma:

“Conhecer é trazer para o sujeito algo que se põe como objeto. É a operação imanente pela qual o sujeito pensante se representa um objeto. É o ato de pensar um objeto, ou seja, de torná-lo presente à inteligência.”¹⁶

É mister destacar que, se se reconhece a existência da realidade efetiva, materializada no tempo e no espaço, para que se opere o conhecimento dela é imprescindível sua objetivação. Desse modo, para que se tenha um conhecimento é indispensável que se supere a etapa da simples percepção de algo (*noesis*) e se estructure o objeto (*noema*).

No processo de conhecimento¹⁷ do objeto ganha destaque a função da linguagem, que é elemento crucial para a formalização do objeto¹⁸. Na essência, qualquer conhecimento da realidade pressupõe linguagem. A propósito, afirma LUDWIG WITTGENSTEIN¹⁹: “Os limites da minha linguagem significam os limites do meu mundo.”

Nessa linha de pensamento, a linguagem surge como forma de transformar a realidade efetiva em realidade conceitual, constituindo o instrumento e recurso para a obtenção desse conhecimento.

¹⁵ A teoria do conhecimento é uma explicação ou interpretação filosófica do conhecimento humano. O dualismo sujeito/objeto pertence à essência do conhecimento. Conhecer é interiorizar o objeto, retirando dele a intuição de cada um, ou seja, sua peculiar noção de essência, de valor e de existência.

¹⁶ Compêndio de introdução à Ciência do Direito. p. 13.

¹⁷ Para LOURIVAL VILLANOVA (1988), o conhecimento é um fato complexo que ocorre dentro de um processo comunicacional. É a relação que se dá entre: (1) a linguagem do sujeito cognoscente e (2) a linguagem do sujeito destinatário sobre (3) a linguagem do objeto enunciado. Sob essa ótica, o conhecimento é a relação entre linguagens e significações.

¹⁸ Não discrepa dessa linha EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI: “O conhecimento ocorre em um universo-de-linguagem e é mediante a linguagem que se fixam as significações e se comunica o conhecimento.” (Lançamento tributário. p. 31)

¹⁹ Tractatus logico-philosophicus, proposição 5.6. Apud PAULO DE BARROS CARVALHO. Apostila de lógica jurídica. São Paulo: PUC, 1999.

Dissertando sobre o processo de conhecimento, JOANA LINS E SILVA²⁰

afirma:

... o conhecimento pressupõe a existência de um conceito, o conceito pressupõe a existência de uma linguagem; o conhecimento pressupõe a existência de linguagem. O que se quer explicar é que, uma vez em contato com determinado objeto, este mesmo objeto pensado reveste-se necessariamente de forma proposicional. Isto se dá de forma imediata e automática, pois, à medida que se pensa, a linguagem vai colorindo os objetos do pensamento, impossibilitando qualquer isolamento do objeto pensado, sem linguagem. Daí poder-se afirmar que o conhecimento, o entendimento, não se desenvolve sobre algo real, mas sim sobre a realidade conceitual, sobre as proposições que se formam na mente do ser cognoscente acerca da realidade pensada.

A linguagem desempenha papel de grande relevância para o conhecimento do objeto do Direito. É apenas por intermédio dela que o Direito se manifesta e se constitui como grande fenômeno comunicacional. O que não estiver revestido de linguagem jurídica está fora do seu campo de percepção, não fazendo parte de sua realidade.

Juízo semelhante emite PAULO DE BARROS CARVALHO²¹, nos seguintes termos:

Podemos tomar como pressuposto que a realidade, e, dentro dela, a realidade social, é constituída pela linguagem (linguagem social, digamos) (...) Sobre essa linguagem incide a linguagem prescritiva do direito positivo, juridicizando fatos e condutas, valorada com o sinal positivo da licitude e o negativo da ilicitude. A partir daí, aparece o direito como sobrelinguagem, ou linguagem de sobrenível, cortando a realidade social com a incisão profunda da juridicidade. Ora, como toda a linguagem é redutora do mundo sobre o qual incide, a sobrelinguagem do direito positivo vem separar, no domínio do real-social, o setor juridicizado do setor não-juridicizado.

É inegável que o Direito é praticado por meio da linguagem. Desse modo, justifica-se a abordagem adotada neste trabalho, pela qual se busca alcançar o significado que os conceitos contábeis assumem no universo jurídico. A linguagem contábil, juridicizada como universo de prática e manifestação de significação, repercute sobre o fenômeno de incidência tributária.

²⁰ Fundamentos da norma tributária. p. 60.

²¹ Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. p. 11.

O operador do Direito encontra na linguagem um eixo de investigação da produção da chamada juridicidade.

O projeto de reconhecimento da significância da linguagem contábil no seio da juridicidade visa reescrever o Direito reconhecendo a complexidade e heterogeneidade que os fenômenos lingüísticos nele introduzem. Mais que propor uma discursividade acerca da literalidade de palavras e signos procedentes da linguagem contábil, o propósito é reapreciar criticamente parte do repertório de conceitos contábeis juridicizados com forte afinidade com o Direito Tributário.

1.2 LINGUAGEM JURÍDICA E LINGUAGEM CONTÁBIL

1.2.1 Importância da linguagem no Direito

A linguagem permeia intensamente o trato diário dos problemas jurídicos, seja na interpretação das normas, seja na produção de textos.

Isto se patenteia de forma insofismável quando EDUARDO BITTAR afirma:

... a linguagem é tão significativa para o universo dos acontecimentos jurídicos que, sem ela, determinados discursos nem sequer podem existir, de modo que as práticas jurídicas que deles derivam também se tornam impossíveis. Assim, na produção jurídica, o que é (existe) pode ser dito o exteriorizável e exteriorizado (sentença passada em mãos do escrivão, norma publicada no Diário Oficial, despacho de expediente oficialmente lançado nos autos por funcionário público...), o que confere ao existir jurídico a qualidade de ato de linguagem, notadamente um fato social.²²

Compartilhando dessas idéias, PAULO DE BARROS CARVALHO²³ lembra que, segundo HANS KELSEN, onde houver Direito haverá normas jurídicas, e acrescenta: onde houver normas jurídicas haverá, certamente, uma linguagem em que tais normas se manifestam.

²² Linguagem jurídica. p. 55.

²³ Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. p. 17.

Segundo o modelo de referência aqui acolhido para análise do Direito, a realidade jurídica, ou mesmo a realidade contábil, só se constitui quando relatada em linguagem.

Em suma, é impossível pensar em Direito sem a linguagem. Nesse contexto, é de fundamental importância a compreensão da função da linguagem no Direito, pois, em última análise, é por meio dela que o Direito alcança as condutas humanas em suas relações intersubjetivas.

1.2.2 A linguagem jurídica

Dentre os vários conceitos de linguagem, nesta dissertação optou-se por aquele formulado pelo neopositivismo. Segundo RUDOLF CARNAP²⁴, a linguagem é o sistema de signos utilizados como meio de comunicação entre as pessoas com o propósito de influir atos, decisões e pensamentos. Constatou-se, portanto, que o signo é a unidade de análise de qualquer sistema lingüístico.

Associados que são ao conceito de signo, torna-se importante elucidar os conceitos de *suporte físico*, *significado* e *significação*. Na literatura semiológica não existe uniformidade terminológica quanto a esses termos²⁵. Todavia, PAULO DE BARROS CARVALHO²⁶, perquiridor na área da semiótica jurídica, espousa esta exegese:

Como unidade de um sistema que permite a comunicação inter-humana, signo é um ente que tem o *status* lógico de relação. Nele um suporte físico se associa a um significado e a uma significação, para ampliarmos a terminologia husserliana. O *suporte físico* da linguagem idiomática é a palavra falada (ondas sonoras, que são matéria, provocadas pela

²⁴ Introducción a la semántica. Faculdade de Filosofia y Letras da Universidade de Buenos Aires, Cuadernos de Epistemología. Apud LUIS ALBERTO WARAT, O Direito e sua linguagem. p. 38.

²⁵ Esses conceitos foram originalmente desenvolvidos por Edmund Husserl para os três pontos do “triângulo básico”, modelo analítico de comunicação signica. Outras denominações são encontradas, à vista de classificação bifásica, tais como indicador e indicado (Carnap) e significante e significado (Saussure). Já em classificação trifásica tem-se significante, referente e significado (Umberto Eco), vínculo signico, denominatum e designatum (Chales Morris), e signo, objeto e interpretante (Charles Peirce).

²⁶ Apostila da disciplina Filosofia do Direito I (Lógica Jurídica). São Paulo: PUC, 1998.

movimentação de nossas cordas vocais, no aparelho fonético) ou a palavra escrita (depósito de tinta no papel ou no giz na lousa). Esse dado que integra a relação sgnica, como o próprio nome indica, tem natureza física, material. Refere-se a algo no mundo exterior ou interior, da existência concreta ou imaginária, atual ou passada, que é seu *significado*; e suscita em nossa mente uma noção de idéia ou conceito que chamamos de *significação*.

Os conceitos de suporte físico, significado e significação podem ser identificados em qualquer sistema de linguagem. A linguagem jurídica não foge à regra, encontrando-se nela claramente demarcados esses pontos. Isso é o que ensina EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI:

“O direito, enquanto objeto do conhecimento, apresenta-se em linguagem na forma enunciativa. Enunciado é o modo expressional frástico, conjunto de palavras que, relacionadas, cumprem com o requisito de serem significativas. Caracteriza-se por apresentar concretude existencial mediante um suporte físico.”²⁷

Muito bem discernido por MIGUEL REALE²⁸, o Direito pertence à classe dos objetos culturais e, como tal, deve ser visto sempre na sua dualidade existencial: suporte e significado (valor). Abstraindo-se de considerações axiológicas, neste estudo, por opção metodológica, volta-se o foco para o suporte lingüístico. É mister destacar, entretanto, que não se trata da extrema opção filosófica de afirmar que o Direito só se manifesta em linguagem do Direito Positivo, ou que o Direito é só isso.

Na verdade, o que se pretende é fazer um corte metodológico para dizer que, para ser aplicado ao caso concreto, o Direito requer linguagem jurídica adequada. Portanto, o que se defende é que a realidade jurídica, ou mesmo a realidade contábil, só se constitui quando relatada em linguagem.

Assim é que temos a linguagem do Direito Positivo como ponto de partida para o estudo do Direito. Este, objeto predominantemente do mundo cultural, opera com a linguagem prescritiva, e só a partir dele determinam-se os fatos que ingressam no campo de conhecimento jurídico.

²⁷ Lançamento tributário. p. 30.

²⁸ Introdução à Filosofia. 1964.

1.2.3 Classificações da linguagem

Várias podem ser as classificações da linguagem, dependendo do prisma pelo qual se enfoque a matéria²⁹. Segundo sua natureza, a linguagem pode ser classificada em: a) natural ou ordinária; b) técnica; c) científica³⁰; d) filosófica; e) artística.

Entre elas, PAULO DE BARROS CARVALHO destaca:

a) Linguagem natural aparece como o instrumento por excelência da comunicação entre as pessoas. Espontaneamente desenvolvida, não encontra limitações rígidas, vindas fortemente acompanhadas de outros sistemas de significação coadjuvante, entre os quais, quando falada, a mímica.

(...)

b) Linguagem técnica é toda aquela que se assenta no discurso natural, mas aproveita em quantidade consideráveis palavras e expressões de cunho determinado, pertinente ao domínio das comunicações científicas. Não chegando a atingir uma estrutura que se possa dizer sistematizada, busca transmitir informações imediatas acerca da funcionalidade do objeto, utilizando, para tanto, número maior ou menor de termos científicos.

(...)

c) Linguagem científica é um discurso que se pode dizer artificial, porquanto tem origem na linguagem comum, passando por um processo de depuração, em que se substituem as locuções carregadas de imprecisão significativa por termos na medida do possível unívocos e suficientemente aptos para indicar com exatidão os fenômenos descritos...³¹

²⁹ Diz ROQUE ANTONIO CARRAZZA: “As classificações só são possíveis porque o agente classificador leva em conta o que as coisas a serem classificadas têm de semelhante, desconsiderando o que têm de dissímil. Deveras, como não há no Universo duas realidades rigorosamente iguais, as classificações só são possíveis porque o homem, fazendo, com sua inteligência, abstrações, equipara coisas que em rigor não são idênticas. Isto nos leva a concluir que as classificações não estão no mundo fenomênico (no mundo real), mas na mente do homem (agente classificador).” (Curso de Direito Constitucional Tributário. p. 437)

³⁰ As linguagens natural e técnica diferem da científica, porque naquelas o observador somente se dá conta da realidade aparente, sem quaisquer pretensões apriorísticas, organizadas, enquanto a linguagem científica decorre da observação controlada, metódica, buscando a relação necessária na natureza das coisas. Mas a maior característica da linguagem científica é que ela se ampara na busca da verdade que se possa demonstrar, com provas e instrumentos de verificação.

³¹ Apostila da disciplina Filosofia do Direito I (Lógica Jurídica) (São Paulo: PUC, 1998. p. 28-31). PAULO DE BARROS CARVALHO aponta outros modos de classificar as linguagens. Entre outros critérios, cabe mencionar aquele associado à função da linguagem: a) linguagem descritiva; b) linguagem expressiva de situações subjetivas; c) linguagem prescritiva de condutas; d) linguagem interrogativa; e) linguagem operativa; f) linguagem fáctica; g) linguagem propriamente persuasiva; h) linguagem fabuladora.

Conforme suas funções ou usos, a linguagem pode se apresentar sob diferentes modalidades, tais como a descritiva, a diretiva e a operativa.

A linguagem descritiva é aquela que se limita a enunciar fatos ou descrever situações, a diretiva (normativa ou prescritiva) é aquela usada para dirigir a conduta, a produção de coisas ou o exercício do raciocínio, e a operativa é aquela que tem por função produzir efeitos concretos.

Quanto ao plano³² em que ela se situa, a linguagem pode ser classificada como: a) linguagem-objeto: é aquela que é estudada ou descrita pelo observador (por exemplo, a linguagem do Código Tributário Nacional); b) metalinguagem: é a utilizada pelo estudioso para descrever a linguagem-objeto (por exemplo, quando o doutrinador emite opinião sobre norma jurídica).

O Direito encontra-se necessariamente plasmado na linguagem em sua função prescritiva, objetivada no conjunto identificável de instrumentos normativos. Acrescente-se que o cientista do Direito³³, ao versar sobre o Direito Positivo (função prescritiva), certamente o fará em outra linguagem (função descritiva), a linguagem sobre outra linguagem (metalinguagem).

PAULO DE BARROS CARVALHO apresenta as diversas linguagens estruturadas em camadas:

... há uma linguagem, que nominamos de social, constituidora da realidade que nos cerca. Sobre essa camada, a “linguagem do direito positivo”, como discurso prescritivo de condutas, vai suscitar aquele plano que tratamos como sendo da “facticidade jurídica”: fatos jurídicos não são simplesmente os fatos do mundo social, constituídos pela linguagem de que nos servimos no dia-a-dia. Antes, são os enunciados proferidos na linguagem competente do direito positivo, articulados em consonância com a teoria das provas. *Quem quiser relatar com precisão os fatos jurídicos, nomeando-lhes os efeitos, que use a teoria das provas, responsável pelo estilo competente para referência aos acontecimentos do mundo do direito.*³⁴ (Destacou-se.)

³² Utilizando a terminologia empregada por LOURIVAL VILANOVA, tem-se de plano dois níveis lingüísticos: 1) a linguagem-objeto (Lo), que seria a linguagem prescritiva em que se manifesta o direito positivo e 2) a metalinguagem (L1), que se traduz na linguagem descritiva do cientista do Direito. Esta (L1) versa sobre aquela (Lo).

³³ A Ciência do Direito trata do estudo realizado acerca do Direito Positivo. O cientista do Direito se debruça sobre o plexo de normas jurídicas válidas (Direito Positivo), descrevendo-as. A Ciência do Direito é uma sobrelinguagem, estando comparativamente acima da linguagem do Direito Positivo e discorrendo sobre esta.

³⁴ Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. p. 89.

Constata-se que, para a eficácia do Direito, é imprescindível a utilização da teoria da provas, visando comprovar a existência “real” de determinados eventos. Nesse ponto, a linguagem contábil, com as suas características, ganha relevância no contexto jurídico.

1.2.4 Linguagem contábil

De existência bastante antiga, a Contabilidade aprimorou-se e acompanhou a evolução cultural e econômica do homem. Originalmente, o homem satisfaz suas necessidades através do autoconsumo, extraíndo da natureza todos os elementos que eram necessários à sua sobrevivência; em fase posterior, passou à divisão do trabalho, quer dizer, à especialização na produção de determinados bens, que passou a trocar.

Iniciou-se assim o comércio, primeiro pelo escambo, posteriormente pela moeda como medida de valor. O dinheiro trouxe maior velocidade às transações comerciais. Com a crescente complexidade das operações comerciais, surgiu a necessidade de auxiliar a fraca memória do que se fazia com os bens econômicos, nascendo a *Crônica do Patrimônio*, que evoluiu para a atual Contabilidade.

A Contabilidade é atividade que tem como objetivo o registro das transações que se realizam com o patrimônio, permitindo acompanhamento individual e global dos elementos patrimoniais. Pode-se dizer que a descrição dos fatos que ocorrem com o patrimônio é semelhante à atividade desenvolvida pela História, pois por História se entende a narração verídica dos atos passados dignos de memória. Entretanto, a Contabilidade apresenta uma particularidade: ela focaliza exclusivamente os aspectos econômico-financeiros do patrimônio.

A seqüência de determinados eventos econômico-financeiros é exposta a partir da *ordem de contas*. Efetivamente, a descrição do fenômeno contábil se faz através de unidade de medida de Contabilidade, as “contas”. É nestas que se registram todos os bens que constituem a unidade econômica. Haverá, portanto, na

Contabilidade tantas contas quanto forem os elementos patrimoniais existentes no universo que está sendo observado.

A linguagem contábil possui fundamentalmente função descritiva, voltada prioritariamente a relatar todos os eventos econômicos que têm reflexo sobre o patrimônio de determinada entidade. Na descrição das transações econômico-financeiras, a linguagem contábil procura, através de seus métodos e procedimentos, evidenciar estática e dinamicamente o que ocorreu com o patrimônio, bem como descreve o valor do conjunto patrimonial em determinado período e como este variou entre um período e outro.

Deve-se enfatizar que os métodos e procedimentos contábeis são apenas meios para se implementar os objetivos da Contabilidade³⁵. Existem sempre alternativas ao se efetuarem os registros contábeis, do que resulta diferente apresentação dos dados.

Os métodos alternativos geralmente diferem entre si quanto às características, tais como exatidão, oportunidade e custos. Ao escolher um método para a produção do resultado final, a Contabilidade deverá procurar o equilíbrio ótimo entre os agentes interessados nos resultados.

Assim LÁUDIO CAMARGO FABRETTI³⁶ descreve as funções da linguagem contábil:

³⁵ A informação contábil pode ser gerada com diferentes objetivos, que dependerão fundamentalmente do usuário a que se destine. Diversos são os usuários das informações contábeis, dentre os quais se podem destacar os proprietários, os gestores, os investidores, a comunidade em geral e as autoridades fiscais. Dependendo do usuário, um tipo de informação torna-se mais relevante, influenciando a escolha dos métodos e técnicas contábeis. A Contabilidade voltada para o fisco é usualmente definida como Contabilidade Tributária (ou Contabilidade Fiscal). A Contabilidade Tributária apresenta a característica de ser muito juridicizada, existindo instrumentos prescritivos que procuram, na medida do possível, reduzir a variedade de alternativas e escolhas de métodos que possam ser utilizados pelos profissionais do conhecimento contábil na elaboração de seus informes e relatórios.

³⁶ Contabilidade Tributária. p. 31.

A contabilidade têm como funções:

- a) registrar os fatos administrativos (memória);
- b) demonstrar e controlar as mutações patrimoniais (controle);
- c) servir como elemento de prova em juízo ou tribunal;
- d) fornecer elementos para que os acionistas e sócios possam examinar as contas da diretoria e aprová-las ou não;
- e) demonstrar ao fisco o cumprimento da legislação tributária;
- f) fornecer dados para a tomada de decisões.

RENATO ROMEU RENCK³⁷ ensina:

“A contabilidade constitui-se no corpo de linguagem que expressa os critérios do cálculo do patrimônio, sua mutações quantitativas e qualitativas, e nos aponta critérios de cálculo metodológico.”

Afinado com este abordagem, JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES assim se pronuncia:

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 seqüência 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.³⁸

A seguinte lição de desse autor contribui para a compreensão da função e utilidade da linguagem contábil:

... como é necessário atingir-se a finalidade da técnica contábil, que é precisamente a tradução fiel do significado dos eventos econômicos em linguagem numérica, organizada, neutra e coerente, possibilitando a verificação do resultado das atividades das unidades empresariais, a ciência contábil prevê a realização de cortes temporais epistemológicos que permitem analisar a situação patrimonial e financeira de uma unidade empresarial sem comprometer a sua vocação à permanência. Ou seja, a técnica contábil procede a cortes formais de verificação e análise.

³⁷ Imposto de renda da pessoa jurídica. Critérios constitucionais de apuração da base de cálculo. p. 22.

³⁸ Imposto de Renda – Artigo 43 do CTN e a Lei Complementar 104/01. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 67. p. 113.

A linguagem contábil pode ser entendida como linguagem técnica ou científica, dependendo do sujeito que com ela interage. A linguagem científica do conhecimento contábil é forma do conhecimento humano que possui princípios, normas e métodos que conferem e aferem o conhecimento à vista do objeto específico daquela ciência: o patrimônio.

ANTONIO LOPES DE SÁ³⁹ acredita demonstrar que a Contabilidade preenche todos os requisitos formais e materiais para ser considerada forma de conhecimento científico. Necessitando formar seu patrimônio com segurança e técnica, as entidades sociais socorrem-se da Contabilidade para conhecê-lo.

Todavia, faz-se relevante advertência para o estudo da linguagem contábil juridicizada: não se deve confundir o método científico do conhecimento contábil com a técnica empregada para dar-lhe efetividade.

São partes do método científico adotado pela Contabilidade as informações sistematizadas, a utilização de fatos verificáveis, a constante busca de novas teorias e suas relações com as teorias já existentes. Por outro lado, as diversas formas de escrituração, as análises financeiras, as perícias e os orçamentos são instrumentos de trabalho profissional (técnicas) que irão amparar o conhecimento humano.

Deve-se evitar confundir a forma de apresentação do patrimônio com a ciência que permite a apreensão do conhecimento.

Esse comentário é de extrema importância, pois, quando lida com a linguagem contábil, o operador do Direito deve vê-la como linguagem técnica, utilizando-se dos instrumentos (técnicas) criados previamente no âmago da Ciência Contábil. Não cabe ao operador do Direito realizar reflexões de cunho científico sobre o conhecimento contábil. A linguagem contábil é analisada tão-somente como ferramenta técnica para classificação, mensuração e comunicação dos fenômenos patrimoniais.

³⁹ Teoria da Contabilidade. p. 35.

Entre as diversas técnicas contábeis amplamente utilizadas por outras áreas do conhecimento, inclusive a jurídica, cabe citar as apontadas por ANTONIO LOPES DE SÁ⁴⁰:

Entre tais aplicações da Contabilidade, as mais comuns são:

1. escrituração geral e financeira (registro de fatos da riqueza patrimonial, que envolve o movimento de dinheiro e de coisas que se utilizam e evidencia dos mesmos por demonstrações);
2. escrituração de custos (registro do que se gasta para obter um produto ou um serviço);
3. fluxografia (projeção de fatos contábeis passados, presentes e futuros com o objetivo de acompanhar a dinâmica dos acontecimentos relativos as entrada de dinheiro, produção, receitas, etc.);
4. análise geral e financeira (estudo das partes ou de fatos isolados da riqueza para depois comparar e concluir sobre o comportamento dos mesmos, ensejando bases para conhecer-se sobre a vida das empresas e instituições);
5. análise de custos (estudo das partes que compõem os gastos para produzir coisa ou serviços, assim como das atividades ou espaços de gestão);
6. auditoria (revisão do que aconteceu com os movimentos da riqueza a fim de observar regularidade, normalidade e valor dos dados oferecidos a terceiros por meio dos registros e demonstrações);
7. perícia (exame de registros, documentos e situações para produzir provas e opiniões que visem orientar decisões judiciais e extrajudiciais);
8. orçamento (previsão de fatos patrimoniais para ensejar o controle de gastos, investimento, receitas, produção, etc.).

O Direito e a Contabilidade são áreas do conhecimento que caminham juntas e se complementam desde longa data, acompanhando a evolução da sociedade. A Contabilidade, orientada para o controle e registro dos atos e fatos da administração econômica, serve como ferramenta para, entre outras funções, a prestação de contas entre sócios ou às autoridades responsáveis pela arrecadação de tributos.

Nesse contexto, verifica-se que, na prática, a linguagem contábil, além das normas e princípios próprios da Contabilidade, mantém fortes laços com instrumentos normativos presentes no Direito Positivo. Justifica-se, portanto, a necessidade de os operadores do Direito conhecerem determinados aspectos da linguagem contábil, devido à sua grande influência na rotina das entidades.

⁴⁰ Teoria da Contabilidade. p. 39.

GERALDO ATALIBA⁴¹ afirma categoricamente:

“É inaceitável e anticientífico pretender colher elementos do mundo pré-jurídico para influir na exegese de normas jurídicas, que deve ser procedida à luz dos desenhos normativos.”

Nesse diapasão, o que se procurará observar é qual o “desenho normativo” que a linguagem contábil assume quando ela é juridicizada.

1.3 ASPECTOS SEMIÓTICOS DA LINGUAGEM

No Direito, a palavra e, mais amplamente, o texto constituem a matriz para se extrair o conjunto das significações. De modo similar, na linguagem contábil, expressões e conceitos próprios, usuais no vocabulário dos negócios, possuem um conjunto de significações de grande relevância para aqueles que lidam com a mensuração dos eventos vinculados ao patrimônio.

A semiótica⁴², conhecida como a ciência dos signos, estuda os sistemas sígnicos sob três pontos de vista: o *sintático*, que estuda as relações dos signos entre si, o *semântico*, que tem por objeto o vínculo do signo com a realidade que ele exprime, e o *pragmático*, que examina a relação entre os signos.

Dilucida ANDRÉ FRANCO MONTORO⁴³:

1. a “semântica”, do grego “semainô” (significar), que estuda a relação entre o sinal e o objeto que ele significa, é o estudo das significações das palavras; os dicionários são repertórios dessas significações;

⁴¹ Hipótese de incidência tributária. p. 24.

⁴² A semiótica ou semiologia (do grego “semeion”, sinal) – a mais jovem das ciências humanas – é a teoria ou ciência geral dos sinais, sejam eles línguas, códigos ou sinalizações. Como ensina CHARLES MORRIS, ela é ao mesmo tempo, uma “ciência” e um “instrumento” das ciências, pois dá base comum a todas as ciências particulares dos sinais, tais como a lingüística, a lógica, a matemática, a retórica e a estética. Os sinais podem ser visuais, auditivos, tácteis, olfativos ou gustativos, e dão origem às diversas modalidades de comunicação.

⁴³ Teoria geral do Direito.

2. a “sintática”, do grego “syntaktikós” (que põe em ordem), estuda as relações estruturais, isto é, a concatenação dos sinais entre si, sejam eles palavras, símbolos, etc.; podemos falar em conexão ou concatenação gramatical, lógica e sistemática: 1. conexão léxica ou gramatical, entre palavras numa frase; por exemplo “os homens morreu” é um erro de sintaxe; 2. concatenação lógica, entre duas expressões dentro de um contexto; e 3. concatenação sistemática, dentro de um todo orgânico;

3. a “pragmática”, do grego “pragmatikós” (relativo aos atos que se praticam ou se devem praticar), é a parte da semiótica que estuda a relação entre os sinais e as pessoas que os utilizam, o emissor e o receptor; a pragmática envolve as questões de comunicação entre emissores e receptores.

Os estudos semióticos jurídicos datam de algumas décadas no Brasil, podendo-se já encontrar expressiva produção doutrinária que reflete sobre o tema.

É valiosa a contribuição de EDUARDO BITTAR para o estudo:

A Semiótica Jurídica, assim estruturada, pretende mergulhar no fenômeno jurídico, extraindo dele sua sempre polêmica vivência de linguagem. É tarefa da semiótica, como estudo da significação jurídica, enriquecer os horizontes teóricos das ciências jurídicas com suas contribuições metodológicas. Seu mergulho, então, é representativo, pois parte não da teoria para a prática do discurso, mas o contrário, da prática do discurso para a teoria. A construção dessa teoria obedece, portanto, a essa duplicidade de canais. De um lado, o discurso jurídico é, antes de tudo, o primeiro achado da Semiótica Jurídica, e, nesse sentido, é indubitavelmente que se concebe a persecução deste como objeto científico.⁴⁴

O campo de estudo da análise semiótica é o vínculo do signo com a realidade que ele exprime. O objetivo da investigação é o significado do signo.

Afirma GENARO CARRIÓ:

Los lenguajes naturales contienen palabras vagas. Con esto quiero referirme al siguiente fenómeno: muchas veces el foco de significado es único, y no plural ni parcelado, pero el uso de una palabra tal como de hecho se la emplea, hace que sea incierta o dudosa la inclusión de un hecho o de un objeto concreto dentro del campo de acción de ella. Hay casos típicos frente a los cuales nadie en su sano juicio dudaría en aplicar la palabra en juego. Hay casos claramente excluidos del campo de aplicación del vocablo. Pero hay otros que, a diferencia de los primeros y de los segundos, no están claramente incluidos ni excluidos.⁴⁵

Sob o aspecto semântico, as palavras (termos ou expressões lingüísticos) são consideradas em sua dimensão de referência à realidade. Busca-se o sentido ou

⁴⁴ Linguagem jurídica. p. 48.

⁴⁵ Derecho y language. p. 61.

significado dos símbolos. As palavras e expressões, inclusive aquelas que procedem da linguagem contábil, apresentam imprecisões naturais relacionadas à conotação (ambigüidade⁴⁶) ou à denotação (vagueza⁴⁷).

No processo de interpretação das normas jurídicas, não poucas vezes se encontram termos e expressões vagos, palavras denotativamente imprecisas. É o caso da palavra “renda”, que pode significar resultado econômico, lucro, faturamento, receita ou variação patrimonial.

Há muito tempo, os juristas têm-se preocupado em dar precisão aos termos que empregam, muitos dos quais são ininteligíveis para as pessoas comuns. Também é certo que as normas jurídicas têm acolhido muitas expressões técnicas. Mas, apesar dessas atenuantes, permanecem as incertezas e deficiências da linguagem jurídica.

A linguagem contábil, quando empregada no Direito, traz consigo uma carga de imprecisão e ambigüidade. Por diversas vezes nem mesmo a análise contextual permite definir claramente qual é o sentido da expressão utilizada.

A sintaxe é a parte da semiótica que, prescindindo do sujeito das designações, estuda a relação dos signos entre si, constituindo a base para a construção de toda linguagem. TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.⁴⁸ é extremamente feliz ao afirmar que os signos (símbolos), isoladamente, nada significam: o que lhes confere significação é seu uso. Adicione-se que a linguagem pode admitir vários usos para os símbolos.

LUIZ ALBERTO WARAT⁴⁹ espousa o entendimento de que é possível caracterizar sintaticamente a linguagem como o sistema de signos que se relaciona conforme suas regras sintáticas (de formação e de derivação).

⁴⁶ A ambigüidade consiste em uma palavra ter diferentes significações conforme o contexto em que é usada ou, ainda, ter diferentes matizes de significação. Um signo é ambíguo quando é possível usá-lo para um campo de referência com diferentes propósitos. Ao se definir o sentido desejado, temos uma definição conotativa.

⁴⁷ A vagueza está associada à imprecisão. Um símbolo será considerado vago quando seu possível campo de referência é indefinido. Quando se define o campo dos objetos que o símbolo denota, ocorre uma definição denotativa ou definição por extensão.

⁴⁸ Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão e dominação. p. 257.

⁴⁹ O Direito e sua linguagem. p. 40.

“As regras serão de duas espécies: a) as regras de formação, que indicam a maneira de combinar signos elementares, visando formar signos mais complexos e permitindo, dentro da linguagem, a construção de expressões bem formadas, sintaticamente significativas; b) as regras de derivação, que permitem gerar novas expressões a partir de outras já dadas.”

As relações sintáticas entre os elementos da linguagem jurídica permitem a formação dos enunciados jurídicos. Através de interpretações, novas normas são estabelecidas para preencher as lacunas e atender a situações novas. É a vinculação ou concatenação com as normas derivadas que assegura a essas novas normas caráter jurídico, sua entrada no sistema jurídico.

Sob o aspecto pragmático, ganham relevância os efeitos interativos que o uso da linguagem produz entre os membros da comunidade lingüística. Em toda linguagem há um “emissor” e um “receptor”. A pragmática se ocupa da comunicação entre o emissor e o receptor. A pragmática jurídica está voltada às expressões do Direito e suas relações com os que as enunciam (emissores) e com aqueles a quem são dirigidas (receptores ou destinatários das normas).

Deve estar claro que se visualiza o Direito Positivo, objeto da Ciência do Direito, como fenômeno de linguagem de significação e comunicação. Existe relação de interdependência entre a interação cognitiva e a interpretação pragmática. O Direito Positivo é a norma-realidade empírica estruturada em processo de linguagem (significação) e de comunicação.

A linguagem contábil juridicizada enquadra-se nesse esquema. Na busca do sentido das normas, em particular no Direito Tributário, a linguagem contábil juridicizada é indispensável para a inteligibilidade unificada do fenômeno jurídico.

1.4 A NORMA JURÍDICA

1.4.1 Textos legislados e norma jurídica

Antes de avançar no tema, apresenta-se com maior rigor o que se entende por norma jurídica⁵⁰. Simplistamente, pode-se identificar a norma jurídica como o conteúdo de significação construído a partir de enunciados prescritivos. A norma jurídica – produto do universo legislado – não pode ser confundida com veículos introdutores de normas jurídicas (leis). Tampouco ela se confunde com as proposições jurídicas que a Ciência do Direito produz ao descrever a norma, quase sempre sob a forma de juízos hipotéticos. A respeito, merecem ser trazidas à colação as palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO⁵¹:

“Uma coisa são os enunciados prescritivos, isto é, usados na função pragmática de prescrever condutas; outra, as normas jurídicas, como significações construídas a partir dos textos positivados e estruturas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.”

É relevante destacar que o suporte físico é o plano da literalidade do texto, seu plano de expressão. O texto engloba tanto o plano da literalidade como o do conteúdo (contexto), de sorte que texto e contexto são indissociáveis, pois não há plano de expressão sem plano de conteúdo e vice-versa.

⁵⁰ A norma jurídica, na acepção de regra de conduta, é o único meio eficiente de controle do comportamento humano. Ela correlaciona e ordena o conjunto de deveres centrípetos que conduzem ao bem comum (autêntico ou falso), bem como o feixe de direitos centrífugos que daí partem. É dessa relação dinâmica entre deveres e direitos em busca do bem comum que se ocupa o Direito.

⁵¹ Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. p. 22.

O texto da lei não deve ser confundido com a norma jurídica⁵². Objetivamente, esta última resulta da interpretação daquele. Entretanto, é crucial registrar que a leitura de apenas um enunciado prescritivo pode não ser suficiente para a construção da mensagem prescritiva completa, exigindo-se do operador do direito esforço no sentido de localizar dentro do sistema do Direito Positivo os elementos necessários à interpretação integral.

Ao discorrer sobre a interpretação das normas jurídicas, PAULO DE BARROS CARVALHO⁵³ desenvolve melhor esse entendimento:

Ao travar contacto com a materialidade física do texto legislado, sabe ele [o intérprete], perfeitamente, que pode ter que percorrer longo caminho, em termos de integração do sistema, de modo que, na maioria dos casos, sairá à busca de outros enunciados, muitas vezes em diplomas bem diferentes daquele que examina, tudo para montar uma única regra do conjunto, obtendo então a plena esquematização formal da mensagem positivada.

Nesse cenário, a norma jurídica é o juízo que a leitura dos instrumentos prescritivos provoca naquele que procura interpretá-los. Consciente da problemática relativa à semiótica da linguagem, isso é suficiente para alertar para o fato de que um texto pode originar diferentes significações, dependendo das diferentes noções e acepções que a palavra assume para o sujeito cognoscente.

1.4.2 Estrutura lógica da norma

A norma jurídica é a unidade irreduzível de significação da mensagem legislada que compõe o sistema do Direito Positivo. Ensina LOURIVAL

⁵² LOURIVAL VILANOVA assim define a norma jurídica: “É uma estrutura lógica. Estrutura sintático-gramatical é a sentença ou oração, modo expressional frástico (de frase) da síntese conceptual que é a norma. A norma não é a oralidade ou a escrita da linguagem, nem é o ato de querer ou pensar ocorrente no sujeito emitente da norma, ou no sujeito receptor da norma, nem é tampouco a situação objetiva que ela denota. A norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação.” (A norma jurídica – proposição jurídica. Apud PAULO DE BARROS CARVALHO. p. 62)

⁵³ Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. p. 22.

VILANOVA⁵⁴ que o conceito da norma é fundamental, pois sem ele não é possível existir o ordenamento jurídico.

A norma jurídica, do ponto de vista formal, tem estrutura bimembre – hipótese e conseqüência, que se ligam pelo operador do *dever-ser*. O *dever-ser* denota um domínio ontológico que se diferencia daquele do *ser*⁵⁵.

Assim, em termos de uma linguagem formalizada, tem-se:

$$D [f \rightarrow R_j (S', S'')]$$

onde:

dever-ser, se ocorrer o fato *f* (hipótese), instala-se a relação jurídica (conseqüência) *R_j* entre o sujeito ativo *S'* e o sujeito passivo *S''*.

Toda norma jurídica (inclusive a norma jurídica tributária) é composta de dois elementos: um antecedente (ou hipótese) e outro conseqüente (ou mandamento). O antecedente é a mera descrição de fato. Já o conseqüente prevê a instauração de relação jurídica sempre que ocorrer o fato apontado no antecedente. O conseqüente traça o dever jurídico, cujo conteúdo é sempre um dar, um fazer, um não-fazer ou um suportar.

No fenômeno de incidência jurídica, ocorrem duas operações lógicas: uma de *subsunção*, e outra de *implicação*. Conforme GERALDO ATALIBA⁵⁶, a *subsunção* é “o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz”. A *implicação* indica que o antecedente – fato jurídico – implica, automática e infalivelmente, o conseqüente da relação jurídica.

Todas as normas jurídicas apresentam, assim, a mesma estrutura sintática, composta por um antecedente que implica um conseqüente. Entretanto, em sua

⁵⁴ Causalidade e relação no Direito. p. 161.

⁵⁵ Outro ponto que merece ser ressaltado é que a lógica do Direito Positivo é deontica (lógica do dever-ser), e a da Ciência do Direito é apofântica, também denominada lógica das ciências, alética ou clássica.

⁵⁶ Hipótese de incidência tributária. p. 63.

completude, a mesma norma jurídica não tem estrutura singular, porém dúplice: uma norma primária e uma norma secundária.

PAULO DE BARROS CARVALHO⁵⁷ assevera:

“Na completude, as regras do direito têm feição dúplice: a norma primária (ou endonorma, na terminologia de Cossio), a que prescreve um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto; uma norma secundária (ou perinorma, segundo Cossio), a que prescreve uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso do descumprimento da conduta estatuída na norma primária.”

As normas primárias trazem como consequência relações jurídicas de Direito material (substantivo), em que ao dever de um se contrapõe o direito de outro; enquanto as normas secundárias estabelecem relações jurídicas de Direito formal (adjetivo ou processual), prescrevendo sanções que se impõem mediante o exercício da coação estatal.

Em termos práticos, a norma secundária é sempre regra em que se pede ao Estado-Juiz que se aplique sanção, em virtude do descumprimento de norma primária. Tanto as normas primárias como as secundárias apresentam igual estrutura lógica: hipótese e consequência, unidas pelo conectivo do *dever-ser*. A associação é metaforicamente definida como *cópula deôntica*.

PAULO DE BARROS CARVALHO afirma que o *dever-ser* está

... inserto no consequente da norma, dentro da proposição-tese, ostentando o caráter interproposicional e aproximando dois ou mais sujeitos em torno de uma previsão de conduta que deve ser cumprida por um e pode ser exigida por outro. Este “dever-ser” na condição de conectivo intraproposicional, triparte-se nos modais “proibido”(V), “permitido”(P) e “obrigatório”(O), diferente do primeiro, responsável pela implicação, e que nunca se modaliza.⁵⁸

⁵⁷ Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. p. 31.

⁵⁸ Fonte Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. p. 26.

A estrutura lógica da norma completa passa a ser:

$$D[f \rightarrow R_j(S', S'')] \vee D[-R_j(S', S'') \rightarrow R_j'(S', S''')]$$

Norma Primária Norma Secundária

onde:

- *dever-ser*, se ocorrer o fato *f* (hipótese), instala-se a relação jurídica (conseqüência) R_j entre o sujeito ativo S' e o sujeito passivo S'' ;
- \vee : disjuntor includente (a aplicação de uma regra exclui a outra);
- $R_j(S', S'')$: antecedente da norma secundária, descritor do fato ilícito, qual seja, o descumprimento da relação jurídica primária;
- $R_j'(S', S''')$: relação jurídica de direito processual, entre S' (sujeito ativo, que pede uma providência ao Estado-Juiz) e o sujeito S''' (o Estado-Juiz, que está obrigado a dar prestação jurisdicional, apreciando o pedido de S' e, se for o caso, aplicar sanção/coação).

O raciocínio desenvolvido neste item aplica-se, *mutatis mutandis*, a qualquer espécie de norma jurídica⁵⁹. Cada norma jurídica aponta um determinado tipo de conduta, e todas se referem aos mais variados tipos de fatos, conforme valoração a ser realizada pelo legislador. Cabe ressaltar, entretanto, que neste estudo os focos principais são as normas jurídicas tributárias e as normas jurídicas contábeis.

No tocante à eficácia das normas jurídicas, é fundamental compreender o aspecto da vigência e validade da norma jurídica. Estar em vigor é ter força para regular comportamentos intersubjetivos sobre os quais a norma jurídica incide. Portanto, vigência é a propriedade da regra jurídica que a torna apta a propagar efeitos tão logo aconteçam os fatos nela abstratamente previstos.

⁵⁹ Diz PAULO DE BARROS CARVALHO: “Lembremo-nos também que duas são as estruturas que formam a norma completa: a norma primária e a da norma secundária, com duas, igualmente, são as proposições intra-normativas: proposição-antecedente e proposição-conseqüente. Quanto ao procedimento lógico, duas novamente serão as operações: subsunção do fato concreto à classe de fatos descritos na hipótese e relação de causalidade jurídica entre o fato concreto e o efeito previsto no conseqüente, por força da implicação normativa.” (Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. p. 84)

1.4.3 Normas gerais e abstratas e normas individuais e concretas

As normas podem ser classificadas tanto em abstratas ou concretas, como em gerais ou individuais.

A norma será abstrata ou concreta conforme o grau de detalhamento existente no seu antecedente. Ela será abstrata quando no antecedente normativo se encontra enunciado conotacional que procura identificar fato jurídico, não o fato propriamente dito. A norma concreta existe quando a situação fática descrita na sua hipótese ocorre empiricamente, adquirindo identidade lingüística competente.

No que se refere aos atributos geral e individual, a análise se volta para o conseqüente normativo, mais precisamente para o sujeito passivo. A norma será geral quando o sujeito passivo é indeterminado, e será individual quando os sujeitos da relação jurídica são perfeitamente determinados.

A respeito, HANS KELSEN⁶⁰ afirma:

A norma geral, que liga a um fato abstratamente determinado uma conseqüência igualmente abstrata, precisa, para poder ser aplicada, de individualização. É preciso estabelecer se *in concreto* existe um ato que a norma geral determina *in abstracto*; e é necessário por um ato concreto de coerção – isto é, ordená-lo e depois executá-lo – para este caso concreto, ato de coerção, que é igualmente determinado *in abstracto* pela norma geral. Portanto, a aplicação de uma norma geral e abstrata a um caso concreto consiste na produção de uma norma individual, na individualização (ou concretização) da norma geral. E, por isso, a função da norma geral a aplicar também pode consistir em determinar o conteúdo da norma individual que é produzida através do ato judicial ou administrativo, da decisão judicial ou da resolução administrativa.

O processo de positivação do Direito está intimamente ligado à hierarquia das normas. Aplicar ou criar o direito é retirar de normas superiores o fundamento de validade de normas inferiores. Nesse processo, interpreta-se um preceito geral, fazendo-o incidir no caso particular.

Essa característica não passou despercebida a JOANA LINS E SILVA⁶¹:

As normas gerais e abstratas apresentam-se em patamares hierárquicos mais altos, servindo de fundamento de validade para as normas individuais e concretas. À medida que

⁶⁰ Teoria pura do direito. p. 248.

⁶¹ Fundamentos da norma tributária. p. 116.

o direito vai se positivando, ou seja, à medida que vai se aproximando das condutas humanas, corrompendo a sua abstração com a concretude da linguagem social, vão surgindo novas normas numa cadeia sucessiva, em escalões cada vez mais baixos da pirâmide normativa: normas gerais e abstratas, normas gerais e concretas, individuais e abstratas, e individuais e concretas, até atingirem um caso específico.

Nesse ponto, deve-se observar que, neste estudo, não se consideram normas jurídicas apenas as normas gerais e abstratas. As normas individuais e concretas, bem como as gerais e concretas e as individuais e abstratas, também são normas jurídicas, na medida em que integram a ordem jurídica. Em vista disso, não se deve surpreender com a afirmação de que o lançamento tributário, ou mesmo o ato mediante o qual o contribuinte declara a ocorrência do fato, constitui relação jurídica, e por isso são veículos introdutórios de normas individuais e concretas.

1.5 FONTES DO DIREITO

As fontes do Direito são os focos ejetores das regras jurídicas, ou os fatos que fazem nascer tais regras. Em termos concretos, as fontes do Direito se prestam para saber o modo (através das leis) e a forma (através da obediência a procedimentos legislativos) pelos quais se revela o Direito.

Dentre as fontes do Direito merecem ser citadas: a) fontes formais – teoria das normas jurídicas: servem de veículo introdutório de outras regras jurídicas; são melhor chamadas de instrumentos introdutórios de normas; b) fontes materiais – fatos jurídicos – teoria das fontes dogmáticas do Direito: são as fontes do Direito positivo; c) doutrina – lições e ensinamentos de mestres e juristas especializados: sua linguagem é descritiva; não é fonte do Direito Positivo; não altera a natureza prescritiva do Direito; ajuda a compreendê-lo sem o modificar.

É valiosa a contribuição de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI para o estudo das fontes do Direito:

A expressão fontes do direito tem várias significações: (i) o fundamento de validade de uma ordem jurídica; (ii) a norma jurídica de competência que regula a produção de outras normas jurídicas; (iii) as contingências extrajurídicas que condicionam psicologicamente a

convicção e a vontade do sujeito que pratica o ato de criação; (iv) o fato jurídico *lato sensu*, i. e., o ato de produção juridicizado pelas normas que regulam a forma de produção normativa; (v) o produto desse ato, i.e., o veículo introdutor de normas jurídicas; (vi) a norma jurídica construída pelo intérprete a partir do veículo introdutor; (vii) o evento jurídico tributário como supedâneo da incidência e o fundamento de direitos subjetivos e correlatos de deveres e, por fim, (viii) o ulterior ato de aplicação do direito que cristaliza em linguagem jurídica o evento jurídico tributário e a adjacente relação jurídica.⁶²

TÁREK MOYSES MOUSSALLEN⁶³ assim se manifesta sobre a matéria:

A expressão *fontes do direito* adquire os seguintes significados: (1) conjunto de fatores que influenciam a formulação normativa; (2) métodos de criação do direito como o costume e a legislação (no seu sentido mais amplo, abrangendo também a criação do direito por meio de atos judiciais e administrativos, e de transações jurídicas); (3) fundamento de validade de uma norma jurídica – pressuposto de hierarquia; (4) órgão credenciado pelo ordenamento; (5) procedimento (ato ou fato) realizado pelo órgão competente para a produção de normas – procedimento normativo; (6) resultado do procedimento – documento normativo.

1.6 EVENTO E FATO JURÍDICO

Os fatos são valorados pelo Direito por meio das normas jurídicas. Para que um fato seja considerado jurídico é mister que haja norma pertencente a determinado sistema jurídico que atribua efeito jurídico a esse fato. Assim, a norma jurídica, ao atuar sobre os fatos sociais, atribui-lhes conseqüências específicas, denominadas de efeitos jurídicos, em relação aos homens (pela causalidade normativa).

O tratamento de um fato pela norma jurídica confere-lhe *status* que o distingue dos demais fatos. Assim sendo, há distinção entre o universo fático, que é o mundo em geral, e o mundo jurídico, composto apenas pelos fatos jurídicos. A diferença entre o que pertence e o que não pertence ao mundo jurídico reveste-se de fundamental importância no trato do Direito como ciência.

PONTES DE MIRANDA⁶⁴ coloca a questão nos seguintes termos:

⁶² Decadência e prescrição no Direito Tributário. p. 28.

⁶³ Fontes do Direito Tributário. p. 219.

⁶⁴ Tratado de Direito Privado. t. I, p. 3-4.

Quando se fala de fatos alude-se a algo que ocorreu, ou ocorre, ou vai ocorrer. O mundo mesmo, em que vemos acontecerem os fatos, é a soma de todos os fatos que ocorreram e o campo em que os fatos futuros se vão dar. Por isso mesmo, só se vê o fato como *novum* no mundo. Temos, porém, no trato do direito, de discernir o mundo jurídico e o que, no mundo, não é mundo jurídico.

Por falta de atenção aos dois mundos muitos erros se cometem e, o que é mais grave, se priva a inteligência humana de entender, intuir e dominar o direito.

Em linhas gerais, depreende-se que o mundo jurídico seleciona fatos da vida, passando-os a integrá-los, a constituí-los, em virtude da incidência da norma jurídica, juridicizando-os. A juridicização é processo peculiar ao Direito, pelo qual este qualifica os fatos como jurídicos.

Sobre o tema, afirma EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI:

“O direito por si só não perfaz condição suficiente para criar novo direito: exige fatos, fatos de aplicação, que antes de serem jurídicos são fatos políticos e sociais, sem os quais o direito novo não surge.”

A expressão “fato jurídico” pode ser utilizada com duplo sentido. Em sentido lato, é todo acontecimento, dependente ou não da vontade humana, a que o Direito atribui efeitos jurídicos. Por sua vez, a manifestação de vontade que provoca efeitos jurídicos é denominada de “ato jurídico”, mais especificamente “negócio jurídico”. Entretanto, é comum o uso da expressão “fato jurídico” em sentido restrito, motivo pelo qual ela é reservada para designar todo evento (fato independente da vontade humana) que suscita efeitos jurídicos.

O suporte fático é a previsão, pela norma jurídica, da hipótese fática condicionante da existência do fato jurídico. Assim, o suporte fático é evento que pode ocorrer no mundo fenomênico. O suporte fático é conceito do mundo fenomênico, e não do mundo jurídico. Apenas com a sua concretização ocorre a incidência da norma, surgindo o fato jurídico.

Por sua vez, a incidência é efeito da norma jurídica: ela transforma em fato jurídico a parte de seu suporte fático que o Direito considerou relevante para ingressar no mundo jurídico. Só após o surgimento do fato jurídico, em decorrência da

incidência, é que se poderá falar de situações jurídicas e de todas as demais espécies de efeitos jurídicos.

Para ganhar significação jurídica, é indispensável que o evento seja relatado em linguagem competente, respaldada em provas admitidas pelo ordenamento jurídico. Por linguagem competente entende-se a manipulação adequada dos seus signos e, em especial, da simbologia que diz respeito às provas, isto é, às técnicas que o Direito Positivo elegeu para articular os enunciados fáticos com que opera.

Nessa perspectiva, entre o evento e o fato existe sempre um ato de enunciação (relato) expedido por uma autoridade competente, como figura intercalar.

1.7 O SISTEMA JURÍDICO E A NECESSIDADE DE HARMONIA

As normas jurídicas que compõem dado Direito Positivo em determinado intervalo de tempo formam um sistema.

MARIA DO ROSÁRIO ESTEVES⁶⁵ assim define o papel das normas dentro do sistema jurídico:

“São elas os elementos desse conjunto e unidades mínimas dotadas de sentido deôntico, que inter-relacionadas sintática e semanticamente segundo um princípio unificador formam o sistema do direito positivo de um determinado país e específico intervalo de tempo.”

Segundo KELSEN, a norma fundamental⁶⁶ é o princípio unificador que dá origem à ordem constitucional. Depreende-se então que existe sistema jurídico quando houver princípio unificador no relacionamento dos elementos que o compõem (ordem e unidade).

⁶⁵ Normas gerais de Direito Tributário. p. 29.

⁶⁶ Chama-se norma fundamental aquela cuja validade não pode ser derivada de uma norma superior. Seria, em síntese, a hipótese-limite que estrutura a Ciência do Direito e delimita seu campo de investigação, atribuindo unidade ao sistema do Direito Positivo.

A Ciência do Direito estuda o sistema do Direito Positivo como pirâmide que tem no ápice a norma hipotética fundamental, que legitima a Constituição, outorgando-lhe validade sintática. As normas jurídicas estão dispostas em estrutura hierarquizada e sistemática, desempenhando cada uma delas uma função coordenada com o todo.

Cada unidade normativa encontra apoio em normas superiores. É das regras superiores que se irradiam, material e formalmente, as regras de hierarquia inferior. No sistema do Direito Positivo, ao mesmo tempo em que existem normas que prescrevem condutas, existem normas que regulam o processo de geração de normas.

À luz do exposto, podem-se classificar as normas em regras de comportamento e regras de estrutura⁶⁷. As primeiras são voltadas para a conduta das pessoas, em suas relações de subjetividade. Estas regras se expressam pelo conectivo deôntico (*dever-ser*) – permitido, obrigatório ou proibido. As segundas se voltam para as próprias normas, definindo o modo como devem ser criadas e transformadas (norma das normas).

O estudo do sistema jurídico constitucional é de fundamental importância, porque é no texto constitucional que, por excelência, estão estabelecidas as linhas gerais que deverão informar o ordenamento jurídico.

Cabe à Constituição⁶⁸ traçar as características dominantes das várias instituições que a legislação comum anteriormente desenvolve, conferindo-lhes compostura final. Ao se dizer isso, fica de certo modo justificado o fato de que, no repertório de regras presentes no texto constitucional, predominam quantitativamente as denominadas regras de estrutura. Com base nos contornos desenhados no sistema

⁶⁷ As regras de comportamento albergam, no conseqüente, um comando voltado para o agir humano, enquanto que as normas de estrutura contêm, no conseqüente, comandos que alcançam outras normas.

⁶⁸ A supremacia da Constituição brasileira vem resguardada pela sua rigidez, o que significa, na essência, que o processo de alteração exige um procedimento solene e complexo. Pode, é certo, ser emendada, mas por meio de um procedimento especial (art. 60, I a III, e §§ 1.º a 5.º), respeitadas as cláusulas pétreas, inclusive aquelas que consagram direitos do contribuinte e suas garantias.

constitucional, irradiam-se normas para o ordenamento jurídico, pautando o comportamento do legislador infraconstitucional.

Como se pode observar, a supremacia constitucional é o mais adequado caminho para a realização dos princípios fundamentais do Direito e para a preservação da própria unidade do sistema jurídico, impondo-se, assim, ao intérprete de qualquer norma jurídica, como diretriz fundamental que é, e como tal vem sendo reconhecida internacionalmente.

EDUARDO GARCIA DE ENTERRIA⁶⁹ assim discorre sobre o tema:

La supremacía de la Constitución sobre todas las normas y su carácter central en la construcción y en la validez del ordenamiento en su conjunto, obligan a interpretar éste en cualquier momento de su aplicación – por operadores públicos o por operadores privados, por Tribunales o por órganos legislativos o administrativos – en el sentido que resulta de los principios y reglas constitucionales, tanto los generales como los específicos a la materia de que se trate.

Este principio es una consecuencia derivada del carácter normativo de la Constitución y de su rango supremo y está reconocido en los sistemas que hacen de ese carácter un postulado básico. Así, en Estados Unidos, todas las Leyes y los actos de la Administración han de interpretarse in *harmony with the Constitution*; en Alemania el mismo principio impone *die verfassungskonforme Auslegung von Gesetzen*, la interpretación de las Leyes conforme la Constitución. En ambos casos, como prácticamente en todos los países con justicia constitucional, el principio es de formulación jurisprudencial.

Esse jurista demonstrou que o processo de criação e aplicação do Direito exige harmonia entre as normas infraconstitucionais e o que dita a Constituição. Então, a título de exemplo, qualquer norma jurídica tributária deve harmonizar-se com o que prescreve a Constituição, particularmente no subsistema constitucional tributário.

Esse ponto é da maior relevância no estudo do Direito e, em particular, do Direito Tributário. No Brasil, comprova-se esse fato pelo quadro das imposições tributárias, onde o influxo de princípios constitucionais é diretamente canalizado para o terreno dos tributos, afetando sobremaneira o modo como a normas tributárias devem ser elaboradas, interpretadas e aplicadas.

Particularmente quanto ao foco de estudo desta dissertação, a significação que a linguagem contábil adquire no ordenamento jurídico também deve estar em harmonia com os valores consagrados na Carta Magna.

⁶⁹ La Constitución como norma jurídica y el Tribunal Constitucional. p. 45.

2 JURIDICIZAÇÃO DA LINGUAGEM CONTÁBIL

2.1 O DIREITO CONTÁBIL E A CIÊNCIA DO DIREITO CONTÁBIL

A Contabilidade, como técnica informativa financeira, tem servido como meio de prova⁷⁰ idôneo no campo jurídico.

Já no mundo antigo, o Direito utilizava os informes contábeis como meio probatório nos contratos de crédito. Com o surgimento do Direito Mercantil, durante a Idade Média, nas prósperas cidades italianas, o Direito passa a normatizar de forma mais aprofundada a Contabilidade. O Direito, nessa fase da história, regulamentou as formas pelas quais a técnica contábil poderia ser utilizada como meio de prova, e instituiu a obrigação da escrituração contábil, atitude que se conserva até nossos dias.

Desde o final do século XVIII, no campo do Direito Público, em particular do Direito Tributário, a técnica contábil se converteu no instrumento mais usado para computar os créditos fiscais e para a satisfação das necessidades do erário. Outros ramos do Direito (penal, trabalhista e civil) utilizam as técnicas contábeis para seus objetivos particulares, pela legislação expressa que trata de aspectos contábeis.

Esse conjunto de instrumentos jurídicos prescritivos que regulam a técnica contábil pode, com finalidades didáticas, ser classificado como um ramo próprio do Direito, sendo definido *a priori* pelo fato de tais instrumentos terem um objeto comum: a normatização da técnica contábil. É possível dizer que o Direito Contábil, “segmento” do Direito, tem como conteúdo a ordem normativa que trata da linguagem contábil (conhecimento contábil) juridicizada.

⁷⁰ Quando se fala de contabilidade como meio de prova está-se falando de linguagem, ou melhor, de segmentos de linguagem dotados de sentido, autorizados pelo Direito Positivo para constituir o evento em fato jurídico. Tal linguagem, assim como a linguagem contábil, constrói-se sobre uma base empírica, de modo que a prova de um elemento será outro evento.

Adota-se aqui a doutrina segundo a qual o Direito é uno e interligado, sendo irrelevantes as supostas “autonomias científicas” dos seus diversos ramos. Nesta linha, merece ser trazido à colação o entendimento de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO⁷¹:

Muitos juristas se comprazem em dizer que o seu Direito é autônomo e importante, mais importante que os demais. Ora, essa divisão do Direito em ramos é, a um só tempo, funcional e didática, e nada mais. Serve apenas ao pragmatismo, na regulação dos múltiplos aspectos da vida social, instituindo princípios e diretivas adequadas aos objetos regulados, e facilita no plano didático o ensino e a compreensão do Direito.⁷²

Portanto, a identificação do Direito Contábil tem como propósito definir um espaço do saber jurídico, didaticamente identificado. Entretanto, ressalte-se que esse aspecto não compromete a visão sistêmica, nem o cânone da unidade, sobre o qual urge analisar o Direito. Adicionalmente, o Direito Contábil, como todos os demais “segmentos” do Direito, funda-se na Teoria Geral do Direito.

O Direito Contábil como “segmento” no Direito parece ter surgido na Europa, especialmente na França, onde se verifica a existência de alguns trabalhos sobre essa temática, destacando-se a *Revue du Droit Comptable*. Na doutrina estrangeira são encontradas raras referências ao que seria o Direito Contábil. No Brasil, constata-se produção muito escassa sobre este tema, que até o momento não encontrou eco entre os juristas.

As poucas referências ao Direito Contábil na literatura nacional partiram de estudiosos da área das Ciências Contábeis, primordialmente em publicações especializadas em Contabilidade.

⁷¹ Curso de Direito Tributário Brasileiro. p. 31.

⁷² PAULO DE BARROS CARVALHO também compartilha da idéia de que existe um falso problema de autonomia: “Com efeito, a ordenação jurídica é una e indecomponível. Seus elementos – as unidades normativas – se acham irremediavelmente entrelaçados pelos vínculos da hierarquia e para relações de coordenação, de tal modo que tentar conhecer regras jurídicas isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorá-lo, enquanto sistema de preposições prescritivas.” (Curso de Direito Tributário. p. 14)

Dentre as definições de Direito Contábil, merecem ser citadas as seguintes:

- a) “Expressão adotada para representar a influência das leis jurídicas nos registros contábeis ou nos fatos patrimoniais.”⁷³
- b) “Princípios e normas que regem a correlação entre a Contabilidade e o Direito, através de registros contábeis dos atos e fatos administrativos e as leis jurídicas em referência ao patrimônio.”⁷⁴
- c) “El Derecho Contable ha de ser un Derecho esencialmente especializado y elaborado a partir de las premisas expuestas, que le imprimen al mismo un carácter pragmático de aplicación inmediata y apoyado, fundamentalmente, en la técnica contable.”
 “El objeto del Derecho Contable es servir a una realidad, cada vez más necesitada de normas jurídico-contables de carácter específico.”⁷⁵
- d) “Entendemos por Derecho Contable al orden Normativo (Lex), que se ocupa de la técnica contable, con objeto que el informe financiero que ésta brinda, lo auxilie en el logro de sus fines.”⁷⁶
- e) “É o conjunto de normas jurídico-contábeis que, dispendo sobre os requisitos extrínsecos e intrínsecos, atribuem a esta eficácia, no mundo do Direito.”⁷⁷

As definições *a* e *b* enfatizam o Direito Contábil como área em que existe interação (correlação) entre os conhecimentos jurídicos e os conhecimentos contábeis. Na interseção do Direito e da Contabilidade estaria demarcado o Direito Contábil⁷⁸.

⁷³ LOPES DE SÁ, Antonio. Vocabulário de contabilidade.

⁷⁴ SANTOS, S. Luiz. Direito Contábil resumido. p. 90.

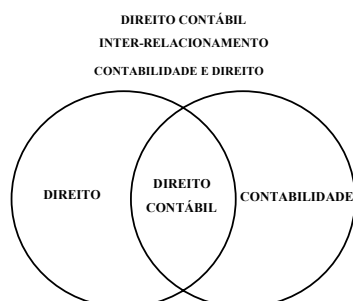
⁷⁵ PIRLA, José Maria Fernandez. Una aportación a la construcción del Derecho Contable. p. 25.

⁷⁶ MANERO, Federico Gertz. Derecho Contable mexicano. p. 27.

⁷⁷ RIBEIRO, Peres. Revista do CRCRS. p. 36.

⁷⁸ Pode-se dizer que a Ciência das Finanças está para o Direito Financeiro assim como a Ciência Econômica está para o Direito Econômico e a Ciência da Contabilidade está para o Direito Contábil.

O diagrama a seguir, de autoria de LUIZ DO SANTOS⁷⁹, indica os pontos nos quais se enquadraria o Direito Contábil. Nesta acepção, onde o Direito estiver discutindo sobre a técnica contábil está presente o Direito Contábil.



Embora clara, essa definição do Direito Contábil não resiste a argumentação mais apurada. Entre as mais fortes críticas, destaca-se o fato de que, segundo ela, o Direito Contábil seria simultaneamente Direito e Contabilidade.

Não se deve confundir o Direito Contábil com a Contabilidade, ou considerá-lo como subárea da Contabilidade, como alguns autores, geralmente contadores, costumam fazer. O fato de, no Brasil, a técnica contábil estar amplamente juridicizada não a transforma em subárea da Contabilidade. Isso não significa, todavia, que os profissionais da Contabilidade devam ignorar os aspectos jurídicos que incidem sobre sua área de conhecimento.

As definições *c*, *d* e *e* procuram identificar o Direito Contábil como subárea especializada do Direito que dispõe de objeto particular de estudo. Nessas definições, o Direito Contábil se ocuparia de regulamentar a técnica contábil.

O Direito Contábil Positivo é, então, o conjunto de instrumentos jurídicos prescritivos que regulam a técnica contábil, constituindo, para fins didáticos, ramo autônomo do Direito, em virtude da unidade que se obtém da análise de um tema comum: a técnica contábil. Entre os aspectos aos quais o Direito Contábil se reporta cabe destacar: i) a obrigatoriedade da escrituração contábil; ii) a contabilidade como meio de prova; iii) a elucidação dos conceitos contábeis.

⁷⁹ Direito Contábil resumido. p. 93.

Nesse contexto, a Ciência do Direito Contábil⁸⁰ trataria do conjunto de enunciados declarativos que têm como propósito descrever o conjunto das normas jurídicas contábeis. Essa ciência estudaria o conteúdo das normas jurídicas contábeis, em concepção sistêmica para o Direito. O cientista do Direito Contábil deve fazer considerações críticas do direito-objeto (e portanto de sua linguagem). Ao refletir sobre a natureza do objeto do Direito Contábil, ele constrói o que poderia ser entendido como a doutrina jurídico-contábil⁸¹.

É importante ter em vista que a Contabilidade estuda os fatos que produzem variações patrimoniais, classificando-os de modo a fornecer elementos para a orientação da riqueza. Alguns dos métodos do qual ela se serve foram juridicizados, o que se justifica pela necessidade de salvaguardar os direitos individuais decorrentes das relações jurídicas.

Os métodos usados pela Contabilidade para registrar fatos contábeis de interesse jurídico sofrem as limitações impostas pelas leis e demais instrumentos normativos. Os fatos contábeis não serão jurídicos enquanto não ingressarem pela porta do Direito, como fontes materiais. Um fato contábil e um dever de natureza contábil são irrelevantes na esfera jurídica se não se materializarem em linguagem jurídica competente.

⁸⁰ A obra de JOSÉ MARIA FERNANDEZ PIRLA “Una aportación a la construcción del Derecho Contable” parece ser um dos trabalhos embrionários na área do Direito Contábil. Apenas para tangenciar o assunto, reproduzem-se aqui algumas de suas asserções:

“El Derecho Contable, como sistema jurídico, se distingue de otros sistemas jurídicos con los que se relaciona y e se interacciona y en el contexto el Derecho Mercantil ocupa un lugar destacado.”

“El Derecho Contable constituye un paradigma en el hacer jurídico actual que, como tal paradigma, implica la asunción de paradigmas anteriores, jurídicos y contables, por apoyarse tanto en el ordenamiento jurídico, por se parte del mismo, como en el hecho contable, en razón de la realidad que há de regular.”

“Resulta, pues, que tanto el hecho contable como el derecho tienen un origen común, que es la preocupación del hombre por el orden, en la presentación de los acontecimientos y para encauzar la regulación de las conductas humanas.”

⁸¹ Enquanto o Direito Positivo prescreve condutas (*dever-ser*), a Ciência do Direito estuda o conteúdo do *dever-ser*.

O Direito incide sobre os fatos contábeis, mas a natureza destes é diferente, pois a Contabilidade tem por objeto essencial a grandeza econômica do patrimônio e suas variações em face dos atos de gestão, enquanto o Direito aprecia os fenômenos do ponto de vista da harmonia social. Nem todas as relações de Direito correspondem a fatos contábeis e nem todos os fatos contábeis criam relações jurídicas novas.

São bastante estreitas as relações da Contabilidade com várias das subáreas do Direito. O Direito Comercial e o Direito Societário – o segundo, principalmente – contêm normas de escrituração aplicáveis a todas as empresas. O Direito Industrial e a Legislação Trabalhista devem ser consultadas em assuntos ligadas à contabilidade de custos. Os diversos ramos do Direito Público, particularmente o Direito Constitucional e o Direito Administrativo, estabelecem normas que devem ser seguidas na escrituração das operações de contabilidade pública. No Direito Processual, no Direito Penal e, principalmente, no Direito Tributário, encontramos normas que a contabilidade não pode ignorar.

2.2 DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO DO DIREITO CONTÁBIL

A vinculação da Contabilidade com o Direito remonta ao mundo antigo.

No Museu do Louvre, em Paris, encontra-se o denominado “Código de Hammurabi”⁸², que faz referência ao universo legal de sua época, aproximadamente o ano 2.000 a.C. Em suas 3 mil linhas de texto e seus 282 artigos, descreve com detalhes o mundo jurídico de então: relações civis, relações penais, sentenças judiciais, *registros de contabilidade* e necessidade de os comerciantes prestarem contas. Esse parece ser o exemplo mais antigo do longo relacionamento entre a Contabilidade e o Direito.

⁸² GERTZ MANERO, Federico. Origen y evolución de la contabilidad. p. 17.

Desde os tempos mas antigos, historiadores econômicos fazem referência ao papel da Contabilidade como meio de prova. Entre eles pode-se citar MAX WEBER⁸³:

En la antigüedad en Occidente, y solo él, llegó a ser el centro de la contabilidad monetaria, mientras que el Oriente continuó rigiéndose por la contabilidad en especie (recuérdese solamente la contabilidad del giro de trigo en Egipto). En Occidente la contabilidad monetaria se empleó en el negocio bancario, los *Trapesitai* griegos y los *Argentari* romanos; sus asientos no obstante eran de carácter documental, siendo su única utilidad la de servir de medio de prueba en relaciones jurídicas.

Segundo EUGENE PETIT⁸⁴, desde os primeiros séculos de Roma todos os chefes de família tinham o cuidado de, diariamente, registrar numa espécie de livro de rascunho, chamado de *Adversaria*, seus ingressos e dispêndios, transcrevendo esses dados, no final do mês, com maior cuidado, em outro livro, chamado de *Codex Tabulae*. Em 325 a. C. foi editada em Roma a lei *Pactelia Papiria*, que reconheceu os lançamentos contábeis como meio de prova jurídica e, portanto, os vínculos entre o Direito e a Contabilidade. Do valor probatório dos lançamentos do *Codex Tabulae* surgiu a obrigação jurídica de mostrar os lançamentos caso fosse solicitado.

Parece claro que, no mundo antigo, se realizava amplamente a escrituração contábil, que a Contabilidade, além de constituir instrumento de informação financeira, foi utilizada como meio de prova no campo do direito, e que em Roma a lei *Pactelia Papiria*, ao reconhecer a Contabilidade como meio de prova jurídica (para efeito de contratos de empréstimo), estabeleceu o primeiro vínculo formal entre o Direito e a Contabilidade.

No início do século V, com as invasões bárbaras, o Império Romano do Ocidente desmantelou-se, nascendo na Europa o feudalismo. A Contabilidade e o Direito mantiveram suas funções, servindo agora a uma economia mais restrita.

Pelo período de 800 anos a economia se fechou e o comércio reduziu-se expressivamente. Somente em fins do século XII, como consequência das Cruzadas, a economia voltou a florescer. O comércio se fez monetário, passando da tradicional

⁸³ Historia económica general. p. 197.

⁸⁴ Tratado elemental de derecho romano. p. 372.

exploração familiar para a atividade profissional, nascendo as sociedades mercantis (*commenda*) e, como consequência, surgindo a necessidade de Contabilidade mais precisa.

Esse novo ambiente de efervescência econômica provocou mudanças nos instrumentos normativos. O velho Direito Romano já não tinha plena vigência, pois não havia poder político suficientemente forte para aplicá-lo, demandando-se novas soluções. Para proteger e promover seus interesses econômicos, os comerciantes se agruparam em agremiações e corporações, no bojo das quais nasceu um conjunto de usos e costumes de caráter profissional que adquiriram caráter jurídico quando se fundaram tribunais em cujas decisões se aplicou o direito consuetudinário e subjetivo do comércio.

Sobre essas estruturas assim se pronuncia JESÚS BLANCO CAMPAÑA⁸⁵:

Las corporaciones dictan normas y reglas para su gobierno interno, así como para las transacciones que los agremiados podían realizar. El contenido de estas normas lo dan los usos y las costumbres de las relaciones comerciales mismas... Se dictan, así, reglas (...) sobre los libros de comercio y así la vieja costumbre romana de aportar los libros como medio de prueba es reconocida y ampliada por el Código de Tordosa (siglo XIII).

Na Espanha, com as *Ordenanzas* de Bilbao⁸⁶, de 1459, surge legislação que regulava de forma cabal a técnica contábil. No capítulo nono dessas ordenanças (“De los mercaderes, libros que han de tener y con que formalidad”), define-se claramente a obrigação da escrituração de livros e as características formais que deverão ser observadas.

Na França, de modo semelhante, as agremiações de comerciantes constituíram um conjunto de normas sobre seus costumes, regulando a técnica contábil. Esse costumes foram sancionados por um ministro de Luís XIV, Juan Baptista Colbert, recebendo a Cédula Real em 1673. No Título III (“Des Livres de Commers”), está claramente estabelecida a obrigação de escrituração contábil.

⁸⁵ Regimen jurídico de la contabilidad de los empresarios. p. 104.

⁸⁶ Diccionario de Derecho Privado.

Diante do exposto, verifica-se que, no início do Renascimento europeu, estavam os comerciantes praticando as “partidas dobradas”, tal como se conhece em nossos dias. No campo jurídico, já havia um conjunto de normas jurídicas que reconheciam a contabilidade como meio de prova sobre aspectos financeiros e estabeleciam a obrigatoriedade da escrituração contábil.

No século XIX, a Revolução Industrial e o liberalismo foram as causas econômicas e ideológicas de profundas mudanças, dando origem ao mundo moderno. Ao se aumentar a produção e distribuição de riquezas, o contorno social se modificou, o que veio a demandar mudanças nos instrumentos normativos. Foi nesse panorama que, em 1808, surgiu o Código de Comércio Francês. Foi o evento mais importante na evolução histórica do Direito Mercantil, segundo JORGE VARRERA GRAF⁸⁷, e, no que diz respeito à regulamentação da Contabilidade “constituye uno de los paradigmas o modelos legislativos”, segundo JESÚS BLANCO CAMPAÑA⁸⁸.

A partir da evolução histórica exposta e, em particular, em decorrência do Código de Comércio Francês, generalizou-se a tradição do direito privado de normatizar a técnica contábil, a fim de criar meio de prova que solucionasse controvérsias entre comerciantes, tomando como base a evidência que se depreende dos lançamentos contábeis⁸⁹. Essa corrente foi seguida por vários códigos comerciais europeus, como o de Portugal (1833). Através da legislação espanhola e portuguesa as idéias dessa corrente passaram a países latino-americanos: Brasil (1850), México (1854), Argentina (1859) e Chile (1865).

Restava, entretanto, um tema importante a ser legislado: a apresentação dos estados financeiros e, mais particularmente, os critérios de avaliação das contas. A causa econômica da preocupação com esses novos tipos de demonstrações contábeis foi a aparição dos incipientes mercados de capitais.

⁸⁷ Tratado de derecho mercantil. p. 64.

⁸⁸ Régimen jurídico de la contabilidad de los empresarios. p. 339.

⁸⁹ Com a obrigatoriedade consignada em normas jurídicas, ampliou-se a utilização dos sistemas contábeis, com conseqüente ampliação do mercado de trabalho de profissionais e o início do envolvimento governamental na Contabilidade. Da maior procura por profissionais de Contabilidade, pela obrigatoriedade do cumprimento da lei, decorreu o ensino da disciplina.

A França sinalizou para a obrigação de se apresentar balanço que mostrasse o ativo e o passivo. Surgiu a necessidade de três demonstrações contábeis fundamentais: a demonstração do estado patrimonial (Balanço), a demonstração do rendimento da unidade econômica (Demonstração de Resultados) e a demonstração dos elementos que constituem o capital de giro ou o objeto da unidade (Inventário)⁹⁰.

Ao iniciar o século XX, os efeitos da Revolução Industrial e do liberalismo econômico tinham-se espalhado pelo Ocidente. Nesse ambiente, a técnica contábil criou instrumentos de registro que satisfaziam às necessidades de informações financeiras. Encontrava-se em gestação o conjunto de normas próprias de Contabilidade que se chamariam de “princípios de Contabilidade”.

Ademais, a Contabilidade foi orientada para o controle de cada unidade econômica, fato que deu origem ao Direito Contábil. Além disso, houve a juridicização de conceitos contábeis destinados à geração de informações para as contas nacionais (Contabilidade Social), fundamento para a planificação econômica.

Nos próximos capítulos, discutir-se-á, entre outros aspectos, o uso da linguagem juridicizada no Direito Contábil como instrumento para relatar o fato jurídico que ensejou a incidência tributária. Os informes contábeis constituem prova idônea do cumprimento ou não das obrigações tributárias.

A legislação fiscal desenvolveu seus próprios sistemas de registro, estruturando modernos mecanismos de apresentação dos estados financeiros e adotando métodos próprios de avaliação, assim como reconhecendo expressamente os princípios de Contabilidade geralmente aceitos.

Ao longo da história da Contabilidade, na maioria dos países, o Direito posto tem exercido influência na esfera contábil. Esse fenômeno pode ser explicado pela cultura dos povos. Observe-se, por exemplo, a Escola Européia de Contabilidade: a maioria dos países que seguem a linha dessa escola, com exceção da Inglaterra, sempre usaram o Direito para normatizar a Contabilidade, influenciando os profissionais e suas práticas.

⁹⁰ GEILER, Karl. Derecho Mercantil. p. 64 e seguintes.

Por outro lado, a Escola Americana de Contabilidade observa principalmente os usos e costumes (preceitos jurisprudenciais), e, quando se refere as normas contábeis, a legislação o faz em caráter geral e supletivo, observando sempre as práticas profissionais. Cabe àqueles que operam com a Contabilidade o estabelecimento das normas contábeis.

2.3 O DIREITO CONTÁBIL NO BRASIL

2.3.1 Código Comercial

No Direito brasileiro, há forte juridicização da técnica contábil. A razões históricas para esse fenômeno são as mesmas presentes em outros países. A preocupação em resguardar a segurança jurídica nas relações sociais, associada à busca de mecanismos de prova, levaram o Brasil a seguir a tendência, que já se verificava internacionalmente, de normatização jurídica da técnica contábil.

Com o Código Comercial, de 1850, institui-se a obrigatoriedade de as empresas (os comerciantes, na época) manterem a escrituração contábil de forma mercantil e elaborar anualmente a demonstração do Balanço Geral.

Cabe observar que os dispositivos daquele código criaram também a obrigação de um sistema que permitisse o levantamento anual do balanço. Neste contexto, realizar a escrituração contábil não mais seria mera necessidade dos comerciantes, mas obrigação instituída por norma jurídica.

No Código Comercial brasileiro, o assunto foi disciplinado no Capítulo “Das Obrigações Comuns de todos os Comerciantes”, através dos artigos 10 a 20⁹¹, que definiram algumas regras genéricas de ordem jurídica/societária.

⁹¹ Art. 10 - Todos os comerciantes são obrigados: § 1.º - a seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração, e a ter os livros para esses fins necessários; (...); § 4.º - a formar anualmente um balanço geral de seu ativo e passivo, o qual deverá compreender todos os bens de raiz, móveis e semoventes, mercadorias, dinheiros, papéis de crédito, e outra qualquer espécie de valores, e bem assim todas as dívidas e obrigações passivas; e será datado e assinado pelo comerciante a quem pertencer. (...) Art. 12 - No Diário, é o comerciante obrigado a lançar com individuação e clareza todas as suas operações de comércio, letras e outros quaisquer papéis de crédito que passar, aceitar, afiançar ou endossar, e em geral tudo quanto receber e despende de sua ou alheia conta, seja por que título for, sendo suficiente que as parcelas de despesas domésticas se lancem englobadas na data em que forem extraídas do caixa. (...) Art. 14 - A escrituração dos mesmos livros será feita em forma mercantil, e seguida pela ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalo em branco, nem estrelinhas, borraduras, raspaduras ou emendas.

Observa-se de pronto que esse código seguiu as tendências da escola européia, em que grande número de países já regulamentava, em códigos comerciais, dispositivos sobre balanços.

Por longo período, até as primeiras décadas do século XX, praticamente nenhum outro instrumento normativo interferiu no campo contábil, obedecendo-se aos ditames do Código Comercial de 1850, que vigora até nossos dias.

Nas primeiras décadas do século XX, legislações específicas para determinadas atividades criaram padronização e planificação contábil, que, por serem específicas, não chegaram a generalizar-se.

A própria legislação tributária seguia os ditames do Código Comercial, sendo que o até mesmo o imposto de renda, que tem enorme interesse nos dados contábeis, observava os resultados apresentados pela Contabilidade. Pelo que se observa até o início da década de 40, não existiam, para as empresas, maiores exigências que aquelas definidas no Código Comercial.

2.3.2 A primeira Lei da Sociedade por Ações

Com a edição do Decreto-Lei n.º. 2.627/40, a primeira Lei das Sociedades por Ações, passou a existir detalhamento contábil no Direito brasileiro.

Esse decreto determinava, nos artigos 129 e 135⁹² do Capítulo XIII (Do Exercício Social, Balanços, Amortizações, Reservas e Dividendos), normas relativas à

⁹² Decreto-Lei n.º 2.627/40: Art. 129 - No fim de cada ano ou exercício social, proceder-se-á a balanço geral, para verificação de lucros e prejuízos. Parágrafo único – Feito o inventário do ativo e passivo, a estimação do ativo obedecerá às seguintes regras: a) os bens, destinados à exploração do objeto social, avaliar-se-ão pelo custo de aquisição. Na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso ou pela ação do tempo ou de outros fatores, atender-se-á à desvalorização respectiva, devendo ser criado fundo de amortização para assegurar-lhes a substituição ou conservação de valor; b) os valores mobiliários, matérias-primas, bens destinados à alienação, ou que constituem produtos ou artigos da indústria ou comércio da sociedade, podem ser estimados pelo custo de aquisição ou de fabricação, ou pelo preço corrente no mercado ou bolsa. Prevalecerá o critério de estimação pelo preço corrente sempre que este for inferior ao custo; (...)

Art. 135 - O balanço deverá exprimir com clareza a situação real da sociedade, e, atendidas as peculiaridades do gênero de indústria ou comércio explorado pela sociedade, nele se observarão as seguintes regras: a) o ativo ser dividido em: imobilizado, disponível, realizável a curto prazo e realizável a longo prazo, resultados pendentes e contas de compensação; b) o passivo será dividido em: exigível a curto prazo, exigível a longo prazo, passivo não exigível (capital, reservas) e contas de compensação.

contabilização. Ele teve grande impacto na época, prescrevendo regras para a Contabilidade, particularmente no que se refere a itens como avaliação de ativos, forma de apuração e distribuição de lucros, criação de reservas, bem como apresentação do Balanço e da Demonstração de Lucros e Perdas.

A influência que esse instrumento legal teve na Contabilidade brasileira foi marcante. De maneira até então sem precedente, ele prescreveu com detalhamento como deveria ser a Contabilidade no Brasil. Antes dele, os profissionais da Contabilidade tinham a prerrogativa de selecionar os procedimentos e métodos contábeis. A partir de então, houve a juridicização da Contabilidade.

Essa primeira lei da sociedade por ações serviu de parâmetro para as práticas contábeis adotadas até o início da década de 70. A legislação fiscal começou a incorporar as normas por ela ditadas e, dessa forma, a estender suas práticas às demais pessoas jurídicas ou equiparadas.

Um fato marcante no conjunto de normas jurídico-contábeis, que pode ser constatado particularmente na segunda metade do século passado, foi a crescente interferência das autoridades tributárias na definição das normas contábeis.

O processo de criação do conhecimento científico-contábil, fruto de reflexões e análises respaldadas na Teoria Contábil, acabou sendo conduzido pela autoridade fiscal, e não por profissionais melhor qualificados para a tarefa, que seriam os cientistas contábeis. Isso ocorreu devido a propósito bastante específico: assegurar a arrecadação tributária.

Diante da indefinição dos profissionais da área em estabelecer os objetivos da Contabilidade, a legislação fiscal passou a definir as principais regras e práticas contábeis, que, muitas vezes, foram incorporadas ao sistema contábil, sem verdadeira análise científica pertinente. É por esse motivo que, quando, no Brasil, se fala de Contabilidade, tem-se a impressão de que se está discutindo exclusivamente a Contabilidade Tributária.

A influência do imposto de renda nas práticas contábeis foi-se acentuando com o passar dos anos, influenciando fortemente os profissionais da área contábil que, em face das penalidades previstas nos textos legais dos tributos, passaram a implantar metodologia contábil que tomava como parâmetro as normas tributárias.

2.3.3 A Lei das Sociedades por Ações vigente

A Lei n.º 6.404/76, que regulamenta as sociedades por ações, apresentou importantes inovações na legislação societária brasileira. Com ela, surgiram normas contábeis mais completas e aplicáveis a todas as sociedades anônimas. Essas normas deveriam basear-se nas técnicas consagradas e nas convenções decorrentes dos princípios de Contabilidade geralmente aceitos.

De acordo com essa lei, são as seguintes demonstrações contábeis (ou financeiras) a serem elaboradas por ocasião do encerramento do exercício: i) Balanço Patrimonial; ii) Demonstração do Resultado do Exercício; iii) Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados; iv) Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos; v) Notas Explicativas.

O Decreto-Lei n.º 2.627/40, revogado, era bastante parcimonioso em matéria de princípios contábeis, limitando-se a quatro artigos. Por esse motivo, a edição de instrumentos prescritivos de natureza tributária acabou influenciando fortemente as práticas contábeis no Brasil. Por exemplo, a adoção de determinados lançamentos contábeis é condição indispensável para isenção ou não-tributação.

O que se quer enfatizar é que a lei fiscal acabou estimulando várias práticas contábeis. Essas práticas nem sempre atendem aos requisitos recomendados pelos princípios de Contabilidade geralmente aceitos.

A atual Lei das Sociedades por Ações procurou, de certa forma, lidar com a questão quando determinou que tais sociedades mantivessem registros auxiliares para reajustar os saldos das contas apresentadas nos seus registros contábeis, a fim de adequá-los às exigências fiscais e aos critérios padronizados por legislação especial, no caso a legislação fiscal.

Uma das principais contribuições deste instrumento normativo foi a escrituração mercantil consoante princípios de contabilidade geralmente aceitos e de acordo com a legislação comercial, bem como, paralelamente, a conciliação em registros auxiliares, para adequar os resultados às exigências da lei tributária e da legislação especial⁹³.

Para o fisco adaptar-se à nova disciplina societária, foi promulgado o Decreto-Lei n.º 1.598/77. Entre os registros auxiliares criados destaca-se o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).⁹⁴

Depreende-se que o objetivo do legislador era que a legislação comercial prevalecesse sobre a tributária quanto aos registros contábeis. A lei determinou que, toda vez que norma de cunho fiscal, ou de qualquer outra área, estabelecesse critérios contábeis diferentes dos da própria lei societária ou dos ditados pelos princípios de Contabilidade, houvesse registro apenas em documentação paralela, auxiliar, sem alterações da Contabilidade da sociedade.

Assim sendo, no Brasil, a Contabilidade encontra no Direito Comercial (ou Societário) uma das principais vias para a sua juridicização. A linguagem contábil torna-se juridicizada por força de instrumentos normativos, primordialmente voltados

⁹³ Lei n.º 6.404/76: Art. 177 - A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência. (...); § 2.º - A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

⁹⁴ Decreto-Lei n.º 1.598/77: Art. 7.º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter com observância as leis comerciais e fiscais. (...); § 4.º - Ao fim de cada período-base de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido do exercício mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração de resultado do exercício e da demonstração de lucros e perdas. Art. 8.º - O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros: I - de apuração do lucro real, no qual: (...); § 2.º - Os registros que forem necessários para a observância de preceitos da lei tributária relativos à determinação do lucro real, quando não devam, por sua natureza exclusivamente fiscal, constar da escrituração comercial, ou forem diferentes dos lançamentos dessa escrituração, serão feitos no livro de que trata o item I (Lalur) deste artigo ou em livros auxiliares.

para regular as condutas das entidades com personalidade jurídica. Quando lida com conceitos contábeis, o Direito Tributário o faz já em segundo plano, modelando-os conforme o estabelecido no campo do Direito Comercial.

Para que a linguagem contábil tenha validade no universo jurídico, é indispensável sua inserção no hábitat das normas jurídicas.

2.3.4 Normas contábeis emanadas de órgãos de classe e entidades fiscalizadoras

Na atual conjuntura contábil brasileira, é altamente relevante o papel desempenhado por entidades de classe e órgãos fiscalizadores na definição das regras e normas a serem aplicadas na Contabilidade.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), além de suas atribuições de registro e fiscalização, tem desenvolvido importantes trabalhos técnicos, elaborando e propondo à classe contábil medidas tendentes ao aprimoramento das normas e procedimentos aplicáveis à Contabilidade.

Dentre os seus trabalhos, ele elaborou as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), definindo condutas profissionais e procedimentos técnicos a serem observados. Essas normas têm contribuído substancialmente para o desenvolvimento da Contabilidade no Brasil.

Outra entidade de importância no campo da Contabilidade é o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBRACON), entidade privada que tem como objetivo definir, sistematizar e divulgar princípios de Contabilidade a serem adotados no Brasil, para benefício não só dos contadores, mas também de órgãos governamentais e da comunidade.

A Comissão de Valores Mobiliário (CVM)⁹⁵ e o Banco Central (BC) merecem ser citados como entidades de fiscalização que exercem marcante influência

⁹⁵ A Comissão de Valores Mobiliários foi criada pela Lei n.º 6.385/76, com a finalidade de regulamentar e fiscalizar as atividades do mercado de valores mobiliários, inclusive estabelecendo normas contábeis para as sociedades de capital aberto. Na lei de criação, o art. 22 e seu parágrafo estatuíram que compete à CVM expedir normas sobre as demonstrações financeiras.

relativa às normas e procedimentos de Contabilidade no país. A primeira fiscaliza as entidades de capital aberto e o segundo controla o desempenho das instituições financeiras. Cada uma dessas entidades emite resoluções e pareceres que estabelecem regras e normas contábeis a serem aplicadas pelas entidades de seu campo de atuação.

Embora não sejam regras positivadas em instrumentos normativos clássicos, as normas contábeis emitidas pelos órgãos de classe e pelas entidades fiscalizadoras possuem inegável validade como fontes do Direito, na medida em que fixam regras de conduta para a Contabilidade.

2.4. PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

2.4.1 Princípios contábeis perante o ordenamento jurídico

Os princípios contábeis são o conjunto de regras que permitem que os contadores realizem, de maneira uniforme, a escrituração, a apuração de resultados e a apresentação de demonstrações contábeis.

A propósito, diz JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES⁹⁶:

“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 empresariais.”

É oportuno lembrar que o artigo 177 da Lei n.º 6.404/76 prescreve a necessidade de as empresas observarem “os princípios de Contabilidade geralmente aceitos” e os “métodos ou critérios contábeis”. Portanto, por disposição legal, esses “princípios” são recepcionados no mundo jurídico.

⁹⁶ Imposto de Renda: o artigo 43 do CTN e a Lei Complementar 104/01. Revista Dialética do Direito Tributário n.º 67.

Mas o que são os chamados “princípios de Contabilidade geralmente aceitos?”

Sintetizando o melhor que na doutrina contábil se escreveu a respeito, HILÁRIO FRANCO⁹⁷ observa:

Os chamados ‘princípios de Contabilidade geralmente aceitos’ não são, em verdade, as causas geradoras da Contabilidade, mas normas e regras admitidas como preceitos básicos em que devem assentar os registros contábeis e as demonstrações dela decorrentes, com a finalidade de representar de forma adequada a situação econômica, patrimonial e financeira de uma entidade, bem como seu resultado econômico em determinado período administrativo.

Além desses preceitos básicos, assenta-se também a Contabilidade em outras regras convencionais – pacificamente aceitas pelos profissionais da Contabilidade como necessárias à adequada representação do estado patrimonial e dos resultados dos exercícios –, bem como em critérios e sistemas de aplicação desses preceitos e regras, a que denominamos normas de escrituração e de elaboração das demonstrações contábeis.

Embora não estejam ainda definitivamente fixados e completamente arrolados todos os preceitos básicos e regras convencionais, podemos citar alguns daqueles que se podem considerar geralmente aceitos, por se constituírem em normas indispensáveis à elaboração da Escrituração e das Demonstrações Contábeis no Brasil.

À vista desse excerto, pode-se afirmar que os princípios contábeis geralmente aceitos são as normas admitidas como válidas pelos profissionais da área contábil, nelas se incluindo os preceitos básicos e as convenções. Nesta linha, tais princípios seriam definidos de acordo com as práticas (costumes) daqueles que lidam com a Contabilidade.

Preocupada em “fixar e arrolar” os princípios contábeis, a Resolução n.º 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade afirma que os princípios fundamentais de contabilidade (PFCs) “representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante com o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades”.

Para o CFC, os princípios devem representar as bases da ciência, possuindo características de universalidade e veracidade que conservam em qualquer situação.

⁹⁷ A evolução dos princípios contábeis no Brasil. São Paulo: Atlas, 1988. p. 78.

Não haveria hierarquização entre os princípios científicos, pois todos eles possuem importância singular nos processos contábeis e todos eles representam axiomas universais e verdadeiros, que são admitidos sem necessidade de demonstração.

Os princípios fundamentais de Contabilidade possuem objetivos específicos. São eles:

a) *uniformidade terminológica*: a uniformidade de termos permite o entendimento entre os contabilistas (que executam a tarefa), os auditores (que revisam a tarefa), os peritos (que opinam sobre a tarefa) e terceiros (que utilizam os informes e opiniões);

b) *base para normalização contábil*: os princípios contábeis constituem a base para a produção das normas contábeis.

Neste ponto, segundo ANTONIO LOPES DE SÁ⁹⁸, os princípios contábeis são para as normas contábeis o que a Constituição é para as leis de um país. Diz ele: “As Normas Contábeis não podem contrariar os Princípios Contábeis.”

Apesar da razoabilidade dessa diretriz, que visa assegurar a sintonia entre as normas contábeis e os princípios contábeis, essas considerações não podem ser transportadas para a esfera jurídica. Cabe sempre lembrar que a linguagem do Direito se sobrepõe à linguagem contábil e à linguagem social. O Direito pode criar suas próprias realidades, porquanto suas normas incidem sobre fatos e situações jurídicas.

Expondo melhor a idéia: o legislador ordinário pode adotar, total ou parcialmente, as normas sobre padrões e critérios contábeis, da mesma maneira que pode simplesmente ignorá-los, determinando a criação de uma Contabilidade específica, diferente da usual.

Os princípios fundamentais de Contabilidade, embora idealizados com o propósito de obter pureza epistemológica para a Ciência Contábil, acabaram sendo enclausurados no bojo da norma regulamentar – baixada por entidade profissional –, tornando-se de aplicação obrigatória.

⁹⁸ Princípios fundamentais de Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.

Afirma EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO⁹⁹, jurista que se debruçou sobre esse problema:

Se quisermos adotar uma posição de pureza epistemológica, poderíamos afirmar que, do ponto de vista jurídico, os princípios fundamentais de contabilidade são meras normas de conduta dirigidas a determinado grupo de pessoas, os profissionais de contabilidade. (...) Não se pode negar, todavia, que o próprio ordenamento jurídico encarregou-se de atribuir funções mais abrangentes a esses princípios.

Feitas essas considerações, pode-se afirmar que, ao contrário do que muitos apregoam, os princípios contábeis são apenas fontes do direito equivalentes aos costumes e têm aplicação apenas nas matérias em que não haja lei expressa em contrário.

2.4.2 Princípios contábeis no Brasil

Os princípios fundamentais de Contabilidade definidos na Resolução n.º 750 do CFC, de 29/12/93, e comentados na Resolução n.º 774 do CFC, de 16/12/94, são os seguintes:

*a) Princípio da entidade*¹⁰⁰

Em Contabilidade, entende-se por entidade qualquer indivíduo, empresa, grupo de empresas ou departamento que desenvolva atividade econômica e que, conseqüentemente, deve apresentar relatório de receitas e despesas com vistas à apuração do resultado. SÉRGIO DE IUDICIBUS¹⁰¹ afirma que o princípio da entidade

⁹⁹ Manual do imposto de renda das pessoas jurídicas – Lucro Real. São Paulo: Atlas, 2001. p. 33.

¹⁰⁰ Resolução n.º 750/93 do CFC: Art. 4.º - O Princípio da Entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por conseqüência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição. Parágrafo único - O Patrimônio pertence à Entidade, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova Entidade, mas em uma unidade de natureza econômico-contábil.

¹⁰¹ Teoria da Contabilidade. p. 45.

pode ser considerado um postulado (verdade fundamental), por ser o núcleo sobre o qual a Contabilidade atua, e que a entidade é constituída por patrimônio autônomo, totalmente distinto do de seus sócios.

*b) Princípio da continuidade*¹⁰²

Este princípio diz que o patrimônio da entidade depende, qualitativa e quantitativamente, do desenvolvimento das operações realizadas por ela. É com base neste princípio que a empresa realiza investimentos, constrói suas instalações, adquire tecnologia, por exemplo.

A entidade é organismo possuidor de vida jurídica e deve operar por período indeterminado, até que apareçam fatores externos e/ou internos que determinem sua extinção. Na empresa normalmente se define o ambiente de atuação da Contabilidade, esperando-se que esse ambiente continue existindo até que os objetivos daquela sejam alcançados. Assim sendo, as entidades são vistas como empreendimentos em andamento (contínuos).

Tal idéia transparece em JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES¹⁰³:

“O postulado contábil da continuidade, sobre o qual se constrói toda a técnica contábil, traduz a noção de que as unidades empresariais são constituídas e geridas com o fim de produzir resultados positivos ao longo do tempo, sem limitação apriorística do período de duração da vida da unidade.”

¹⁰² Resolução n.º 750/93: Art. 5.º - A continuidade ou não da entidade, bem como sua vida definida ou provável, deve ser considerada quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, qualitativas e quantitativas. 1.º - A continuidade influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da entidade tem prazo determinado, previsto ou previsível. 2.º - A observância do princípio da continuidade é indispensável à correta aplicação do princípio da competência, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais, à formação do resultado e de se constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultados.

¹⁰³ Imposto de Renda: o art. 43 do CTN e a Lei Complementar 104/01. Revista Dialética do Direito Tributário, n.º 67. p. 113.

c) *Princípio da oportunidade*¹⁰⁴

Como resultado da observância do princípio da oportunidade, deve-se estar bastante atento para registrar as variações sofridas pelo patrimônio, pois dessa forma os dados sobre este estarão sempre atualizados, prontos para qualquer análise, presente ou futura.

d) *Princípio do registro pelo valor original*¹⁰⁵

O valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste; os princípios da *atualização monetária* e do *registro pelo valor original* são compatíveis entre si e complementares, visto que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada.

Os fatos administrativos devem ser registrados pelos valores das transações, em conformidade com documentos idôneos, sempre em moeda corrente do país em que se situa a entidade. Uma vez integrado ao patrimônio da entidade, o bem não poderá ter seu valor alterado.

e) *Princípio da atualização monetária*¹⁰⁶

Este princípio indica a necessidade de se reconhecer a perda de poder aquisitivo da moeda, em decorrência do que é necessária a atualização monetária das demonstrações financeiras. Deve haver ajuste dos valores originais para determinado período por indexadores ou índices econômicos.

¹⁰⁴ Resolução n.º 750/93: Art. 6.º - O princípio da oportunidade refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

¹⁰⁵ Resolução n.º 750/93: Art. 7.º - Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da entidade.

¹⁰⁶ Resolução n.º 750/93: Art. 8.º - Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Tendo em vista que as demonstrações contábeis inúmeras vezes constituem a base para a negociação de contratos e para a constituição de obrigações, tais como as de natureza tributária, é desejável que elas estejam expressas em termos de valores constantes. Desprezar esse fato implica aceitar a possibilidade de concretizar relações baseadas em irrealidades.

RENATO ROMEU RENCK¹⁰⁷ dilucida o tema sob a perspectiva jurídica:

Quando se usa um termo que tem significados diferentes no tempo histórico, não se consegue com ele manifestar uma verdade. Este raciocínio cabe também com inteira propriedade ao se medir o patrimônio. De que forma medir valor real, materialmente demonstrado – como exige o texto constitucional –, sem que se conte com uma medida fixa de valor? A única forma concreta de se atingir, mediante um cálculo, o valor concreto de renda informado pelo critério da universalidade é por via de uma medida de valor constante.

*f) Princípio da competência*¹⁰⁸

Este princípio estabelece que as receitas e as despesas devem ser atribuídas aos períodos de acordo com a sua realização, isto é, de acordo com a data de realização do evento crítico que assegura o seu reconhecimento, e não quando o dinheiro é recebido ou pago. Portanto, as receitas devem ser reconhecidas quando forem efetivamente auferidas, e as despesas devem com elas ser confrontadas quando

¹⁰⁷ Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. p. 135.

¹⁰⁸ Resolução n.º 750/93: Art. 9.º - As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento. 1.º - O princípio da competência determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do princípio da oportunidade. 2.º - O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer a geração. 3.º - As receitas consideram-se realizadas: nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, quer pela fruição de serviços por este prestados; - quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior; - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros; no recebimento efetivo de doações e subvenções. 4.º - Consideram-se incorridas as despesas: quando existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro; pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo; pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

incorridas. Essa metodologia de escrituração contábil é conhecida como “regime de competência”, que é distinto do “regime de caixa”, que pauta o reconhecimento das receitas e despesas quando do efetivo recebimento ou desembolso de dinheiro.

Segundo EDMAR OLIVEIRO ANDRADE FILHO, sob ponto de vista jurídico o regime de competência é aquele que melhor se amolda ao conceito constitucional de renda, porque é o que se identifica com maior precisão com o conceito de acréscimo patrimonial disponível.

Na Lei n.º 6.404/76, o dispositivo legal a que se refere o princípio da competência é o parágrafo 1.º do artigo 187, que dispõe que, na determinação do resultado do exercício, serão computados: (a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em dinheiro; (b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

*g) Princípio da prudência*¹⁰⁹

Em casos de alternativas igualmente válidas, o princípio da prudência determina que a Contabilidade utilize valores menores para o ativo e receitas e maiores para o passivo e despesas, para que resulte menor o valor do patrimônio líquido.

Isso, todavia, só poderá ocorrer quando as opções forem aceitas pelos outros princípios fundamentais da Contabilidade. Este princípio só pode ser aplicado em fatos posteriores, à vista do princípio da competência.

¹⁰⁹ Resolução n.º 750/93: Art. 10 - O princípio da prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido. 1.º - O princípio da prudência impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentam opções igualmente aceitáveis diante dos demais princípios fundamentais de Contabilidade. 2.º - Observado o disposto no art. 7.º, o princípio da prudência somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do princípio da competência.

2.5 ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

2.5.1 Dever jurídico de realizar a escrituração contábil

Preliminarmente, cabe estabelecer a diferença entre Contabilidade e escrituração, termos que expressam conceitos afins.

A Contabilidade representa a área do conhecimento humano (técnico e científico) que tem por objeto de estudo a classificação, mensuração e registro dos atos e fatos administrativos, cujos efeitos sobre o patrimônio ela se preocupa em evidenciar. A escrituração, ou representação gráfica dos fatos administrativos, é a aplicação das normas estabelecidas pela Contabilidade para se descrever o patrimônio, as variações que ele sofreu e os resultados que nasceram dessas variações.

Considerando que pode haver dúvidas quanto à classificação da obrigatoriedade da escrituração como dever jurídico ou como obrigação jurídica, este ponto deve ser esclarecido. Registre-se, desde já, que o dever é categoria formal, estudada pela Teoria Geral do Direito e que, por outro lado, a obrigação não seria categoria lógico-jurídica, mas jurídico-positiva, própria do Direito posto. Apenas no Direito Positivo se pode identificar um dever jurídico qualquer como dever obrigacional.

WASHINGTON DE BARROS MONTEIRO¹¹⁰ afirma que a obrigação é “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”.

Diante do exposto, as características da *patrimonialidade* e da *transitoriedade* tornam-se preponderantes para a identificação da obrigação jurídica.

¹¹⁰ Curso de Direito Civil, vol. 4. p. 8.

O referido autor complementa suas reflexões afirmando:

“... obrigação cujo conteúdo não seja economicamente apreciável foge ao domínio dos direitos patrimoniais. A prestação há sempre de ser suscetível de aferição monetária: ou ela tem fundo econômico, pecuniário, ou não é obrigação no sentido técnico e legal.”

Defende também o requisito da transitoriedade:

“Não há obrigações perpétuas. Como tudo quanto no mundo existe, elas nascem, vivem e morrem.”

Pode-se afirmar que, ao contrário do que alguns apregoam, a obrigatoriedade de escrituração contábil não é obrigação jurídica, mas tão-somente dever jurídico. No ordenamento jurídico brasileiro, tal obrigatoriedade não é revestida de natureza patrimonial, e não tem natureza de obrigação transitória. Quanto a este último aspecto, cabe citar GERALDO ATALIBA¹¹¹:

“... o fato, *verbi gratia*, de alguém manter livro jamais esgota o dever que tem, de mantê-lo sempre, enquanto for comerciante ou industrial. Nunca se esgota o direito que o Estado tem, de exigir os livros.”

Após essas considerações, cabe refletir sobre o motivo pelo qual o Direito exige escrituração contábil. A doutrina jurídica estrangeira tem observado que o Direito requer a escrituração em “interesse próprio”, no “interesse do próprio comerciante”, para “informação própria”, visando “evitar a insolvência e o fracasso”¹¹². Essa visão do dever de escriturar é vista como auto-obrigação, na qual o comerciante escreve para evitar prejuízos decorrentes da inexistência de bom controle.

O dever jurídico de realizar a escrituração contábil deu origem a duas espécies de sistemas legislativos:

¹¹¹ Elementos do Direito Tributário. p. 43.

¹¹² BOLAFFIO, León. Derecho Comercial. p. 195.

a) o que considera a escrituração contábil como necessidade econômica, e não dever jurídico;

b) o que obriga à escrituração contábil, independentemente da necessidade econômica que lhe deu origem.

Na doutrina jurídica, há poucas reflexões acuradas sobre esse problema.

AGUSTÍN VICENTE Y GELLA¹¹³ diz:

De los sistemas expuestos no vacilamos en consignar nuestra opinión favorable al primero: la ley debe simplemente obligar o comerciante a tener una contabilidad que le permita en todo o momento conocer el estado de sus negocios; cuáles deben ser los libros de que se sirva, él mismo es el llamado a determinarlos según el género de sus operaciones a que se dedique; los designados por el legislador son insuficientes para muchas empresas y excesivos para comercios de poca importancia; por eso es más acorde con la realidad el sistema alemán, al que, por lo demás, tiene visiblemente el movimiento contemporáneo en la cuestión; buen ejemplo de ello es el proyecto de reforma del Código Italiano, en que el que se rompe con el viejo sistema de obligatoriedad de determinados libros, substituyéndolo por el criterio de libertad que informa las legislaciones germánicas y suizas.

Assim, existe o sistema em que o dever jurídico de escriturar assume caráter imperativo, contendo expressamente a maneira como deverá ser feita a escrituração (*imperativo expreso*). Existe, porém, a alternativa exposta por VICENTE Y GELLA, pela qual o comerciante, embora obrigado a escriturar, pode escolher o modo como fará a escrituração (*imperativo liberal*). Finalmente, existe o sistema em que não existe obrigatoriedade da escrituração.

2.5.2. Obrigatoriedade de escrituração contábil

De acordo com o Código Comercial brasileiro, todos os comerciantes devem conservar em ordem a escrituração, correspondência e demais papéis pertencentes ao giro de seu comércio, enquanto não prescreverem as ações que lhes possam ser relativas (art. 10, § 3.º), e fazer anualmente balanço geral de seu ativo e passivo, que deverá compreender todos os bens de raiz, móveis e semoventes, mercadorias,

¹¹³ Introducción de derecho mercantil comparado. p. 84.

dinheiros, papéis de crédito e qualquer outra espécie de valor, assim como todas as dívidas e obrigações passivas. Esse balanço será datado e assinado pelo comerciante (art. 10, § 4.º).

Além da escrituração comercial, existe no Brasil a obrigatoriedade da escrituração fiscal. Como fonte das regras aplicadas à escrituração comercial, deve-se recorrer primordialmente ao Código Comercial, bem como aos dispositivos posteriores que tratam da matéria, tais como a Lei n.º 6.404/76, no caso das sociedades por ações.

Merece também ser registrado que, por força do princípio da legalidade, qualquer dever jurídico só pode advir de lei. Naturalmente, trata-se de lei no sentido lato, agasalhando-se não só as emanadas do Congresso Nacional, das Assembléias Legislativas e das Câmaras Municipais, mas também as leis delegadas e as medidas provisórias, desde que editadas em consonância com a Constituição. Em suma, apenas mediante a lei se pode instituir o dever jurídico de escriturar contabilmente.

Quanto à obrigatoriedade de escrituração fiscal¹¹⁴, as normas estão sintetizadas prioritariamente nos regulamentos¹¹⁵ específicos de cada tributo. Cite-se, a título de exemplo: i) o Regulamento do Imposto sobre a Renda¹¹⁶; ii) o Regulamento do IPI; iii) o Regulamento do ICMS; iv) o Regulamento do ISS.

As pessoas físicas que exercem atividade empresarial ou comercial, bem como as pessoas jurídicas em geral, especialmente as sociedades comerciais, têm o dever legal de registrarem seu movimento em livros de contabilidade e de

¹¹⁴ A escrituração fiscal pode ser entendida como um dever instrumental (obrigação acessória, na linguagem do Código Tributário Nacional), que existe para assegurar a arrecadação e a fiscalização dos tributos. O dever jurídico de escriturar será analisado mais pormenorizadamente no Capítulo 3, quando serão examinados os aspectos jurídico-tributários da norma impositora dessa conduta.

¹¹⁵ A lei deve ser o fundamento da faculdade de regulamentar. Portanto, os regulamentos, no Brasil, sujeitam-se ao princípio da legalidade. Dentro da “pirâmide jurídica”, o regulamento está abaixo da lei; logo ele não pode ab-rogar nem modificar a lei.

¹¹⁶ Decreto n.º 1.041, de 11/01/94 – RIR/94: O Dever de Escriturar – Art. 197 - A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no Lucro Real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei n.º 1.598/77, art. 7.º). § 1.º - A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, bem como os resultados apurados anualmente em suas atividades no território nacional (Lei n.º 2.354/54, art. 2.º). (...)

preencherem os livros e documentos fiscais com base nos documentos que dão apoio jurídico ao movimento.

Assim, em face do Direito Positivo, a contabilidade das empresas é, em primeiro lugar, exigência da legislação comercial (e societária), para atender aos interesses dos sócios, dos acionistas e dos credores. Adicionalmente, ela pode ser obrigatória para atender aos interesses da arrecadação de tributos e da fiscalização.

A escrituração contábil¹¹⁷ e a emissão de relatórios, peças, análises e mapas demonstrativos e demonstrações contábeis são de atribuição e responsabilidade exclusivas de contabilista legalmente habilitado.

O balanço e demais demonstrações contábeis de encerramento de exercício serão transcritos no “Diário”¹¹⁸ e devem ter as assinaturas do contabilista e do titular ou representante legal da entidade. Igual procedimento será adotado quanto às demonstrações contábeis elaboradas por força de disposições legais, contratuais ou estatutárias.

O “Diário” e o “Razão”¹¹⁹ constituem os registros permanentes da entidade. Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil, observadas as peculiaridades de sua função.

No “Diário” devem ser lançadas, em ordem cronológica, com individualização, clareza e referência ao documento probante, todas as operações ocorridas, incluídas as de natureza aleatória, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais. Caso a Entidade adote para sua escrituração contábil o processo eletrônico, os

¹¹⁷ A Resolução n.º 563 do CFC, de 28/10/83, instituiu para os profissionais da área contábil as “Normas Referentes à Escrituração Contábil”.

¹¹⁸ O Diário é o livro obrigatório utilizado para o registro de toda a escrituração contábil. Devem nele ser lançados, dia a dia, todos os atos ou operações empresariais que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial. Esse livro e suas fichas devem conter os termos de abertura e de encerramento, a serem submetidos a autenticação pelo órgão competente (Junta Comercial ou Cartório de Registro Civil). O livro pode ser autenticado antes ou depois de utilizado.

¹¹⁹ O Razão é um “livro contábil” de uso obrigatório utilizado para resumir e totalizar, por conta e subconta, os lançamentos efetuados no Diário. Deve nele constar, em cada lançamento contábil, o número do documento, o que facilita a posterior localização, no caso de fiscalização ou conciliação de contas. Esse livro não precisa ser registrado nem autenticado nos órgãos de registro do comércio.

formulários contínuos, numerados mecânica ou tipograficamente, serão destacados e encadernados em forma de livro.

Para propósitos fiscais, outros livros são obrigatórios, destacando-se: a) o Livro de Registro de Inventário; b) o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR); c) o Livro Caixa e Contas-Correntes; d) o Livro de Registro de Duplicatas; e) o Livro de Registro de Entradas; d) o Livro de Registro de Saídas; f) o Livro de Registro de Controle da Produção e Estoque; g) o Livro de Apuração do ICMS e do IPI.

Esses livros são obrigatórios para as entidades, dependendo da natureza do negócio.

2.5.3 Requisitos formais de escrituração

Dentre as múltiplas razões que levaram o legislador a impor aos comerciantes a obrigatoriedade de manterem os livros contábeis, estabelecendo formalidades indispensáveis à sua validade e eficácia, uma merece destaque: é o fato de lhes ser atribuído caráter probatório.

As formalidades que se prescrevem para a escrituração contábil são de duas ordens: extrínsecas e intrínsecas. Somente obedecendo a elas os livros são considerados regulares.

As formalidades extrínsecas dizem respeito ao tipo de livro ou ficha, aos termos de abertura e encerramento e à autenticação pelo órgão competente.

As formalidades intrínsecas regulam as formas de escrituração, tais como a obrigatoriedade da escrituração em moeda nacional e de observar a ordem cronológica.

À vista das formalidades relativas aos livros, a lei preceitua que a irregularidade afeta decisivamente seu valor probante. É o que reza o artigo 15 do Código Comercial:

“Art. 15 - Qualquer dos dois mencionados livros, que for achado com algum dos vícios especificados, não merecerá fé alguma nos lugares viciados a favor do comerciante a quem pretender, nem no seu todo, quando lhe faltarem as formalidades

prescritas no art. 13, ou os seus vícios forem tantos e de tal natureza que o tornem indigno de merecer fé.”

A entidade deve possuir sistema de escrituração uniforme dos atos e fatos administrativos, por processo manual, mecanizado e eletrônico. A escrituração será executada¹²⁰:

- a) em idioma e moeda corrente nacionais;
- b) em forma contábil;
- c) em ordem cronológica;
- d) sem espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens;
- e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, em sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

As formalidades estão presentes não apenas nos livros contábeis, mas em toda documentação contábil. A documentação contábil¹²¹ compreende todos os documentos, livros, papéis registros e outras peças que apóiam ou acompanham a escrituração contábil.

¹²⁰ Decreto-lei n.º 486, de 03/03/69: A Obrigação – Art. 1.º - Todo comerciante é obrigado a seguir ordem uniforme de escrituração, mecanizada ou não, utilizando os livros e papéis adequados, cujo número e espécie ficam a seu critério. Art. 2.º - A escrituração será completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individualização e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens. § 1.º - É permitido o uso do código de números ou de abreviaturas, desde que estes constem de livro próprio, revestido das formalidades estabelecidas neste decreto-lei. § 2.º - Os erros cometidos serão corrigidos por meio de lançamentos de estorno. Artigo 3.º - A escrituração ficará sob a responsabilidade de profissional qualificado, nos termos da legislação específica, exceto nas localidades em que não haja elemento nessas condições. Art. 4.º - O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial. (...). Art. 8.º - Os livros e fichas de escrituração mercantil somente provam a favor do comerciante quando mantidos com observância das formalidades legais.

¹²¹ A palavra documento provém do latim “documentum”, que, por sua vez, provém do verbo “doceo”, que significa ensinar, mostrar, indicar. Destarte, a idéia contida naquela palavra é a de uma coisa que tem em si a virtude de fazer conhecer outra. Em sentido amplo, seria uma coisa representativa de um fato. Assim, a documentação contábil seria aquela que se presta a representar um fato contábil.

Observe-se que, em relação ao conteúdo, o documento representa e reproduz fato. É de se distinguir, assim, a declaração e o documento. Este é “coisa”, aquela é ato. Em termos de conteúdo, o ato pode ser narrativo, declarativo ou constitutivo. Muitas vezes a norma jurídica reclama forma especial para o ato. Daí os atos solenes, em que a forma exerce função substancial, e os atos não-solenes, em que há liberdade para a escolha da forma. Portanto, o ato representa negócio jurídico, enquanto o documento consiste no relato escrito de tal negócio.

Desse modo, a documentação contábil *stricto sensu* é aquela que atesta os atos e fatos que originaram o(s) lançamento(s) na escrituração contábil. A documentação será hábil quando revestida das características intrínsecas e extrínsecas essenciais, definidas pela legislação comercial e fiscal ou pela técnica contábil, ou aceitas pelos “usos e costumes”.

2.5.4 Diretrizes para a escrituração contábil

A escrituração contábil deve observar algumas diretrizes. ALAIN VIANDIER, em sua obra *Droit Comptable*, aponta as seguintes: a) sinceridade; b) regularidade; c) fidelidade.

A diretriz da *sinceridade* está relacionada ao fato de que os eventos devem ser escriturados de modo autêntico, sem viés. Ela tem particular relevância na área contábil, em que se defende a representação neutra do evento contábil. A diretriz da *regularidade* está associada à conformidade com as regras e procedimentos em vigor: a escrituração deve seguir tudo aquilo que está prescrito em normas jurídicas. Por último, pela diretriz da *fidelidade* a representação contábil deve conduzir a conhecimento verdadeiro da realidade patrimonial, devendo a terminologia utilizada expressar o verdadeiro significado das transações.

Muito afinado com a diretriz da sinceridade e da fidelidade, há no campo contábil brasileiro o princípio da “prevalência da essência sobre a forma”. Ele está previsto no parágrafo 2.º do artigo 1.º da Resolução n.º 750/93, como autêntica

metodologia de aplicação a todos os demais princípios enunciados: “Na aplicação dos princípios fundamentais de Contabilidade a situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.”

3 NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS E LINGUAGEM CONTÁBIL

3.1 CONSIDERAÇÕES PROPEDÊUTICAS

A ontologia do Direito é constituída por fatos e normas, em processo dialético constante, integrando a totalidade do sistema do Direito Positivo.

Afirma EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI¹²²:

“O direito, fenômeno multilateral, reduzido a sua ontologia mínima é uma realidade bidimensional. Uma é normativa, compõe-se de proposições prescritivas que objetivam os significados normativos. Outra é factual, contraparte semântica dos enunciados normativos.”

Outro ponto digno de nota é que o Direito consiste, em essência, num fato comunicacional, e que tanto as normas como os fatos jurídicos se apresentam na forma de linguagem.

Considere-se o *plano de linguagem das normas jurídicas expressas por proposições prescritivas* e o *plano da linguagem dos fatos jurídicos revestidos por proposições descritivas*. Entre esses dois planos – abaixo do primeiro, porém acima do último – encontra-se a linguagem contábil, que, como proposições igualmente descritivas, almeja relatar os fenômenos patrimoniais.

As proposições normativas são a síntese de proposições descritivas, nas quais pode estar incluída a linguagem contábil, com proposições prescritivas: na hipótese, tem-se a descrição do fato (eventualmente contábil) de possível ocorrência, vinculado pelo modal deôntico (*dever-ser*) – modalizado em obrigatório, proibido e permitido – ao conseqüente que disciplina prescritivamente as condutas intersubjetivas.

¹²² Lançamento tributário, p. 22.

Quando se procede à análise das relações jurídicas tributárias e do papel da linguagem contábil em tal análise, o fundamental é destacar que o que foi exposto até o presente momento se aplica integralmente ao Direito Tributário.

Para a contextualização prática dos pontos que serão abordados, optou-se por apreciar pormenorizadamente a fenomenologia da incidência do imposto sobre a renda de pessoas jurídicas (IRPJ). A escolha justifica-se por três aspectos principais. Primeiramente, é incontestável que, no campo da tributação do IRPJ, a linguagem contábil está presente de modo muito acentuado. Em segundo lugar, salvo melhor juízo, na área em foco, por deficiência na apreciação da linguagem contábil com olhos jurídicos, alguns erros e equívocos são perpetuados por aqueles que operam com o Direito. Em terceiro lugar, por razões de ordem prática, não seria possível, nesta dissertação, analisar com profundidade o tema relativamente a vários tributos.

Apesar do foco predominante no imposto sobre a renda, várias ponderações que serão formuladas poderiam ser aplicadas, *mutatis mutandis*, a outras imposições tributárias, tais como as contribuições sociais (sobre o lucro e/ou faturamento), o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre serviços.

3.2. DIREITO TRIBUTÁRIO – NORMAS MATERIAIS E INSTRUMENTAIS

Embora o Direito seja uno, tendo qualquer divisão dele apenas fins didáticos, a diferenciação das normas tributárias à vista das demais é bastante útil para o estudo dos fatos e relações jurídicas tributárias¹²³.

O Direito Tributário Positivo é o conjunto das normas jurídicas que disciplinam, direta ou indiretamente, a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos¹²⁴.

¹²³ Diz o Código Tributário Nacional: “Art. 3.º Tributo é toda *prestação pecuniária compulsória*, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, *que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei* e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (Destacou-se.)

¹²⁴ PAULO DE BARROS CARVALHO aponta seis acepções para o vocábulo “tributo”, extraídas de textos do Direito Positivo, a saber: “a) ‘tributo’ como quantia em dinheiro; b) ‘tributo’ como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; c) ‘tributo’ como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; d) ‘tributo’ como norma jurídica tributária; e) ‘tributo’ como sinônimo de relação jurídica tributária; f) ‘tributo’ como fato e relação jurídica.” (Curso de direito tributário. p. 19)

SACHA CALMON NAVARO COÊLHO¹²⁵ detalha os conteúdos das normas jurídicas tributárias:

No Direito Tributário encontramos *normas organizatórias*, construindo o Estado Federal, os órgãos da administração fiscal, as prerrogativas e privilégios do crédito fiscal, a participação de umas pessoas políticas no produto da arrecadação de outras etc. Encontramos *normas de competência* para instituir tributos ou proibir o seu exercício, realizar a função fiscal, produzir atos administrativos, v.g. Encontramos, ainda, *normas técnicas* nos instruindo como recolher tributos, como oferecer garantias e embargos às pretensões fiscais e assim por diante. Deparamo-nos, no mais, com as *normas de conduta* que expressam as obrigações tributárias.

Em todas as lições a esse respeito as idéias se engastam perfeitamente, conduzindo à certeza de que existem diferentes espécies de normas jurídicas tributárias.

Outra classificação de grande utilidade é aquela que divide o Direito Tributário em *material e formal*. O Direito Tributário material está restrito à disciplina dos aspectos relativos à obrigação de pagar tributos: os valores devidos e os sujeitos da relação jurídica (obrigação de dar). Por sua vez, o Direito Tributário formal está associado às normas que disciplinam as relações jurídicas instrumentais para a obrigação tributária (obrigação de fazer ou de não fazer).

ALBERTO XAVIER¹²⁶ esclarece:

Do nosso ângulo de visão interessa, sim, distinguir as normas que prevêm e regulam a obrigação tributária especificamente consideradas das normas que, não respeitando diretamente à estrutura e dinâmica daquele vínculo, regulam situações jurídicas que em relação a ele desempenham uma função instrumental. As primeiras, que constituem o núcleo do Direito Tributário, são as normas materiais; as segundas, as normas instrumentais.

A linguagem contábil juridicizada pode ser estudada tanto sob a perspectiva do Direito Tributário material – analisando-se como ela se insere na fenomenologia da incidência tributária, na hipótese ou no conseqüente da norma – quanto sob a perspectiva do Direito Tributário formal – analisando-se como a linguagem contábil permeia os denominados “deveres instrumentais”.

¹²⁵ Curso de Direito Tributário brasileiro. p. 23.

¹²⁶ Do lançamento: teoria geral do ato do procedimento e do processo tributário. p. 56.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES¹²⁷, ao apreciar a diferenciação entre o Direito Tributário formal e o material, alerta que, em “categorias normativas inseparáveis, na sua conexão intra-sistemática”, não há como explicar o fenômeno tributário aludindo apenas ao Direito Tributário formal ou apenas ao Direito Tributário material, pois um não existe sem o outro.

3.3. LINGUAGEM CONTÁBIL E SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO

3.3.1 Linguagem contábil juridicizada e tributos

A linguagem contábil é de extrema relevância para maioria dos tributos previstos no sistema tributário nacional, em que há várias referências diretas e indiretas a expressões contábeis.

Nas normas jurídico tributárias de conduta, sejam estas impositivas (primárias) ou sancionantes (secundárias), é freqüente a referência à linguagem contábil.

Nas normas jurídicas impositivas, em sua estrutura lógica, não poucas vezes, seja na hipótese ou no conseqüente, encontram-se conceitos de natureza contábil.

Outro ponto em que a linguagem contábil se faz presente é o relativo aos deveres instrumentais, ou seja, à imposição de procedimentos administrativo-fiscais relacionados com a aplicação de técnicas contábeis.

É incontroverso que o sistema jurídico tributário adota princípios e regras contábeis para formular a base de cálculo de tributos, para avaliar o aspecto quantitativo da relação tributária. Neste sentido, é imperativa a existência de fundamentação teórica que possibilite examinar com maior precisão essa particularidade impositiva.

¹²⁷ Obrigação tributária: uma introdução metodológica. p. 38.

RENATO ROMEU RENCK¹²⁸ assevera:

“Fica, pois, evidente que as normas jurídicas ordinárias, que regem o próprio registro contábil, igualmente denotam duas naturezas: a) a de fato econômico, denotado pela linguagem contábil; b) a de fato jurídico, que quantifica direitos patrimoniais e, como tal, se impõe legal e prescritivamente.”

E continua esse jurista¹²⁹:

Em outros termos, a lei introduziu no âmbito da faticidade jurídica o regime contábil total, que serve de norma de natureza procedimental – logo de estrutura, que prescreve como devem ser transformados em linguagem jurídica os valores correspondentes aos direitos patrimoniais, aí compreendidas todas as mutações quantitativas e qualitativas que ocorreram dentro da dinâmica dos elementos que compõem o patrimônio da empresa.

Incorrem em equívoco, portanto, aqueles que, operando com o Direito Tributário, ignoram as especificidades e complexidades que o uso da linguagem contábil introduz na construção do sentido da norma jurídica.

3.3.2 O lucro no ordenamento jurídico tributário

Para comprovar a complexidade do problema em foco, reflita-se, a título de exemplo, sobre o significado do termo “lucro” na linguagem da legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas. Perquirindo-se um contador, este provavelmente afirmará que a palavra “lucro”¹³⁰ significa o resultado positivo obtido na atividade empresarial.

Cabe recordar que a linguagem contábil, na sua significação pré-jurídica, mesmo que pautada em sistema engendrado por seus cientistas, não possui validade no universo jurídico. Somente terá significação no universo jurídico a linguagem contábil que se harmonize com a positividade jurídica.

¹²⁸ Imposto de Renda Pessoa Jurídica: critérios constitucionais de apuração de base de cálculo. p. 120.

¹²⁹ Ibidem. p. 121.

¹³⁰ Do latim “lucrum”, que significa “ganho”.

Esse fato é corroborado por ANTONIO ROBERTO SAMPAIO DÓRIA¹³¹:

“... lucros, rendimentos ou ganhos são conceitos que se irmanam sob a acepção mais genérica de renda, fenômeno de índole eminentemente econômica, que o Direito absorve e reveste de contornos próprios (ou seja, juridiciza) para aplicação de suas próprias normas, coercitivas, especialmente nas áreas comercial e fiscal.”

Advirta-se que, juridicamente, o termo “lucro” não é simples “rótulo”, mas também não pode ser considerado como “etiqueta vazia”, em que o legislador, o intérprete ou o aplicador possa colocar o que lhe aprouver.

Apreciando o ordenamento jurídico, verifica-se que a figura jurídica do “lucro” não é descrita na Constituição Federal¹³² nem no Código Tributário Nacional. Encontra-se a primeira elucidação desse termo no Direito Societário¹³³. Conforme visto no Capítulo 2, é no Direito Comercial que, na maioria das vezes, a linguagem contábil ingressa no universo jurídico brasileiro.

¹³¹ A incidência da contribuição social prevista na contribuição social prevista na Constituição de 1988 sobre lucros com isenção condicionada de imposto de renda. Inconstitucionalidade. RDT 50/22. p. 88.

¹³² JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES aponta todos os casos em que o termo “lucro” aparece na Carta Magna: “‘Lucro’, por sua vez, é expressão que aparece nos seguintes artigos da Constituição: 7.º, XI, 172, 173, § 4.º, e 195, I. Nas Disposições Transitórias, surge no artigo 72, III. Em todas as referências a expressão “lucro” é tomada como resultado positivo de atividade empresarial, de mais-valia obtida pela sociedade empresária. É, portanto, noção parcial em relação a renda; é, por assim dizer, espécie do gênero da renda. Lucro é noção menos ampla que a renda.” (Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais. p. 178)

¹³³ A Lei n.º 6.404/76, no art. 191, estabelece: “Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o art. 190.” E diz o art. 190: “As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.” Para correto entendimento do ponto, deve ser considerado o art. 186 do mesmo diploma legal, *in verbis*: “A demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados discriminará: I - o saldo no início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial; II - as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício; III - as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.”

Na legislação ordinária do imposto de renda, a palavra “lucro” vem acompanhada de algum termo delimitativo. São freqüentes as expressões “lucro real”, “lucro operacional”¹³⁴, “lucro líquido”¹³⁵, “lucro do exercício” e “lucro de exploração”, entre outras.

Dentre essas espécies de lucro, destaque-se o lucro real, que é o lucro líquido do exercício (soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não-operacionais e das participações no lucro) ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou permitidas legalmente. Os referidos ajustes para a apuração do lucro real constituem elementos posteriores à apuração do lucro societário, fazendo o primeiro (lucro contábil societário) divergir do segundo (lucro fiscal).

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO¹³⁶ afirma:

“Conquanto possa representar uma aspiração da ciência contábil, a realidade jurídica é outra, visto que o legislador determina ao contribuinte que proceda ajustes, mediante adições, exclusões ou compensações ao seu resultado societário (‘lucro’ ou ‘prejuízo’ societário/contábil).”

Desdobrando essa idéia, acrescenta esse autor¹³⁷:

“Essa sistemática – cuja censura só tem cabimento no plano metajurídico – compreende cabal deformação da figura do ‘lucro’.”

Posto isso, o operador do Direito (e particular do Direito Tributário), ao deparar com a linguagem contábil, deve buscar no ordenamento jurídico a correta acepção dos termos, requisito indispensável a construção da norma jurídica. Esse processo deve ser conduzido sempre em visão sistêmica e hierarquizada do direito posto.

¹³⁴ Lucro operacional é o resultado das atividades, principais ou acessórias que constituam objeto da pessoa jurídica. (DL n.º 1.598/77, art. 11)

¹³⁵ Lucro líquido é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não-operacionais, do saldo da conta correção monetária e das participações. (DL n.º 1.598/77, art. 6.º, § 1.º)

¹³⁶ Contribuições sociais no sistema tributário. p. 159.

¹³⁷ Ibidem. p. 160.

3.4. NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA EM SENTIDO AMPLO E ESTRITO

No sistema jurídico tributário brasileiro podem-se identificar três classes específicas de normas tributárias:

a) *Normas de estrutura que demarcam princípios*: São estabelecidas para dar limite à produção de outras normas tributárias, sendo encontradas principalmente no sistema constitucional tributário (princípios da estrita legalidade, da anterioridade, da irretroatividade e da tipologia jurídica, entre outros) São as denominadas “normas tributárias constitucionais”.

b) *Normas de comando que definem a incidência de tributos*: São aquelas que descrevem os fatos e os sujeitos envolvidos. Demarcam o núcleo da fenomenologia dos tributos, isto é, a regra-matriz de incidência tributária. São as denominadas “normas impositivo-fiscais”.

c) *Normas de comando que fixam providências administrativas para operatividade do direito*: São criadas a fim de propiciar condições materiais para que o sujeito passivo torne exequível o cumprimento de obrigação de cunho patrimonial, satisfazendo a pretensão do sujeito ativo. Dentre essas normas destacam-se, para o objetivo deste trabalho, as configuradoras de deveres instrumentais. São as denominadas “normas administrativo-fiscais”.

PAULO DE BARROS CARVALHO¹³⁸ apresenta, a respeito, a seguinte lição:

... são numerosos os postulados que regem a atividade impositiva do Estado, praticamente todos inscritos, expressa ou de modo implícito, na Constituição. Igualmente abundantes as regras tributárias que envolvem a instituição do gravame, tornando possível sua existência como instrumento efetivo de desempenho do poder público, social e econômico-financeiro. Todavia, são poucas, individualizadas e especialíssimas as regras-matrizes de incidência dos tributos. Em princípio, há somente uma para cada figura tributária, acompanhada por uma infinidade daquelas que poderíamos denominar de operativas ou funcionais (lançamento, recolhimento, deveres instrumentais, fiscalização, prazo, etc.).

¹³⁸ Curso de Direito Tributário. p. 235-236.

Esse autor entende que as regras que demarcam o núcleo do tributo (regra-matriz de incidência) devem ser designadas de *normas tributárias em sentido estrito*, sendo as demais designadas de *normas tributárias em sentido amplo*.

Com base nessa classificação, apreciar-se-á nos itens seguintes o papel desempenhado pela linguagem contábil em tais normas jurídicas. Particularmente no tocante às *normas tributárias em sentido estrito*, verificar-se-á como a linguagem contábil se manifesta na regra-matriz de incidência. Exemplificando, será discutido como a linguagem contábil se insere no contexto da regra-matriz de incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas.

No que se refere às *normas tributárias em sentido amplo*, o foco estará na análise das normas que prescrevem deveres instrumentais aos sujeitos da relação jurídica. Para exemplificar, será analisado o caso específico do imposto de renda das pessoas jurídicas, discutindo-se aspectos da escrituração contábil-fiscal.

3.5. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E LINGUAGEM CONTÁBIL

3.5.1 Planos de estudo da fenomenologia da incidência tributária

Compreende-se melhor o fenômeno da incidência tributária quando se procede ao estudo da causalidade jurídica da sucessão de acontecimentos necessários para o nascimento da obrigação tributária individualizada. Nessa investigação analítica, destacam-se três planos distintos: o normativo, o fático e o relacional.

No plano *normativo* (da norma impositiva tributária), apreciam-se os requisitos necessários à criação da norma jurídica tributária. Nesse ponto é analisada a regra-matriz de incidência, bem como os critérios no antecedente e no conseqüente da norma.

No plano *fático* (do fato jurídico tributário), investiga-se a subsunção do fato jurídico ao antecedente da norma impositiva tributária, cuja ocorrência implica invariavelmente o surgimento da relação jurídico tributária.

No plano *relacional* (da relação jurídica), estudam-se os elementos do conseqüente da norma abstrata, agora carregados da determinação que se instala entre sujeitos de direito, tendo-se como objeto a conduta de interferência intersubjetiva modalizada deonticamente.

Pode-se observar que o caminho percorrido para estudar a fenomenologia da incidência tributária apresenta crescente determinação do dever jurídico e da individualização do sujeito passivo. Aliás, não poderia deixar de ser assim, pois os comandos das *normas gerais e abstratas* jamais atingem diretamente a individualidade, devendo tais normas manter relação com as normas de hierarquia inferior, em processo descendente que finda nas *normas individuais e concretas*¹³⁹.

3.5.2 Plano normativo - regra-matriz de incidência (norma impositivo-fiscal)

A norma jurídica tributária em sentido estrito, ou regra-matriz de incidência, é espécie de norma geral e abstrata. A hipótese prevê um fato com conteúdo econômico, enquanto o conseqüente cria uma relação jurídica entre o Estado, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, como sujeito passivo¹⁴⁰.

¹³⁹ Entre outros, os veículos introdutores das normas tributárias individuais e concretas são: i) lançamento tributário; ii) ato de auto-imposição tributária, iii) sentença; iv) acórdão. Essas normas passam a ter validade no sistema quando delas tomar conhecimento o sujeito passivo (notificação, no caso do lançamento; entrega do documento de formalização, no caso da auto-imposição tributária).

¹⁴⁰ Afirma PAULO DE BARROS CARVALHO: “A regra-matriz de incidência tributária, como norma geral e abstrata, não traz, na hipótese, a descrição de um evento especificamente determinado, traço peculiar às normas individuais e concretas.. Antes, alude a uma classe de eventos, na qual se encaixarão infinitos acontecimentos concretos. E a operação lógica de inclusão de um elemento numa classe é chamada de ‘subsunção’.” (Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. p. 83)

Nessa relação jurídica, o sujeito ativo fica investido do direito público de exigir do sujeito passivo o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo é cometido do dever jurídico de pagar o tributo.

A estrutura da hipótese da regra-matriz de incidência tributária é constituída por critérios que fazem referência a indicadores essenciais à descrição de qualquer evento, ou seja, indicadores material (de forma), espacial e temporal. Dessa forma, integram a hipótese normativa os critérios material (descrição abstrata da forma ou do conteúdo do evento), espacial¹⁴¹ (descrição abstrata de lugar) e temporal (descrição abstrata de tempo).

Diz LUÍS FERNANDO DE SOUZA NEVES¹⁴²:

O critério material é o composto sempre por um verbo e seu complemento; um verbo pessoal e transitivo, cuja predição é incompleta e por isso pede um complemento, seja ele um objeto direto ou indireto; afastando, conseqüentemente, quaisquer verbos impessoais, como, por exemplo, chover, haver, existir.

O critério especial possibilita o reconhecimento da condição que marca, no espaço, o acontecimento do fato jurídico tributário, restringindo-o a determinada extensão do território.

O critério temporal subordina o critério material a uma condição de tempo e estabelece o momento exato em que se instala um específico laço obrigacional, até então genericamente previsto no conseqüente da regra-matriz.

Noutro ponto, na estrutura do conseqüente da regra-matriz de incidência, focalizando a análise na relação jurídica tributária, tem-se o critério pessoal, que subdivide o sujeito em ativo e passivo, e o critério quantitativo, que leva em conta a base de cálculo e a alíquota, fatores que mensuram o valor da prestação pecuniária.

¹⁴¹ O critério espacial não se confunde com o campo de validade da lei. Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, três podem ser os elementos da condição espacial: a) hipótese que se refira a determinado lugar pela ocorrência do fato típico; ex.: impostos de importação e de exportação; b) hipótese que se refira a áreas-limite, nas quais o fenômeno deve ocorrer geograficamente; ex.: ITR e IPTU; c) hipótese de critério espacial genérico, onde qualquer fato, ocorrido sob o manto da vigência territorial, é apto a desencadear seus efeitos peculiares; ex.: imposto sobre a renda. (Curso de Direito Tributário. p. 256-258)

¹⁴² COFINS: Contribuição Social Sobre o Faturamento – LC n.º 79/91. p. 92.

O sujeito ativo da relação jurídica tributária é o titular do direito de exigir o cumprimento da conduta prestacional, sendo, por via de regra, o Estado, entendido no sentido lato. O sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, de direito público ou privado, de quem é exigido o pagamento daquela prestação. Este também pode ser impelido a observar os deveres instrumentais, caso decorram de relação sem cunho patrimonial.¹⁴³

No critério quantitativo há duas grandezas, ou seja, a base de cálculo e a alíquota, instrumentos aptos a determinar, mediante operação matemática, o valor exato do tributo. Este critério tem como função precípua a fixação do *quantum debeat*.

A base de cálculo¹⁴⁴ constitui perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência, servindo de mecanismo eficaz para atribuir valor econômico ao fato gerador.

AIRES BARRETO¹⁴⁵ acrescenta:

“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. Consiste no critério abstrato para medir os fatos tributários que, conjugado à alíquota, permite obter a dívida tributária.”

¹⁴³ O legislador tributário segue dois caminhos para disciplinar condutas intersubjetivas: ora acolhe como conteúdo normativo condutas positivas, consistentes no cumprimento de um dever jurídico, como pagar o tributo devido (conduta lícita), ora foca sua atenção nos comportamentos negativos, na inobservância de dever, como a manutenção de escrituração contábil irregular, sem atendimento às formalidades legais (conduta ilícita).

¹⁴⁴ A base de cálculo dimensiona a materialidade da hipótese de incidência. Possui três funções: a) função mensuradora (mede as proporções reais do fato); b) função objetiva (compõe a específica determinação da dívida); c) função comparativa (em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar o que estiver obscuro na lei).

¹⁴⁵ Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. p. 39-40.

Segunda grandeza do critério quantitativo, a alíquota deve ser criada por lei, consistindo no componente aritmético que, conjugado à base de cálculo, resulta em valor numérico exigido pelo sujeito ativo a título de tributo.

A regra-matriz de incidência tributária pode ser construída a partir da enunciação constitucional de seus critérios compositivos. A identificação básica dos cinco critérios de estrutura lógica é suficiente para se criar qualquer espécie tributária admitida na Constituição Federal.

A análise da regra de incidência é instrumento de controle dos atos do poder público, na medida em que as imposições tributárias devem observar o que consta no texto constitucional. Isso justifica a necessidade de aprofundamento das reflexões científicas sobre essas regras, para seu conhecimento mais preciso e para se minimizar a possibilidade de manipulação da competência impositiva.

Ilustrando essas idéias, a regra-matriz de incidência pode ser formalizada da forma a seguir exposta, devendo-se observar o significado dos símbolos no quadro logo após apresentado¹⁴⁶:

Formalização da regra-matriz de incidência tributária

$$\begin{array}{rcc}
 H_t = C_m (v+c) + C_e + C_t & & \\
 \downarrow & DS_n & DS_m \\
 Nj_t & & \\
 Cs_t = C_p (S_a + S_p) + C_q (b_c \times a_l) & & \leftarrow \text{-----} \rightarrow
 \end{array}$$

¹⁴⁶ A formalização e o quadro apresentados constituem versão adaptada de trabalho de PAULO DE BARROS CARVALHO (Curso de Direito Tributário. p. 341).

Síntese da regra-matriz de incidência tributária

Símbolo	Significado	Complemento
N_t	norma jurídica tributária	regra-matriz de incidência
H_t	hipótese tributária	antecedente, suposto normativo, proposição, hipótese ou descritor
C_m	critério material	núcleo da descrição fática
v	verbo	sempre pessoal e de predicação incompleta
c	complemento	complemento verbal
C_e	critério espacial	condicionante de lugar
C_t	critério temporal	condicionante de tempo
C_{s_t}	conseqüência tributária	prescritor normativo
C_p	critério pessoal	sujeitos da relação jurídica obrigacional
S_a	sujeito ativo	credor, pretensor
S_p	sujeito passivo	devedor
C_q	critério quantitativo	indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação
b_c	base de cálculo	grandeza mensuradora de aspectos da materialidade do fato jurídico tributário.

3.5.3 Plano fático – fato jurídico tributário

Fato é a descrição, em linguagem competente, de evento ou objeto de experiência. Por sua vez, evento é qualquer acontecimento empírico, ou seja, qualquer fenômeno, perceptível pelos sentidos, que se realiza no tempo e no espaço. Noutros termos, o evento é qualquer acontecimento do mundo fenomênico; quando relatado em linguagem competente, ele constitui um fato.

Feitos esses esclarecimentos, é oportuno definir o fato jurídico tributário¹⁴⁷.

Diz ALESSANDRA GONDIM PINHO¹⁴⁸:

É, pois, o fato jurídico tributário o relato lingüístico do evento que gerou a “obrigação”, posto no antecedente de uma norma individual e concreta, após procedimento de subsunção à classe da norma geral que o prevê abstratamente. É este o fato jurídico que, uma vez protocolarmente enunciado, fará instalar “automática e infalivelmente” (para usar as palavras de Becker) a relação jurídica tributária.

Os eventos tributários que ingressam no sistema jurídico são construídos em fatos jurídicos tributários através de enunciados lingüísticos autorizados e reconhecidos pelo próprio sistema jurídico. O antecedente da norma concreta descreve a ocorrência do evento no mundo exterior. Embora o evento possa não ter ocorrido, o fato será presumidamente válido para o Direito.

Para sair do plano real e virar objeto conceitual – fato jurídico –, o evento precisa ser revestido de linguagem jurídica. A recíproca, entretanto, não é verdadeira, pois o fato jurídico, objeto proposicional que é, não necessita da ocorrência do evento, evidenciando, mais uma vez, a força da linguagem na construção da realidade.

O fato jurídico tributário corresponde à descrição de evento de natureza tributária. Ele deve relatar qual foi a ação humana (elemento material), quando aconteceu (elemento temporal¹⁴⁹) e onde ocorreu (elemento espacial), atendendo, dessa forma, aos critérios estabelecidos na norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência).

O descritor da norma geral e abstrata apresenta estrutura aberta, à espera de acontecimento factual que satisfaça seus critérios material (verbo indicador de ação futura), espacial e temporal. Por sua vez, o descritor da norma individual e concreta

¹⁴⁷ A maioria dos autores entende o fato jurídico tributário como um acontecimento, perceptível pelos sentidos humanos, que se realiza no tempo e no espaço. Seu conceito corresponde ao antecedente da norma.

¹⁴⁸ Fato jurídico tributário, p. 110.

¹⁴⁹ O momento da constituição do fato jurídico não corresponde ao momento indicado no elemento temporal. Este é o *tempo no fato*, enquanto aquele é o *tempo do fato*. Em outros termos: o *tempo do fato* é o momento em que o enunciado denotativo ingressa no ordenamento jurídico; o *tempo no fato* é o momento aludido no enunciado denotativo – elemento temporal.

apresenta estrutura fechada, constituída a partir da norma geral. Tal descritor é composto pelos elementos¹⁵⁰ material¹⁵¹ (verbo indicador de ação passada), espacial e temporal, necessariamente fixos.

O chamado processo de subsunção ocorre quando o conteúdo completo da norma individual e concreta se “encaixa”¹⁵² com parte dos conceitos da norma geral e abstrata, tornando possível a incidência jurídica.

É relevante observar que a expressão “fato gerador” propicia equívocos, pois às vezes se refere à previsão legal do fato, e outras vezes à própria situação fática ocorrida¹⁵³. Ela tem sido combatida por vários autores, como SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, SOUTO MAIOR BORGES e ALFREDO AUGUSTO BECKER. Para substituí-la, GERALDO ATALIBA¹⁵⁴ propôs “hipótese tributária” e “fato jurídico tributário”.

3.5.4 Plano relacional – relação jurídica tributária

A expressão “relação jurídica” é plurissignificativa. A respeito, diz LUÍS CESAR SOUZA DE QUEIROZ¹⁵⁵:

¹⁵⁰ A diferença entre “critérios” para o enunciado conotativo e “elementos” para o enunciado denotativo foi estabelecida por PAULO DE BARROS CARVALHO: “Anoto-se que utilizo ‘elementos’ para referir-me aos comportamentos de linguagem do ‘fato jurídico tributário’ e ‘critérios’ para a hipótese de incidência da norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência). Tais nomes foram eleitos, arbitrariamente, como sói acontecer, tendo em vista a necessidade de distinguir entidades lingüísticas com funções sintáticas e semânticas diversas.” (Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. p. 109)

¹⁵¹ O elemento material do fato jurídico tributário corresponde ao relato, em linguagem jurídica, de uma ação concreta. É, pois, a versão lingüística do evento.

¹⁵² Conforme ALFREDO AUGUSTO BECKER, o “encaixe” deve ser perfeito: “Basta faltar um único elemento para que a hipótese de incidência continue não realizada; e enquanto não se realizar este último elemento, não ocorrerá a incidência da regra jurídica.” (Teoria geral do Direito Tributário. p. 307)

¹⁵³ Na análise científica, não pode haver dúvida quanto àquilo de que se está tratando: o fato gerador da lei (hipótese de incidência) ou o fato gerador concreto (fato imponível ou fato tributário).

¹⁵⁴ Hipótese de incidência tributária. p. 51 e seguintes.

¹⁵⁵ Sujeição passiva tributária. p. 210.

Num sentido amplo tem sido utilizada a expressão relação jurídica para designar: a) relação entre o homem e a norma; b) relação entre a norma e o fato; c) relação entre a norma e a conduta; d) relação internormativa – entre normas; e) relação intranormativa – dentro da norma abstrata e geral, entre o antecedente e o conseqüente; f) relação existente no conseqüente da norma abstrata e geral, entre o critério pessoal passivo e o critério pessoal ativo, também denominada relação jurídica formal e g) relação determinada e individualizada, que é efeito jurídico da incidência da norma abstrata e geral sobre o fato jurídico.

Nesses diversos sentidos cabe incluir as relações jurídicas em sentido estrito, que são enunciados factuais que se instalam na proposição descritiva das normas individuais e concretas. A relação jurídica é aquela que decorre da incidência da norma tributária e que se apresenta na relação individualizada e determinada que se estabelece entre sujeitos plenamente individualizados, tendo por objeto a conduta intersubjetiva determinada e deonticamente modalizada.

Em toda a relação jurídica tributária em sentido estrito são devem estar presentes dois elementos: o subjetivo e o prestacional (temporal e espacial).

O elemento subjetivo¹⁵⁶ é composto por dois pólos de sujeitos: o *ativo*, detentor de direito subjetivo de exigir que outrem lhe entregue certo valor em dinheiro a título de tributo, e o *passivo*, que deve pagar a prestação pecuniária.

O elemento prestacional refere-se à conduta humana, que será sempre um dar, um fazer ou um não-fazer alguma coisa, objeto da prestação. Esse elemento desdobra em *quantitativo* (o *quantum* em dinheiro que deverá ser entregue a título de pagamento de tributo), *temporal* e *espacial* (as coordenadas do tempo e do espaço em que a prestação deverá ser cumprida).

O fato relacional é a projeção, no plano da concretude, dos critérios do conseqüente da norma abstrata, agora carregados de determinação. Tal fato se instala entre sujeitos de direito e tem como objeto a conduta em interferência intersubjetiva.

¹⁵⁶ Diz LOURIVAL VILANOVA: “A relação jurídica, em sentido estrito, é interpessoal. Direitos, faculdades e autorizações, poderes, pretensões, que se conferem a um sujeito-de-direito estão em relação necessária com condutas de outros sujeitos-de-direito, portadores de posições que se colocam reciprocamente às posições do primeiro sujeito-de-direito, condutas qualificadas como deveres jurídicos em sentido amplo.” (Causalidade e relação no Direito. p. 73-74)

Em suma, a relação jurídica tributária instaura-se por força de enunciado prescritivo contido no conseqüente das normas individuais e concretas. A característica tributária de qualquer fato relacional é verificável apenas pelo exame da descrição do fato jurídico previsto no antecedente da norma individual e concreta, e o conceito deste, por sua vez, deve subsumir-se ao conceito daquele, previsto na hipótese da norma jurídica tributária abstrata.

3.6 A LINGUAGEM CONTÁBIL NA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Quando da análise da regra-matriz de incidência de alguns tributos, percebe-se que a linguagem contábil¹⁵⁷ é por diversas vezes empregada na construção do sentido da norma geral e abstrata. Tal linguagem é indispensável para a descrição abstrata da hipótese de incidência tributária. A técnica contábil é utilizada como meio para mensurar os fenômenos patrimoniais, sendo útil para configurar os aspectos quantitativos da incidência tributária.

A linguagem contábil pode ser identificada na estrutura lógica da regra-matriz de incidência em alguns tributos. Salvo melhor juízo, a influência da linguagem contábil juridicizada é marcante, não podendo ser desprezada pelos que militam na área tributária, sob o risco de não se identificarem normas jurídicas eficazes.

Cabe lembrar que, na norma geral e abstrata, a linguagem contábil é sempre empregada no sentido mais amplo, ou conotativo. Isso é diferente do que ocorre no plano das normas individuais e concretas, em que Contabilidade apresenta os valores já computados, e não se discute com conceitos abertos.

¹⁵⁷ A Contabilidade possui expressivo número de termos que expressam idéias formadas em torno de seus conhecimentos. Tais termos são os que formam conceitos e criam, no conjunto, a linguagem ou terminologia própria de cada disciplina.

Na hipótese normativa, a linguagem contábil está primordialmente presente no critério material¹⁵⁸, servindo para a identificação do fundamento de incidência. Nesse critério, a linguagem contábil é, por várias vezes, usada para descrever abstratamente a hipótese normativa.

O núcleo da hipótese normativa será formado, invariavelmente, por um verbo seguido do seu complemento, como em “auferir renda”, “distribuir lucros” e “omitir receitas”. O verbo não poderá ser impessoal (sem sujeito) e deve ter predicação incompleta. Como complemento, podem-se encontrar alguns termos da linguagem contábil.

Para o caso do imposto de renda, conforme disposto no artigo 43 do CTN, o fundamento – ou hipótese – de incidência é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (produto do capital ou do trabalho, ou combinação de ambos) e de proventos de qualquer natureza (acréscimos patrimoniais).

Para o imposto de renda das pessoas jurídicas, a hipótese de incidência se materializa pela obtenção de resultados positivos (lucros) em suas operações, bem como pelos acréscimos patrimoniais decorrentes de ganho de capital e de outras receitas não-operacionais.

Para a verificação da ocorrência da hipótese de incidência, é indispensável lidar com a significação juridificada de expressões usuais na linguagem contábil, tais como: a) lucro; b) receitas e despesas operacionais; d) resultados não-operacionais; e) ganhos de capital. Para a construção do sentido de “lucro”, é crucial empregar esses termos com a significação prevista nas normas jurídicas.

¹⁵⁸ Afirma GERALDO ATALIBA: “O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h. i.) consiste; é a própria consistência material do fato ou do estado descrito pela h. i.; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte para a h. i.[...] Este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração.” (Hipótese de incidência tributária. p. 106)

Não se pode admitir que o legislador ordinário, que instituiu a regra de incidência do imposto sobre a renda, desfrute de inteira liberdade para considerar renda (ou, mais especificamente, “lucro”) tudo quanto pretenda.

No ordenamento jurídico brasileiro, a Constituição Federal estabeleceu rígido sistema de discriminação de competências tributárias, de sorte que o poder de tributar deva ser exercitado com observância de seus preceitos.

Para a formulação do conceito de “lucro”, o legislador ordinário goza de autonomia e liberdade relativas. Pode escolher entre os diversos conceitos oferecidos pelos contadores e financistas, ou criar um completamente distinto, desde que em consonância com o que preceitua a Constituição.

Assim, se a significação jurídica atribuída ao termo “lucro” implicar dissensão entre a norma tributária de incidência e os preceitos constitucionais, aquela estará inexoravelmente sujeita a questionamento de constitucionalidade.

Caso a hipótese normativa da regra-matriz de incidência estabeleça para tal palavra conceito que implique tributação do patrimônio, e não da renda, a conceituação será inaceitável, por ferir preceitos constitucionais.

Ainda na hipótese normativa, estão associados ao critério material os critérios temporal e espacial, que serão úteis para definir o foco de observação da Contabilidade, dissipando dúvidas quanto a seu alcance. Exemplificando, é apurado o lucro mensal (critério temporal) das unidades no território nacional (critério espacial).

No processo de descrição da hipótese de incidência, a definição do critério temporal tem grande influência sobre as técnicas contábeis. Por esse critério¹⁵⁹ apresentam-se as indicações que definem o momento em que ocorre o “fato gerador”.

¹⁵⁹ À vista do momento de sua ocorrência, parte da doutrina classifica os “fatos geradores” como: a) instantâneos – os que se verificam num determinado momento; b) continuados – os que dizem respeito a situações mais duradouras; c) complexivos – os que se formam por várias unidades de tempo, devido à ocorrência de vários fatores. Este autor se alinha com PAULO DE BARROS CARVALHO, que considera um “descabimento total” essa classificação, pois, quando se fala do momento em que nasce a obrigação tributária, não há sentido em considerar qualquer momento que não seja o instantâneo.

O critério temporal, quando contextualizado para o cálculo do lucro, traz à colação vicissitudes contábeis. A noção de “lucro” requer necessariamente a idéia do período que a integra. Uma empresa em atividade está constantemente produzindo. Para se verificar o resultado de um período, é necessário que a lei tributária faça, artificialmente, dois cortes no tempo, a fim de se determinar o lucro ou o prejuízo correspondente àquele interregno de tempo. Esse corte temporal poderá ser anual, semestral ou mensal.

Ainda no tocante ao critério temporal, registre-se a advertência de JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES¹⁶⁰: “... não é livre o legislador infraconstitucional para pretender estabelecer período que não seja suficiente para a realização do confronto de entradas e saídas.”

À luz desse comentário, acredita-se que no critério temporal é mister identificar período que permita a plena aplicação do princípio contábil da competência, sob pena de, ao se adotarem períodos extremamente curtos, tributar apenas receitas, sem o confronto com as despesas necessárias a elas.

Conforme visto, no conseqüente da norma geral e abstrata encontra-se o critério quantitativo. Este é inquestionavelmente o aspecto da estrutura da norma de incidência em que a linguagem contábil se faz mais presente. Este critério engloba dois fatores: a base de cálculo e a alíquota. No plano normativo, a base de cálculo é uma referência abstrata, como o lucro real.

Para o imposto de renda das pessoas jurídicas, a apuração da base de cálculo é tão estreita com a contabilidade tributaria, que com ela muitas vezes até se confunde. Alguns poderiam até dizer que a contabilidade fiscal existe para apurar a base de cálculo do imposto de renda.

De modo simples, pode-se dizer que a base de cálculo para o imposto de renda da pessoa jurídica é aferida computando-se as entradas (o faturamento e outros resultados) e as despesas. A alíquota legal aplicada à diferença entre essas duas grandezas determinaria a base calculada (*quantum debeatur*).

¹⁶⁰ Imposto sobre a Renda: pressupostos constitucionais. p. 185.

Todavia, a realidade é muito mais complexa. Por vezes, a composição perfeita da base de cálculo exige vários procedimentos contábeis. Para apurar o “lucro real”¹⁶¹ – base de cálculo do imposto sobre a renda – é necessária a apuração do lucro líquido (computado conforme a Lei n.º 6.404/76), que está sujeito a adições, exclusões ou compensações, exigidas ou permitidas por lei.

Apesar de opiniões em contrário, acredita-se que os problemas relativos à aplicação da linguagem contábil juridificada representem grande parte das controvérsias jurídicas em torno do imposto sobre a renda de pessoa jurídica. A maioria desses problemas gira ao redor de aspectos que definem o cômputo da base de cálculo de tal imposto.

A indedutibilidade de despesas, a compensação em montante inferior ao que se julga correto e a inexistência de tratamento contábil que reconheça as perdas inflacionárias estão entre as mais freqüentes lides fiscais associadas à base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica.

A maioria dos argumentos contrários a normas do imposto de renda voltam-se aos aspectos ligados às supostas desconformidades entre os critérios fiscais apuradores da base de cálculo e os valores que o sistema constitucional tributário defende. É muito comum a referência à irregularidade da base de cálculo, alegando-se que esta implica tributação do patrimônio (capital) e não da renda propriamente dita.

À vista do exposto, conclui-se que o uso inadequado da linguagem contábil pelo legislador ordinário pode comprometer a validade da norma jurídica geral e abstrata (regra-matriz de incidência).

No plano fático e relacional, a contabilidade presta-se para realizar o relato do evento tributário, captando na sua essência as dimensões importantes para constituição do fato jurídico tributário. Nesses planos, a Contabilidade configura-se como meio de prova mediante o qual, com o uso de linguagem competente, aceita no

¹⁶¹ O que se denomina de “lucro real” é, na verdade, criação jurídica que tem validade exclusivamente para fins fiscais. Lucro real (fiscal) não significa lucro societário (contábil), do mesmo modo que prejuízo para fins fiscais não significa prejuízo para fins societários.

universo jurídico, se descreve o elemento material do fato tributário e apura-se o elemento quantitativo do fato relacional.

A apreciação da Contabilidade nesses últimos planos será analisada como maiores detalhes no Capítulo 4, quando se discutirá a função desta como meio de prova.

3.7 DEVERES INSTRUMENTAIS E CONTABILIDADE FISCAL

3.7.1 Relação jurídica tributária não-obrigacional

Conforme visto, a relação jurídica tributária refere-se a obrigação tributária *stricto sensu* e a um conjunto de deveres instrumentais (positivos e negativos). Esses deveres têm índole administrativa e no Código Tributário Nacional são chamados de “obrigações acessórias”¹⁶².

Os deveres instrumentais são comportamentos positivos ou negativos, tais como escriturar livros, prestar informações, promover levantamentos e atender à fiscalização. Segundo a doutrina dominante, eles são impropriamente chamados de “obrigações acessórias”, pois não são obrigações e nem sempre são acessórias, pois às vezes existem sem que haja a obrigação principal.

Existe certo setor doutrinário que visualiza patrimonialidade na obrigação acessória¹⁶³, sustentando esse entendimento com base no fato de que o CTN conduz ao entendimento de que o interesse do credor se reveste de natureza econômica.

¹⁶² Com efeito, diz o § 2.º do art. 113: “A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações positivas e negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.”

¹⁶³ Esse tipo de interpretação parece ter sido originado do § 3.º do art. 113 no CTN, que diz: “A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Segundo essa linha, embora a obrigação acessória não tenha valor patrimonial, ela é avaliável patrimonialmente, na medida em que, quando a obrigação acessória é descumprida, o CTN lhe atribui como valor o da obrigação principal.

Deixando de lado o debate quanto à caracterização da “obrigação acessória”, optou-se por adotar a postura civilista, por entendê-la mais compatível com o sistema jurídico tributário¹⁶⁴, bem como com a Teoria Geral do Direito.

O que parece mais importante destacar é que os *deveres instrumentais* ou *formais* são, na essência, procedimentos que permitem apurar, identificar e classificar as circunstâncias em que ocorrem eventos tributários. O aspecto formal procede do fato de que esses deveres se prestam para formalizar, em linguagem própria, o acontecimento tributado.

Ao comentar os deveres instrumentais, assim se pronuncia ROQUE ANTONIO CARRAZZA¹⁶⁵:

O primeiro lance de vista sobre o nosso direito positivo já nos revela que os contribuintes, bem assim os terceiros a eles relacionados, são, amudadas vezes, chamados pela lei a colaborarem com a Fazenda Pública. Esta co-participação traduz-se em comportamentos positivos (expedir notas fiscais, fazer declarações, realizar registros, emitir faturas etc.) e negativos (*manter a escrituração contábil*) de modo correto, conservar documentos e livros fiscais por, pelo menos, cinco anos, tolerar a presença de agentes fiscais no estabelecimento comercial para que eles examinem a documentação da empresa, etc.), que tipificam deveres de índole administrativa, cujo objeto não pode ser aferido em pecúnia. (Destacou-se.)

De modo geral, os instrumentos normativos introdutórios das regras-matrizes de incidência tributária no sistema do Direito Positivo (lei ordinária) normalmente contêm dispositivos que tratam de deveres instrumentais pertinentes a cada tributo instituído. Entretanto, geralmente a maioria dessas normas é detalhada nos diplomas de hierarquia inferior, tais como os decretos regulamentares.

¹⁶⁴ Muito já foi escrito sobre o problema classificatório, merecendo ser destacada o trabalho de JOSÉ WILSON FERREIRA SOBRINHO intitulado “Obrigação tributária acessória”.

¹⁶⁵ Curso de Direito Tributário Constitucional. p. 293.

Procedimentos como a emissão de notas fiscais, escrituração dos livros e a elaboração de balanço contábil constituem instrumentos mediante os quais se constitui lingüisticamente o fato jurídico tributário. Entretanto, apesar desses instrumentos, é necessária a expedição de norma individual e concreta (como o lançamento tributário) para que se constitua a obrigação tributária.

O cumprimento dos deveres instrumentais ou formais estabelecidos por lei – condição para a constituição do fato jurídico tributário – são relevantes tanto para o fisco como para o contribuinte. Descrevendo-se o evento tributário em linguagem competente, criam-se meios para que o fisco apure o nascimento da obrigação tributária. Por outro lado, o contribuinte terá no cumprimento dos deveres instrumentais importante meio de prova para se proteger, caso o fisco alegue algum vício de lançamento.

Assevera PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁶⁶:

... a prestação ateniante aos deveres formais é a base sobre a qual vai sustentar-se a formação do fato. Ao realizar a venda de produtos industrializados, o contribuinte deve emitir nota fiscal, em que figurem as informações imprescindíveis à identificação do evento. Além disso cabe-lhe escriturar esses elementos informativos no livro próprio, oferecer declarações e preencher documentos relativos aos acontecimentos a que deu ensejo. Esse feixe de notícias indicativas, postas em linguagem jurídica competente, consubstanciará o alicerce comunicativo sobre o qual será produzida a norma tributária individual.

Outro ponto que merece ser destacado é que, por força do princípio da estrita legalidade, os deveres instrumentais tributários só podem decorrer da lei, e nela devem estar especificados. Portanto, deve provir da lei a imposição de dever jurídico, como o da elaboração de demonstração contábil.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES¹⁶⁷ afirma que, por força do princípio da legalidade, qualquer pretensão de cumprimento de dever instrumental deve estar submetida à lei, e não a atos infralegais do Poder Executivo.

¹⁶⁶ Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. p. 166-167.

¹⁶⁷ Princípio constitucional da legalidade e categorias obrigacionais. p. 84.

Diante do exposto, os decretos, as portarias e os atos administrativos em geral não podem criar deveres instrumentais, existindo apenas para viabilizar o efetivo cumprimento destes. Assim, quando a lei obriga um comerciante a manter determinado livro fiscal (como o LALUR), um decreto regulamentar poderá, no máximo, definir-lhe o tipo, o tamanho e o modelo, embora haja quem objete que os deveres instrumentais tributários, de tão simples ou fácil aplicação, não precisariam ser veiculados em instrumentos normativos. Esta argumentação, ainda que possa ser razoável, não é jurídica, não podendo levar à inobservância do princípio da legalidade.

3.7.2 A escrituração contábil-fiscal como dever instrumental

O dever instrumental de realizar a escrituração contábil decorre da necessidade de registrar e dimensionar em linguagem competente a existência do fato jurídico tributário. Caso a escrituração não seja efetuada, não há como verificar a ocorrência do fato jurídico tributário. De igual modo, caso não ocorra o registro das operações na contabilidade, não é possível apurar a base de cálculo sobre a qual incidirá a alíquota.

Se a escrituração contábil não for realizada ou for realizada de forma irregular, pode-se ter como resultado a não-revelação da existência do fato jurídico tributário, ou revelação incorreta, do que pode decorrer o não-pagamento do tributo ou seu pagamento em valor inferior ao devido.

Portanto, o não-cumprimento do dever instrumental de escrituração implica o descumprimento da obrigação principal, visto que os elementos descritos no fato jurídico tributário, baseados na escrituração contábil, não são aptos para relatar com precisão o acontecimento tributável¹⁶⁸.

¹⁶⁸ Com a mesma estrutura lógica da regra-matriz de incidência, as normas que instituem deveres instrumentais, pertencem à subclasse das normas de conduta e têm uma hipótese descritora de um fato do mundo real e consequência prescritora de vínculo jurídico que há de formar-se entre dois sujeitos, em que o sujeito passivo tem o dever jurídico de “de fazer” ou “de não fazer” o cumprimento da formalidade prescrita no consequente da norma.

Mesmo que a obrigação tributária não nasça porque o fato jurídico tributário não se completou, como no caso de isenção, as obrigações acessórias servem para relatar o fato jurídico tributário, para efeito da própria isenção. O cumprimento das formalidades de escrituração contábil possibilita verificar se todas as condições para a não-configuração do tributo foram respeitadas.¹⁶⁹

Tendo em vista que a escrituração contábil-fiscal oferece subsídios para o relato dos eventos tributários relativos a vários impostos, é razoável exigir que os livros e comprovantes sejam conservados pelo prazo durante o qual podem ser objeto de revisão. Existem normas jurídicas de cunho administrativo-fiscal pelas quais o contribuinte é obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhe sejam pertinentes, os livros, fichas, documentos ou papéis de interesse.

3.7.3 Sanções pela falta de escrituração

A sanção é resposta à violação da norma. A sua finalidade é, portanto, reforçar a eficácia da norma, impedindo que esta seja descumprida. Ela pode servir para distinguir uma norma jurídica de uma norma moral ou social. NOBERTO BOBBIO¹⁷⁰ abona esse entendimento: “Normas jurídicas são aquelas cuja execução está garantida por uma sanção externa e institucionalizada”.

As sanções podem ter natureza civil ou penal, dependendo da natureza do ilícito que reprimem. As sanções do Direito Privado, Civil e Comercial têm cunho *ressarcitório*, pois objetivam indenizar a quem sofreu prejuízo. Por outro lado, as sanções que se referem ao Direito Penal são *repressivas* e *punitivas*, visando prevenir outros delitos e punir os autores de ato delituoso.

¹⁶⁹ A propósito cabe lembrar que as imunidades tributárias são restritas à obrigação tributária principal, não aos deveres instrumentais. Desse modo, uma entidade imune pode ser compelida a escriturar contabilmente, inclusive para se verificar se ela faz jus à imunidade.

¹⁷⁰ Teoria geral do Direito Tributário. p. 111.

As sanções tributárias têm natureza primordialmente ressarcitória, sendo aplicadas de imediato, muitas vezes independentemente de processo administrativo. A título de exemplo, se o contribuinte não recolhe na data prevista o tributo, esse fato propicia a multa prevista na legislação.

Algumas sanções tributárias podem ter também caráter punitivo, tendo a finalidade de intimar o contribuinte contra a prática de conduta ilícita¹⁷¹.

Segundo GERALDO ATALIBA¹⁷², há seis espécies de sanções tributárias: a) juros de mora; b) multa de mora; c) multa reparatória (indenização); d) multa punitiva; e) pena (medida específica do Direito Penal); f) outras penalidades, não compreendidas nas demais categorias.

Dentre essas sanções, predominam as multas de caráter punitivo, que são aplicadas em decorrência do descumprimento de obrigações acessórias¹⁷³ e que podem chegar a 300% do valor do tributo.

A ausência da escrituração contábil-fiscal, ou sua imprestabilidade, pode dar ensejo a uma série de sanções previstas no ordenamento jurídico¹⁷⁴, dentre as quais se destaca o arbitramento da base de cálculo do imposto.

Neste sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁷⁵ adverte:

¹⁷¹ Ilícito ou infração tributária é a conduta antijurídica que transgride o mandamento prescrito em lei fiscal. Pode decorrer da não-prestação do tributo (infração substancial) ou do descumprimento de deveres instrumentais formais (infração formal).

¹⁷² Imposto de renda: multa punitiva. Parecer constante na Revista de Direito Administrativo n.º 126. p. 547 e seguintes.

¹⁷³ As sanções mais comuns são as multas, que podem assumir valores aleatórios. Há um princípio constitucional básico que prevê a individualização da pena, o que significa que a aplicação de qualquer penalidade deve ser feita levando-se em consideração as circunstâncias objetivas e subjetivas da falta. Esse princípio visa impedir que o legislador (ou a autoridade competente) trate da mesma forma um contribuinte que comete um simples erro de fato e outro que deliberadamente não cumpre o dever jurídico.

¹⁷⁴ As multas podem ser excluídas pela denúncia espontânea, conforme prevê o art. 138 do Código Tributário Nacional.

¹⁷⁵ Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. p. 166.

“É extremamente significativa a participação dos deveres instrumentais na composição da plataforma de dados que oferecem condições à constituição do fato jurídico tributário. Só não chega ao nível do absoluto porque *a atividade fiscalizadora do ente que tributa disporá sempre de formas suplementares para surpreender o procedimento do sujeito passivo.*” (Destacou-se.)

Dentre as formas suplementares, destaque-se a relacionada ao arbitramento da base de cálculo, que, por critérios desfavoráveis ao contribuinte, tem por finalidade elidir comportamento indesejável do sujeito passivo: não ter efetuado regularmente a escrituração contábil.

Dizem FÁBIO J. DE CARVALHO e MARIA I. MURGEL¹⁷⁶:

“É incontestável que o arbitramento do lucro apresenta caráter sancionatório, evidenciado até mesmo pela motivação de sua aplicação. Todavia, entendemos que o caráter punitivo que o mesmo carrega advém muito mais do mau uso do instrumento do arbitramento do que do seu real objetivo, que consiste [...] na determinação do lucro real.”

A partir da Lei n.º 8.137/90¹⁷⁷, passou-se a considerar crime contra a ordem tributária o descumprimento, por parte do contribuinte, de deveres instrumentais tributários. Assim, tais infrações deixaram de ser simples ilícitos administrativos, passando a tipificar ilícitos penais.

¹⁷⁶ IRPJ – Teoria e prática jurídica. São Paulo: Dialética, 1999. p. 99.

¹⁷⁷ Destaquem-se os arts. 1.º e 2.º da Lei n. 8.137/90: Art. 1.º – Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II – fraudar a fiscalização tributária inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido por lei fiscal; (...). Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Art. 2.º – Constitui crime da mesma natureza: I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; (...) V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo de obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Neste ponto, entende-se que o contribuinte não pode ser condenado a pena privativa de liberdade (reclusão ou detenção) pelo descumprimento de dever instrumental tributário que lhe tenha sido imposto por ato normativo infralegal (decreto, portaria, instrução ministerial ou ato administrativo).

Na verdade, só a lei pode obrigar o contribuinte a prestar declarações, a fornecer notas fiscais e a escriturar sua contabilidade de determinada forma. Acrescente-se que, em face prescrito no artigo 5.º, XXXIX, da Constituição Federal – “não há crime sem lei anterior que o defina” –, para se tipificar crime contra a ordem tributária há a necessidade de descumprimento de dever instrumental tributário que, por coerência, também deve ser criado por lei.

3.7.4 Falsificação material e ideológica da escrita contábil-fiscal

A escrita contábil, como relato de eventos patrimoniais, pode ser falsa sob dois aspectos: pelo primeiro, o vício recai sobre a exterioridade da documentação contábil (falsidade material); pelo segundo, ele recai sobre o sentido das declarações relatadas na documentação (falsidade ideológica).

A falsidade material manifesta-se na dimensão física da documentação contábil, procurando alterar suas características originais, mediante recursos como emendas, rasuras e substituição ou acréscimo de números. A falsificação ideológica caracteriza-se por versar sobre o conteúdo intelectual. Não há rasura, emenda ou acréscimo, e sim relato falso. No aspecto material, a documentação contábil é de toda verdadeira, porém o documento é factualmente inverídico ou omissivo.

A falsidade de escrituração contábil representa essencialmente desajuste intencional de linguagem. Devido a ela, os instrumentos da linguagem contábil não retratam corretamente o fato tributário, podendo levar a autoridade fiscal a cometer

erro de fato¹⁷⁸.

A falsidade na escrituração traz consigo problemas intrínsecos à unidade normativa (desajuste intranormativo).

No campo da incidência tributária, como falsidade material pode-se apontar a alteração de faturas e documentos relativos a operações tributáveis, e como falsidade ideológica o lançamento falso em livros e documentos fiscais.

Pode ocorrer que o sujeito passivo queira lesar o fisco, omitindo a existência do fato jurídico ao deixar de cumprir as formalidades da contabilidade tributária ou ao cumpri-las de modo inapropriado.

Há previsão legal para aplicação de multa ao contribuinte no caso de falsificação da escrituração ou de documento contábil. Do descumprimento de obrigação acessória decorre o inadimplemento de obrigação principal, e nesse caso o sujeito passivo deverá pagar o tributo acrescido das penalidades que a legislação estipula¹⁷⁹ para o caso.

Com o propósito de evitar a falsidade documental, a matéria fática relatada ao fisco, nos casos em que o contribuinte tem o dever legal de manter contabilidade, deve ser fidedignamente registrada nos livros comerciais e nos livros fiscais pertinentes ao negócio realizado. Cada registro contábil ou fiscal deve ser efetuado com base em documento idôneo, que comprove as condições em que a operação registrada foi efetivada.

¹⁷⁸ Para mostrar a diferença entre erro de fato e erro de direito, recorre-se a PAULO DE BARROS CARVALHO: “‘Erros de Fato’ haverão de ser erros atinentes à manipulação dos arranjos lingüísticos empregados na composição dos enunciados. E a pretensão veritativa que dissemos estar presente na construção do pensamento manter-se-ia no plano da linguagem, na medida que diz respeito à possibilidade de consenso, isto é, enunciado verdadeiro é aquele que tende a ser aceito como tal pela comunidade do discurso. ‘Erro de Direito’ seria um problema de ‘subsunção’. O enunciado protocolar E, constituído como fato jurídico, buscou seu fundamento de validade na norma N’, quando deveria subsumir-se na amplitude da norma N.” (Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. p. 96)

¹⁷⁹ RIR/99, Seção XII: Falsificação na Escrituração e Documentos – Art. 981. Verificado pela autoridade tributária, antes do encerramento do período de apuração, que o contribuinte omitiu registro contábil total ou parcial de receita, ou registrou custos ou despesas cuja realização não possa comprovar, ou que tenha praticado qualquer ato tendente a reduzir o imposto correspondente, inclusive na hipótese do art. 256, ficará sujeito à multa em valor igual à metade da receita omitida ou da dedução indevida, lançada e exigível, ainda que não tenha terminado o período de apuração de incidência do imposto (Decreto-Lei n.º 1.598/77, art. 7.º, § 3.º, e Lei n.º 7.450/85, art. 38).

4 PROVA CONTÁBIL NO DIREITO TRIBUTÁRIO

4.1 TEORIA DA PROVA

4.1.1 Considerações iniciais

Segundo PAULO CELSO BONILHA¹⁸⁰ fazer justiça, em princípio, é aplicar a norma ao fato. Portanto, é indispensável à administração da justiça o conhecimento da norma e da verdade do fato. A descoberta dessa verdade como elemento essencial ao julgamento impõe a exigência de prova.

A verdade pode ser estudada numa relação de conhecimento entre um sujeito e um objeto. Ocorre que, para haver o conhecimento nessa relação, deve haver comunicação. Logo, se houve comunicação, pressupõe-se que existiu linguagem.

Noutros termos, a linguagem é indispensável para o conhecimento do objeto e da verdade. A linguagem a que se refere neste instante é a descritiva, e não a prescritiva, própria dos enunciados jurídicos.

A propósito, diz MARIA RITA FERRAGUT¹⁸¹:

Quando se estudam os tipos de linguagem, o indivíduo logo percebe que dificilmente encontrará uma linguagem pura, vale dizer, composta por um só tipo dentre os diversos existentes. A regra é justamente a oposta: a linguagem predominante classifica o enunciado, mas não afasta a exigência de outras linguagens na composição da sentença.

Por isso, muito embora afirme-se que a linguagem pertinente às normas jurídicas seja a prescritiva, o antecedente, isoladamente considerado, é informado pela linguagem descritiva e, portanto, submete-se aos valores da verdade e falsidade. Quem aplica o direito precisa conhecer o fato e saber se o evento nele descrito é juridicamente verdadeiro ou falso para poder desenvolver adequadamente o processo de positivação.

¹⁸⁰ Da prova no processo administrativo tributário. São Paulo: Dialética, 1997. p. 68.

¹⁸¹ Presunções no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2001. p. 37.

Verifica-se, então, que, para se conhecer a verdade dos fatos, é necessário o trato com uma linguagem descritiva. No universo jurídico, essa linguagem deve ser competente, ou seja, proferida em enunciados válidos. Norma válida é aquela enunciada segundo as regras do sistema.

É ora relevante enfatizar o fato de que o evento, como fenômeno físico e multidimensional, é inalcançável pelo homem, ou seja, é impossível a apreensão total do objeto, razão por que interessa o *juízo* que se constrói a seu respeito, ou seja, o enunciado lingüístico que procura descrever, da forma mais precisa possível, o evento fenomênico, o “real”.

Portanto, na apreensão da verdade do fato o importante é a manifestação lingüística do evento.

Ao discorrer sobre a verdade no direito, assim se pronuncia SUSY GOMES HOFFMANN¹⁸²:

“A questão sobre a verdade ou sobre os limites de se conhecer a verdade é tema que está muito relacionado com o direito, pois quem estuda ou quem aplica o direito precisa, antecipadamente, saber os limites do que vai conhecer, de como poderá conhecer o objeto, para depois aplicar a lei.”

Mais adiante continua a referida autora:

Assim, saber o que se pode conhecer e quando se torna válido um conhecimento é fundamental para o direito, principalmente num estudo sobre provas, porque as provas são as demonstrações da ocorrência de algo, de modo que é preciso saber quando se terá por admitida a ocorrência de determinado evento, ou seja, é necessário saber quais as provas que terão de ser apresentadas para se ter um enunciado válido sobre a ocorrência de algo.¹⁸³

Isto posto, verifica-se que as provas são uma das partes mais importantes no estudo do Direito, carecendo de muitas regras, tendo-se em vista a variedade de de situações em que elas podem ser necessárias.

Conforme visto, no caso da norma tributária individual e concreta, o fato jurídico tributário que compõe seu antecedente deve descrever o evento tributário. A

¹⁸² Teoria da prova no Direito Tributário. p. 42-3.

¹⁸³ Ibidem, p. 43.

linguagem válida sobre o acontecimento fático será aquela que, ao relatá-lo, pode instaurar a relação jurídica.

Apesar de sua importância, esse tema, inexplicavelmente, ainda não recebeu nenhum estudo profundo na área do Direito Tributário, o que é lamentável, devido à relevância da linguagem das provas no fenômeno da incidência tributária.

A propósito, diz PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁸⁴:

À mingua de um tratamento legislativo apropriado e, quem sabe por isso mesmo, pela carência de elaboração doutrinária específica, a realidade é que o estudo da teoria da prova, nos domínios do procedimento administrativo tributário, tem-se mostrado pobre, suscitando dificuldades imensas no plano ao aplicador da lei fiscal, quer seja ele o órgão do Poder Tributante, ou o próprio contribuinte, quando lhe caiba demonstrar a legitimidade jurídica das condutas atinentes ao cumprimento dos deveres que a lei impõe. Não é preciso dizer que tal deficiência provoca muitas vezes, situações de dúvida, prejudicando o clima de juridicidade que há de acompanhar tão delicada função do Estado, nas suas relações com os administrados.

À vista do exposto, é de alta relevância para o campo tributário a análise científica da linguagem das provas, utilizada predominante no relato do fato jurídico tributário.

4.1.2 A prova no Direito

A palavra *prova*¹⁸⁵ deriva do latim *proba*, cujo radical é *prob-*, que significa *bom, honrado* (daí o adjetivo *probo*). Disso se conclui que o provado é bom, correto, autêntico. A palavra “prova” apresenta diferentes acepções¹⁸⁶, que variam de acordo com o campo do Direito em que ela é utilizada.

¹⁸⁴ A prova no procedimento administrativo tributário. Revista Dialética de Direito Tributário n.º 34, p. 105.

¹⁸⁵ Diz PAULO CELSO BONILHA : “...o vocábulo *prova* (do latim “*proba*”, de “*probare*”) pode ser tomado em duas acepções: no sentido de tudo quanto possa convencer o juiz da certeza de um fato (acepção objetiva); e no sentido da convicção ou certeza da existência ou inexistência de um fato assumida pelo juiz (acepção subjetiva)” (Da prova no processo administrativo tributário, p. 68)

¹⁸⁶ Segundo SUSY GOMES HOFFMANN, a palavra *prova* pode ter várias acepções, dentre as quais as mais usuais são as seguintes: a) instrumento material de demonstração de ocorrência de algo; b) algo ou alguém ser colocado em exame; c) experimento; d) sofrimento; e) confrontação; f) convencimento de algo; g) enunciado sobre a ocorrência do evento. (Teoria da prova no Direito Tributário, p. 61)

A prova tem extraordinária importância na vida jurídica. Sem ela, direitos subjetivos poderiam ficar apenas na aparência, sem eficácia. Considerando que toda a norma de conduta pode ser violável, sem a prova estar-se-ia exposto a irreparável violação de direitos.

Com o propósito de afastar possíveis confusões terminológicas, averba-se elucidativa definição apresentada por EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI¹⁸⁷ :

“Prova é a representação, na linguagem do direito, dos eventos ocorridos no mundo real (isto considerado que há um “mundo real”). A prova não é a realidade, é a articulação jurídica dessa realidade. Sem a construção de fatos jurídicos, o direito rompe a sua dinâmica funcional, torna-se estático, não se reproduz, não é aplicável: estatela-se sua dialética.”

E complementa¹⁸⁸:

“A prova em direito é um signo que representa o fato que se quer provar para um intérprete. Esta comporta a tríade: (i) fato, (ii) prova do fato e (iii) intérprete da prova. O fato acontece e consome-se no tempo-histórico e no espaço-social, causando a prova (o assassinio causa o cadáver). A prova retém o fato, decorre do fato, representa o fato parcialmente e pode até mesmo representá-lo falsamente; por isso mesmo é signo.”

Quando se fala de prova está-se falando, impreterivelmente, de linguagem, ou melhor, de segmentos de linguagem dotados de sentido, autorizados pelo Direito Positivo a constituir um fato jurídico¹⁸⁹.

¹⁸⁷ Decadência e prescrição no Direito Tributário. p. 21.

¹⁸⁸ Ibidem, p. 22.

¹⁸⁹ PAULO DE BARROS CARVALHO chama a atenção para a importância da teoria das provas: “Com efeito, estimo residir no capítulo das provas o mecanismo fundamental para o reconhecimento dos fatos da vida social juridicizados pelo direito, bem como um dado imprescindível ao funcionamento do sistema de normas.” (Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência, p. 99)

4.1.3 Meios de prova no Direito Tributário

De acordo com a natureza do fato que se deseja provar, pode-se ter diferentes meios de prova, que variam de acordo com a necessidade de utilização de métodos técnicos e juridicamente válidos para o relato do fato.

Conforme SUSY GOMES HOFFMANN¹⁹⁰, as provas admitidas no sistema positivo tributário são, entre outras: i) confissão; ii) testemunhal; iii) documental; iv) pericial; v) indícios e presunções.

A *confissão* é a prova produzida pela parte que admite como verdadeiros os fatos alegados contra ela pela outra parte.

A *prova testemunhal* é aquela produzida por uma terceira pessoa sobre um acontecimento que não lhe diz respeito diretamente.

A *prova documental* é o principal meio de prova no direito tributário. Sua fonte é o documento. O documento resulta de uma atividade humana. Sendo perceptível a um ou mais sentidos, serve de prova de um evento. Os documentos são *declarativo-representativos* (contêm uma declaração de quem o subscreve ou outorga) ou apenas *representativos* (não contêm declaração alguma).

A prova *pericial* aplica-se nos casos em que a linguagem do evento¹⁹¹ tem origem em linguagens técnicas ou em dados específicos. Para a sua produção exigem-se pessoas com os conhecimentos técnicos específicos – o peritos.

Os *indícios e presunções* constituem meios indiretos de provas. Decorrem de fatos secundários que têm implicação com o fato principal.

HERMANDO DEVIS ECHANDIA¹⁹² distingue claramente a *presunção* do *indício*, afirmando que a primeira é resultado ou efeito do segundo:

¹⁹⁰ Prova no Direito Tributário, p. 208 a 221.

¹⁹¹ *Linguagem do evento*: aquela sobre a qual não incidiu o plano da linguagem jurídica; *linguagem do fato*: aquela já transportada para a linguagem jurídica.

¹⁹² Teoria general de la prueba. t. II, p. 613.

El indicio es el hecho conocido, del cual se obtiene, mediante una operación lógico-crítica, un argumento probatorio que permite inducir de aquél, otro hecho desconocido; la presunción judicial o de hombre es un principio lógico, basado en las máximas generales de la experiencia o en conocimientos especializados (que suministran los peritos), que le sirve al juez para determinar el valor probatorio del indicio o de outra prueba cualquiera. Su confisión resulta ilógica y absurda. El indicio es la prueba y la presunción judicial la consecuencia de la regla de experiencia o técnica que permite valorarla y que (...) no es prueba ni objeto de prueba.

Além dos meios de prova já expostos, não se pode deixar de fazer breve referência às *diligências fiscais*. Estas são vistorias promovidas por agentes fiscais com o propósito de apurar o cumprimento das obrigações tributárias.

Elas devem ser realizadas com o conhecimento do sujeito passivo, que, por força da lei, deve atender à autoridade fiscal, propiciando condições o trabalho de auditoria. O relatório de diligência expedido pela autoridade fiscal, desde que realizado em conformidade com os princípios administrativo-tributários, pode ser meio de prova, e eventualmente base para lançamento de ofício.

Em função do objeto, as provas jurídicas são normalmente classificadas em *diretas e indiretas*.

A respeito, assevera PAULO CELSO BONILHA¹⁹³:

“O objeto da prova (...) é o fato por provar-se. Sob esse aspecto, as provas dividem-se em diretas e indiretas. A prova direta refere-se ou consiste no próprio fato probando. A prova indireta não se refere ao fato que se quer provar, mas a outro, por via da qual se chega, de forma mediata, ao fato probando – são provas indiretas as presunções e indícios.”

Do exposto, conclui-se:

- a prova jurídica é uma representação, em linguagem válida, de um evento (objeto), e com este não se confunde;
- a prova direta é aquela em que se representa de modo imediato a ocorrência do evento jurídico; ela não se constitui no evento jurídico, mas somente numa versão dele;

¹⁹³ Da prova no processo tributário, p. 81.

- a prova indireta decorre de eventos secundários ou indiciários, dos quais, com auxílio de regras da experiência comum, se procura extrair uma ilação quanto ao evento sobre o qual não há provas pré-constituídas.

4.1.4 Prova contábil

Quando há controvérsia jurídica em que é necessário recorrer a um meio de prova que se refira a informações financeiras, é indispensável a presença da linguagem contábil. É esse o motivo da forte vinculação do Direito com a Contabilidade, pois mediante instrumentos e procedimentos contábeis se registram as operações financeiras de uma entidade.

Um dos objetivos fundamentais dos relatórios contábeis é servir como meio de prova jurídica em assuntos relacionados com a informação financeira. Assim, o Direito necessita do testemunho da Contabilidade, e para isso recorre à linguagem contábil das provas. Essa linguagem contábil descritiva deve ser juridicizada e validada como meio hábil para relatar eventos que tenham componente financeiro.

Como instrumento de prova, a linguagem contábil presta-se para :

i) demonstração: a Contabilidade pode servir para demonstrar a existência de determinados fenômenos financeiros, dimensionando-os no aspecto quantitativo.

ii) comprovação: os procedimentos contábeis, quando regularmente aplicados, servem para atestar acontecimentos de natureza financeira; os registros contábeis são testemunho de todas as operações financeiras.

iii) convicção: a linguagem contábil é mais um instrumento de convencimento, auxiliando o sujeito na complexa atividade de qualificação de acontecimentos financeiros.

No Direito Tributário, a linguagem contábil das provas exerce relevante função no relato dos eventos tributários. Tendo a obrigação tributária principal uma nítida característica de patrimonialidade, a linguagem contábil é oportuna para a caracterização do fato jurídico tributário.

Diz SUSY GOMES HOFFMANN¹⁹⁴:

“As provas que podem caracterizar o fato jurídico tributário serão todas aquelas que o legislador admitir em cada tributo em específico, como suficientes para se dar por certa a ocorrência do fato jurídico tributário.”

A seguir, serão apontadas as provas de natureza contábil úteis para se caracterizar o fato jurídico tributário. Serão analisadas as provas contábeis no Direito Tributário, ou seja, as documentais e as indiciárias.

4.2 PROVA CONTÁBIL DOCUMENTAL

4.2.1 Da documentação contábil

Conforme visto, a documentação contábil compreende os documentos, (livros, papéis, registros e outras peças) que apóiam ou compõem a escrituração contábil. Documento contábil, *stricto sensu*, é aquele que comprova os atos ou fatos que originam lançamento na escrituração contábil da entidade.

A documentação contábil será hábil quando revestida das formalidades intrínsecas e extrínsecas essenciais, definidas pela legislação ou pela técnica contábil, ou aceitas pelos usos e costumes.

Quanto à procedência, a documentação contábil pode ter origem interna, quando gerada na própria entidade, ou externa, quando proveniente de terceiros.

No ramo do Direito Tributário, o meio de prova¹⁹⁵ por excelência é a prova documental. Esse pensamento é abonado por PAULO DE BARROS CARVALHO¹⁹⁶:

¹⁹⁴ Teoria da prova no Direito Tributário, p. 158.

¹⁹⁵ As provas constituem a manifestação mais metajurídica que se encontra no mundo do Direito, mas ela é indispensável: um processo sem prova carece de sentido.

¹⁹⁶ A prova no procedimento administrativo tributário. p. 108.

“No procedimento administrativo são admitidos os meios de prova tidos como idôneos no processo comum. Entretanto, por virtude de sua peculiaridade, são muito pouco utilizadas as provas testemunhais e a inspeção judicial, assim como a providência do depoimento pessoal. Ao mesmo tempo, pode dizer-se que o instrumento probatório de maior importância é a prova documental.”

Na doutrina jurídica o vocábulo “documento” possui diversas acepções. Há doutrinadores que lhe restringem o entendimento, outros o conceituam de modo amplo.

Segundo FRANCESCO CARNELUTTI¹⁹⁷, documento é “uma coisa capaz de representar um fato” e, tendo em vista que o documento é algo representativo, chega-se à conclusão de que ele não pode existir no estado natural, e sim que é produto da atividade humana. É, pois, um *opus*¹⁹⁸.

Apesar de opiniões em contrário, a citada definição peca por compreender “coisas” que não constituem documentos. Cite-se, por exemplo, um monumento público de homenagem a um jurista: embora ele seja representativo de um fato, não é documento.

Embora seja extremamente difícil definir “documento”, pode-se dizer que ele é toda representação material destinada a reproduzir determinada manifestação do pensamento.

Para classificar os documentos recorre-se a MOACYR AMARAL SANTOS¹⁹⁹, sintetizando a seguir sua lição a respeito.

¹⁹⁷ La prueba civil. p. 35.

¹⁹⁸ PAULO DE BARROS CARVALHO complementa a definição de CARNELUTTI: “E acrescento ser [o documento] a plataforma material, o suporte físico em que fica gravada uma parcela de linguagem configurando a base empírica objetivada do direito.” (A prova no procedimento administrativo tributário. p. 108)

¹⁹⁹ Prova judiciária no cível e comercial. p. 35-61.

Quanto ao autor, os documentos são:

- *públicos* ou *privados*, conforme o autor se encontre no exercício de atividade pública ou seja um particular (ou aja na condição de particular).

- *autografados* ou *heterógrafos*, segundo o autor seja o próprio autor do fato documentado ou outrem.

Quanto ao meio, maneira ou material usado os documentos são:

- *escritos, gráficos, plásticos e estampados*: *escritos* e *gráficos* são aqueles em que a coisa é representada por letras e números (escritura contábil) ou por meios gráficos (desenho, pintura); *plásticos* são aqueles em que “a coisa é representada por meios plásticos” (modelos de gesso); *estampados* são os documentos diretos (fotografia, fonografia);

- *indiretos* ou *diretos*, conforme provenham ou não da mente humana (o escrito e o desenho são documentos indiretos; a fotografia é documento direto);

Com o avanço tecnológico, tornou-se muito freqüente o uso dos denominados documentos eletrônicos²⁰⁰, que, estando num suporte informático, também se prestam para representar manifestações de vontade. Para a natureza do documento, pouco importa o suporte material em que se faça a escrita. De fato, não é o suporte material que imprime eficácia jurídica ao documento²⁰¹. Portanto, os documentos eletrônicos podem ser entendidos como documentos particulares, em sentido lato, elaborados de forma escrita.

4.2.2 Valor probante da documentação contábil

Dentre as razões que levaram o legislador a impor o dever instrumental de se manter a escrituração contábil-fiscal, a que merece maior destaque é o seu caráter

²⁰⁰ Os documentos eletrônicos têm a característica comum de não poderem ser lidos ou conhecidos de forma direta pelo homem, já que se encontram memorizados digitalmente (no computador ou em disquetes, cintas e demais recursos magnéticos).

²⁰¹ O documento eletrônico é meio de prova, sendo sua utilização permitida pelo ordenamento jurídico pátrio, conforme se constata nos artigos 131, 332, III e 371 do CPC.

probatório²⁰².

A documentação contábil fiscal deve ser devidamente conservada, pois ela se presta não apenas para a formar o fato jurídico tributário, mas também para provar a sua constituição. Ela é composta por documentos *pré-constituídos*, isto é, feitos para, eventualmente, serem empregados como prova.

O valor probante da documentação contábil está diretamente relacionado com a sua autenticidade. Deve-se indagar se o documento tem um autor, isto é, se provém de alguém. Documento autêntico é o que tem a eficácia de fornecer prova documental da identidade do seu autor. Num sentido estrito, dizem-se autênticos os documentos públicos.

Os documentos privados, nos quais se inclui a maioria da documentação contábil, inclusive livros contábeis, não têm a mesma eficácia probante de um documento público. Logo, se sua autenticidade é contestada, há necessidade de produção de prova.

Outro ponto que merece destaque é que existe a presunção de verdade da escrituração comercial contábil. Esse princípio foi bem exposto por MOACYR AMARAL SANTOS²⁰³:

“Por outro lado, tratando-se de livros exigidos pela lei, que lhes impõe formalidades intrínsecas e extrínsecas assecuratórias da sua sinceridade, exatidão e fidelidade dos seus lançamentos ou registros, e ainda considerando-se o interesse não só econômico como moral dos comerciantes os escriturarem com verdade, surge a presunção de verdade que emana da escrituração.”

Dado o laconismo da legislação fiscal no tocante à prova documental, entende-se que é válido, para efeitos fiscais, buscar, supletivamente, normas no

²⁰² Ao se falar em “provas tributárias” está-se referindo a segmentos lingüísticos que constituem juridicamente a obrigação tributária, tendo em vista que eles relatam em linguagem o evento tributário ocorrido. Ressalve-se, porém, que isso não impede, semanticamente, a utilização da expressão para designar a prova de natureza tributária produzida em juízo.

²⁰³ Prova judiciária no cível e comercial. p. 274.

Código Comercial, no Código Civil e no Código de Processo Civil, salvo nos casos em que haja expressa disposição em contrário.

As regras legais relativas à eficácia probatória da escritura contábil podem ser claramente definidas a partir do artigo 23 do Código Comercial, que se transcreve:

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

- 1 - contra as pessoas que deles forem proprietários, originariamente ou por sucessão;
- 2 - contra comerciantes, com quem os proprietários, por si ou por seus antecessores, tiverem ou houverem tido transações mercantis, se os assentos respectivos se referirem a documentos existentes que mostrem a natureza das mesmas transações, e os proprietários provarem também por documento, que não foram omissos em dar em tempo competente os avisos necessários, e que a parte contrária os recebeu;
- 3 - contra pessoas não comerciantes, se os assentos forem comprovados por algum documento, que só por si não possa fazer prova plena.

Do exposto se infere que a escrituração contábil pode fazer prova contra o seu autor. Dada a presunção de verdade da escrituração, os lançamentos contábeis equivalem a *confissão* de quem os fez ou mandou fazer.

Assim, ao comerciante não seria lícito contestar os lançamentos contábeis fiscais efetuados sob a alegação de que neles há omissões ou lapsos, mesmo no caso de negligência dos seus prepostos encarregados de escriturá-los. Todavia, a *confissão* pode ser objeto de retratação, caso se venha a demonstrar que houve erro escusável e materialmente demonstrável.

Sobre o tema, assim se pronuncia TRAJANO MIRANDA VALVERDE²⁰⁴:

“O comerciante assume a paternidade dos registros, assentamentos ou lançamentos constantes dos seus livros mercantis, quer escritos *propria manu* quer *alia manu*. Daí, a primeira conclusão: os livros mercantis, ou melhor, o que deles consta, faz prova contra o seu proprietário.”

Não apenas a documentação contábil *regular* pode fazer prova contra o comerciante, mas também a *irregular*.

²⁰⁴ Força probante dos livros mercantis. p. 60.

A escrituração contábil, ainda que observadas as formalidades legais, *por si só* não faz prova a favor do contribuinte. É princípio probatório cediço que ninguém pode constituir título em seu próprio benefício – *nemo sibi titulum constituit*. E é compreensível a suspeita contra aquele que, particularmente, faz a sua escrituração contábil, pois ele poderá realizá-la de modo a favorecer aos seus interesses, ainda que contra a realidade dos fatos²⁰⁵.

Em suma, a documentação e os procedimentos contábeis servem não só para a formação do fato jurídico tributário, mas também para a prova da sua constituição. Constituído o fato jurídico, caso pare alguma dúvida quanto aos meios de prova utilizados, os documentos escriturados pelo contribuinte ou por sua ordem sempre fazem prova contra ele.

4.2.3 Da obrigação de exhibir a escrita contábil

Relativamente à esfera tributária, todas as entidades submetem-se à obrigatoriedade de exibição integral dos livros e documentos contábil-fiscais.

Afirma PAULO CELSO BONILHA²⁰⁶:

Entre os poderes atribuídos aos agentes do fisco, encontra-se o de acesso e exame dos “livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais e fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores”, consoante preceitua o artigo 195 do Código Tributário Nacional, que também estipula a obrigatoriedade de o contribuinte conservar e manter tais elementos informativos à disposição do fisco, até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

²⁰⁵ Em lição carregada de ironia, TRAJANO DE MIRANDA VALVERDE desabafa: “Os livros fiscais raramente provam a favor do contribuinte, seu proprietário. Não foram criados com o objetivo de legalizar ou auxiliar o exercício da profissão, e, sim, com o de possibilitar ao fisco a exação fácil dos impostos. O comerciante, além de pagar os tributos, é o principal coletor deles. Mas o erro ou a omissão, decorrente, na quase totalidade dos casos, da interpretação dos textos mal redigidos ou mesmo capciosos da lei fiscal, é severamente punido. Só o fisco é honesto. Cobra o que não lhe é devido e não restitui, ou, quando manda restituir, a verba destinada a esse fim não surge nunca... (Força probante dos livros mercantis. p.71-72)

²⁰⁶ Da prova no processo administrativo tributário. p. 86.

PAULO DE BARROS CARVALHO²⁰⁷ complementa esse entendimento afirmando que as autoridades fiscais podem examinar, pelos métodos que lhe aprouverem, dentro das possibilidades jurídicas admissíveis, todos os documentos, inclusive passando a ter a posse deles. É desse autor a seguinte lição:

Durante os trabalhos de fiscalização entendendo que certos documentos ou outros objetos signifiquem elementos importantes para a comprovação de indícios sobre acontecimento do fato imponible ou sobre a ocorrência de delito tributário, não só é possível, como muito comum e freqüente, a apreensão física desses materiais. Inafastável, porém, que os funcionários do Fisco o façam outorgando todas as garantias ao sujeito passivo, vale dizer, que o termo de apreensão contenha as indicações completas do objeto apreendido.

Ainda quanto à prova documental, é razoável imaginar que o contribuinte não registra em sua contabilidade operações que evidenciem sonegação de tributos. Assim, entende-se que o atraso na escrituração pode servir de prova contra ele²⁰⁸. Do mesmo modo, a recusa em apresentar a documentação e escrita contábil faz prova contra contribuinte, além de propiciar penalidades.

4.3 PROVA CONTÁBIL INDICIÁRIA

Caso se lance um olhar panorâmico sobre o conjunto de normas impositivas tributárias, não raras vezes se encontra no ordenamento brasileiro o uso de presunções como recurso para constituir o fato jurídico tributário. Esse recurso atende prioritariamente a questões de praticabilidade para o aumento na eficácia da arrecadação.

A linguagem contábil, importante meio de prova para constituir o fato jurídico tributário, não está isenta de receber a influência desses institutos.

²⁰⁷ A prova no procedimento administrativo tributário. p. 112.

²⁰⁸ Embora não aplicável na esfera tributária em face dos deveres instrumentais, há um princípio probatório expresso nos seguintes termos: *Nemo contra se adere tenetur; arma non sunt tollenda de domo rei*. Segundo esse princípio, ninguém seria obrigado a fornecer armas ao adversário em seu próprio prejuízo.

A presunção é a suposição de um fato desconhecido, por conseqüência indireta e provável de outro conhecido. Nela, é muito importante caracterizar a correlação que existe entre o fato-signo presuntivo e o resultado presumido.

As presunções podem ser derivadas da lei (presunções legais) ou do senso comum (presunções *hominis*).

As presunções legais²⁰⁹ classificam-se em absolutas (*iure et de iure*) e relativas (*iuris tantum*). As primeiras criam total certeza diante de um determinado fato, enquanto que as segundas admitem que a parte apresente prova em contrário.

Sobre o assunto, é muito oportuna a lição de EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI²¹⁰:

... as presunções legais, classificadas secularmente pela doutrina como relativas ou absolutas, atuam no plano do direito substantivo redefinindo e estipulando novos matizes de significado para as palavras utilizadas no discurso normativo. No ato-fato de lançamento tributário, ato de aplicação do direito, são imprescindíveis as presunções relativas, que juridicizam as provas indiretas, invertem o ônus da prova e outorgam sentido ao silêncio no bojo do processo de auto-gênese normativa.

Quando o legislador ou o aplicador do Direito acolhe um indício ou presunção, ele está aceitando a ocorrência de um fato jurídico tributário sem que, no mundo fenomênico, tenha existido uma prova da ocorrência daquela hipótese legal prevista na norma geral e abstrata. Ao invés da prova direta, usa-se o indício.

Portanto, as presunções são meio indireto de prova, empregado para caracterizar o fato jurídico tributário. Elas versam sobre matéria de fato, não sobre matéria de Direito.

²⁰⁹ A presunção de senso comum não atende aos requisitos do sistema tributário brasileiro, tal como observância ao princípio da legalidade. Não se pode aceitar como prova indiciária presunção que não seja reconhecida pelo sistema jurídico tributário. Entretanto, há doutrinadores que entendem de modo diverso, como MARIA RITA FERRAGUT: "... conclui-se que, se a fiscalização deve buscar identificar os fatos signo-presuntivos de riqueza, por meio de provas lícitas diretas ou indiretas, a utilização da presunção *hominis*, quando for verificada a ausência de enunciado prescritivo geral e abstrato para a solução do caso concreto, a inexistência de prova em sentido contrário, e indícios graves, precisos, concordantes, no sentido da ocorrência do evento indiciado, é possível e não fere os primados da legalidade e da tipicidade." (Presunções no Direito Tributário, p. 110)

²¹⁰ Decadência e prescrição no Direito Tributário. p. 22.

A propósito delas, diz PAULO DE BARROS CARVALHO²¹¹:

“No que concerne ao direito tributário, os recursos à presunção devem ser utilizados como muito especial cuidado. Nesse subdomínio do jurídico não deve a presunção manter atinência intrínseca aos aspectos estruturados da norma de incidência tributária, mas apenas referir-se os elementos (situações/fatos) que possam conduzir a tipificação da figura impositiva.”

Ao se voltar para a linguagem contábil, verifica-se que, muitas vezes, a autoridade fiscal enfrenta a impossibilidade prática de atestar o fato jurídico tributário. Então, a partir de indícios expressos na própria linguagem contábil, emprega-se a presunção, para comprovar os fatos alegadamente ocorridos.

A legislação do imposto de renda da pessoa jurídica recorre a diversos exemplos de indícios que autorizam a constituição da presunção de omissão de receita. Muitos deles estão diretamente ligados a conceitos extraídos da linguagem contábil. Citem-se alguns: i) passivo fictício; ii) suprimento de caixa; iii) saldo credor de caixa; iv) despesas não comprovadas.

Cabe realizar importante distinção. A ficção é diferente da presunção, e com esta não se confunde. ROQUE ANTONIO CARRAZZA²¹² assevera:

A ficção difere da presunção. Esta afirma o que é provável; aquela aceita como verdadeiro o que se sabe é imaginário.[...] na ficção, o ato, mais do que improvável ou inverossímil, é falso e, nesta medida, jamais será real. É um artifício do legislador, que transforma uma impossibilidade material numa possibilidade de natureza jurídica. Nesse sentido, é uma criação do legislador, que faz nascer uma verdade jurídica diferente da verdade real.

Isto posto, depreende-se que a ficção é um artifício técnico criado pelo legislador para contornar dificuldades, em vez de resolvê-las.

Vários procedimentos contábeis impostos pelo fisco, que visam facilitar a descoberta da riqueza tributável, realizam-se através de ficções. Podem-se citar, entre outros, os seguintes:

²¹¹ A prova no procedimento administrativo tributário. p. 109.

²¹² Curso de Direito Constitucional Tributário. p. 397.

- a) os critérios de depreciação fiscal (que são baseados na presumida vida útil fiscal), por oposição a uma depreciação fundamentada no desgaste do capital;
- b) a contabilização sem considerar os efeitos da inflação, por oposição a uma escrituração que os considere.

Verifica-se, então, que a ficção constitui uma criação do Direito. Ela expressa uma disposição legal que tem por verdadeiro o que, na realidade, é falso. Logo, ela transfigura a realidade.

Para servir como prova indiciária na constituição do fato jurídico tributário, apenas as presunções legais são relevantes, na medida em que são procedimentos juridicamente validados.

Advirta-se, porém, que o legislador deve ser cauteloso quando da autorização desse procedimento probatório, de modo a evitar excessos. A propósito, cita-se ROQUE ANTONIO CARRAZZA²¹³:

“Não estamos negando que o Direito cria suas próprias realidades e que, ao fazê-lo, pode, por meio de ficções e presunções, ignorar as realidades do mundo fenomênico. Há porém um limite para isso: a Constituição. Dito de outro modo, o emprego das ficções e presunções deve ser feito com critério e método, de modo a preservar direitos e garantias constitucionais.”

²¹³ Curso de Direito Constitucional Tributário. p. 388.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Focalizou-se neste trabalho a linguagem contábil no Direito Tributário, observando-se como ela se insere no universo jurídico. Para tanto, partiu-se da premissa de que o Direito é essencialmente um fenômeno lingüístico e de que suas regras abrem diversas possibilidades de comunicação.

A escolha do tema fundamentou-se no fato de que a linguagem contábil presta um papel dos mais relevantes no Direito Tributário, servindo, ao mesmo tempo, como meio de prova para a constituição dos fatos jurídicos tributários e como unidade de significação na estrutura da norma jurídica tributária.

Quando se insere no universo da juridicidade, a linguagem contábil se deforma ou se transfigura, ganhando significação própria. Portanto, conceitos e princípios pré-jurídicos da Contabilidade são inaceitáveis no campo jurídico, salvo quando juridicizados, sob pena de se criar no Direito um ambiente de imprevisibilidade.

A argumentação jurídica pautada em conhecimento contábil não juridicizado deve ser apreciada com ceticismo, caso contrário se analisarão argumentos pseudojurídicos como se fossem jurídicos. Desse modo, o operador do Direito que lida com conceitos e terminologias da Contabilidade precisa conhecer a significação jurídica destes.

A principal fonte para o estudo foi o modelo jurídico-normativo proposto por PAULO DE BARROS CARVALHO, cuja coerência e rigor permitiram analisar sob o enfoque científico-jurídico problemas até então não abordados pela Ciência do Direito.

O trabalho focalizou as normas jurídicas, analisando-as nos planos lingüísticos normativo e fático. Levou-se em conta que, na construção do sentido da norma jurídica, o operador do Direito deve tratar o ordenamento jurídico como um sistema uno e respeitar aos preceitos estruturantes presentes na Constituição Federal.

Tendo em vista que somente quando juridicizada a linguagem contábil tem relevância no universo jurídico, observou-se que vários conceitos da linguagem contábil são inicialmente juridicizados no Direito Comercial. Entretanto, apesar dessa primeira transfiguração jurídica de conceitos, nada impede que eles sejam eventualmente deformados novamente quando utilizados em outra subárea do Direito, o que ocorre com frequência relativamente às normas tributárias impositivas.

No estudo da norma jurídica tributária foi evidenciada a importância da linguagem contábil na fenomenologia da incidência tributária. Na regra-matriz desta constatou-se, para alguns tributos, o uso da linguagem contábil no antecedente da norma, particularmente no critério material. Entretanto, é no critério quantitativo que a linguagem contábil se faz presente de modo mais marcante.

Entre as considerações feitas quando da análise da regra-matriz de incidência, é relevante destacar o fato de que, apesar de o legislador ser livre para “rotular” os conceitos contábeis da maneira que melhor lhe aprouver, ele deve acautelar-se para que tais conceitos estejam em harmonia com os preceitos constitucionais tributários. Assim, se a norma prevê a tributação da renda, o legislador, ao manipular significações contábeis, não pode fazer com que a tributação seja aplicada ao patrimônio.

A linguagem contábil presta inegável serviço para a constituição lingüística do fato jurídico tributário. Por força de imposição legal, aos contribuintes é atribuída uma série de deveres instrumentais, à luz dos quais se torna exequível a cobrança dos tributos pelo fisco. Entre esses deveres destaca-se a obrigatoriedade da escrituração contábil.

A linguagem contábil é pródiga como meio de prova para os fatos jurídicos tributários. Os documentos contábeis nada mais são do que provas pré-constituídas de eventos econômicos. Enquanto enunciados lingüísticos, essas provas têm sua eficácia jurídica condicionada a aspectos que garantam a sua autenticidade. As provas contábeis indiciárias somente devem ser admitidas quando constituídas na forma de presunções legais.

Espera-se que este trabalho tenha atingido o seu objetivo, que foi esboçar a forma como a linguagem contábil se insere no universo das normas jurídicas, e mais particularmente no Direito Tributário.

BIBLIOGRAFIA

- ALMEIDA, Neicyr. **IRPJ e omissão de receitas: uma visão crítica – estudos de casos**. São Paulo: Dialética, 2000.
- ALORIO, Enrico. **Diritto processuale tributario**. 5. ed. Torino: Editrice Torinese, 1969.
- AMARAL, Sylvio do. **Falsidade documental**. Campinas: Milleniun, 2000.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Manual de imposto de renda das pessoas jurídicas – lucro real**. São Paulo: Atlas, 2001.
- _____. **Manual de imposto de renda das pessoas jurídicas – lucro presumido e lucro arbitrado**. São Paulo: Atlas, 2001.
- ANGEIRAS, Luciana de Oliveira. **Lançamento tributário no processo de posituação do Direito**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: PUC, 2000.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- _____. **Elementos de Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.
- _____. Imposto de renda – multa punitiva. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, 1976.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BARRERA GRAF, Jorge. **Tratado de Derecho Mercantil**. Ciudad de México: Porrúa, 1957.
- BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.
- _____. **Teoria geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BITTAR, Djalma. **Relação jurídica tributário em nível lógico**. São Paulo: LTr, 1993.
- BITTAR, Eduardo. **Linguagem jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2001.
- BLANCO CAMPAÑA, Jesús. **Régimen jurídico de la contabilidad de los empresarios**. Madrid: edición del autor, 1980.

- BOBBIO, Norberto. **Teoria della scienza giuridica**. Torino: Giappicheli, 1959.
- _____. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad. Maria Celeste Cordeiro Leite Santos. Brasília: UNB, 1991.
- BOLAFFIO, León. **Derecho Comercial**. Buenos Aires, Elias Editores, 1950.
- BONILLHA, Paulo Celso B. **Da prova no processo administrativo tributário**. 2. ed. São Paulo, Dialética, 1997.
- BORGES, José Souto Maior. **Princípio constitucional da legalidade e as categorias obrigacionais**. RDT 83.
- _____. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CARNAP, Rudolf. **Introducción a la semantica**. Buenos Aires, 1965.
- CARNELUTTI, Francesco. **Teoria general del Derecho**. Tradução espanhola de Carlos G. Posada. Madrid: Editorial de Derecho Privado, 1955.
- _____. **La prueba civil**. Buenos Aires: Depalma, 1979.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CARRIÓ, Genaro R. **Derecho y language**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1973.
- _____. **Notas sobre derecho y language**. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1965.
- CARVALHO, Fábio Junqueira de. **IRPJ: teoria e prática jurídica**. São Paulo: Dialética, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- _____. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- _____. **Teoria da norma tributária**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.
- _____. **A regra-matriz do ICM**. Tese de Livre Docência em Direito Tributário. São Paulo: PUC, 1981.
- _____. **Filosofia do Direito I (Lógica Jurídica)**. Apostila. São Paulo: PUC, 1999.
- _____. A prova no procedimento administrativo tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 34.
- CASTRO, Francisco Augusto das Neves. **Teoria das provas e suas aplicações aos atos civis**. Campinas: Servanda, 2000.

- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- _____. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- COSCIANI C. **Principi di scienza delle finanze**. Torino, 1953.
- DE PAOLA, Leonardo Sperb. **Presunções e ficções no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
- DICCIONARIO DE DERECHO PRIVADO. Madrid: Editorial Labor, 1954.
- DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à Ciência do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1988.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2. ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.
- _____. **A incidência da contribuição social prevista na Constituição de 1988**. RDT 53.
- ECHANDIA, Hernando Devis. **Teoria general de la prueba judicial**. Buenos Aires: Victor Zavalia, 1981. t. II.
- ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas gerais de Direito Tributário**. São Paulo: Max Linomad, 1997.
- FABRETTI, Láudio Camargo. **Código Tributário comentado**. São Paulo: Saraiva, 1998.
- _____. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Atlas, 2001
- FAVEIRO, Vitor. **A forma jurídica dos factos tributários**, Lisboa: Ministério das Finanças, 1993.
- FENECH, Miguel. **Derecho Processal Tributário**. Barcelona: Bosch, 1951. v. III.
- FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.
- FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- _____. **Direito, retórica e comunicação**. São Paulo: Saraiva, 1997.
- FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Obrigação tributária acessória**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1996.

- FRANCO, Hilário. **A evolução dos princípios contábeis no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1988.
- FREITAS, José Lebre de. **A falsidade no direito probatório**. Coimbra: Almedina, 1984.
- GARCIA DE ENTERRÍA, Eduardo. **La constitucion como norma jurídica y el Tribunal Constitucional**. 1988.
- GEILER, Karl. **Derecho Mercantil**. Barcelona: Labor, 1933.
- GERTZ MANERO, Federico. **Origen y evolución de la Contabilidad**. México: S.E.P., 1968.
- _____. **Derecho Contable Mexicano**. Ciudad de México: Porrúa, 1987.
- GOMES, Nuno Sá. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. In **Estudo sobre a segurança jurídica na tributação e as garantias dos contribuintes**. Lisboa, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 1993.
- GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda pessoa: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1997.
- _____. Imposto de Renda – Artigo 43 do CTN e a Lei Complementar 104/101. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 67.
- _____. Lançamento: meditação preliminar. In: MELLO, Celso Antonio Bandeira de (Org.). **Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997. v. 1, p. 153-165.
- GUIDI, Paolo. **Teoria giuridica del documento**. Milano: Dott Giuffrè, 1950.
- HOFFMANN, Susy Gomes. **As contribuições no sistema constitucional tributário**. Campinas: Copola, 1996.
- _____. **Prova no Direito Tributário**. Campinas: Copola, 1999.
- HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e elisão**. São Paulo: Saraiva, 1997.
- IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- KEENAN, Denis. **English Law**. 20. ed. London: Pitman Publishing, 1998.
- KELSEN, Hans. **Teoria pura do Direito**. Tradução: João Batista Machado. 2. ed. Coimbra: Armenio Amado, 1962.
- LEITE, Eduardo de Oliveira. **A monografia jurídica**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

- LOPES DE SÁ, Antonio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1998.
- _____. **Vocabulário de contabilidade**. Rio de Janeiro: Ediouro, 1994.
- _____. **Princípios fundamentais de Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Elisão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Elisão e Evasão Fiscal. Cadernos de Pesquisas Tributárias n. 13**. São Paulo: Resenha Tributária, 1988.
- _____. (Coord.). **Presunções no Direito Tributário. Cadernos de Pesquisas Tributárias n. 9**. São Paulo: Resenha Tributária, 1984.
- MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. **Tratado de Direito Privado: parte geral**. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954. v. I e IV.
- MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1981. v. 4.
- MONTORO, André Franco. **Teoria geral do Direito**. Disponível em: <<http://www.dialdata.com.br/ilam/aula2menu.htm>>. Acesso em 01 março 2002.
- MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- MOUSSALLEM, Tárek Moyses. **Fontes do Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- NEVES, Luiz Fernando de Souza. **COFINS: Contribuição Social sobre o Faturamento – L.C. 70/91**. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito - Fisco x contribuinte: ataque e defesa**. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.
- PACHECO, Ângela Maria da Motta. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- PACÍFICO, Luiz Eduardo Boaventura. **O ônus da prova no Direito Processual Civil**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2000.
- PEIRCE, Charles Sanders. **Semiótica e Filosofia**. São Paulo: Cultrix, 1972.
- PEREIRA, Cesar Augusto Guimarães. **Conceito e regime jurídico da elisão tributária**. Dissertação de Mestrado em Direito Tributário. São Paulo: PUC, 1998.

- PERELMAN, Chaïm. **Ética e Direito**. Tradução: Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1996.
- _____. **Tratado da argumentação: a nova retórica**. Tradução: Maria Ermantina Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 1996.
- PETIT, EUGENE. **Tratado elemental de Derecho Romano**. Ciudad de México: Nacional, 1952.
- PINHO, Alessandra Gondim. **Fato jurídico tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- PIRLA, José Maria Fernandez. **Una aportación a la construcción del Derecho Contable**. Tese de Doutorado. Madrid, 1976.
- QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição passiva tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- REALE, Miguel. **Introdução à Filosofia**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1964.
- RENCK, Renato Romeu. **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica: critérios constitucionais de apuração da base de cálculo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.
- RIBEIRO, Darci Guimarães. **Provas atípicas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.
- RIBEIRO, José Alberto Péres. Direito Contábil, a normatização jurídica com fundamento na doutrina contábil. **Revista do CRCRS**, Porto Alegre, n. 64, jan/mar 1991.
- ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda e ICMS – Problemas jurídicos**. São Paulo: Dialética, 1995.
- _____. (Coord.). **Planejamento fiscal: teoria e prática**. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2.
- _____. (Coord.). **Imposto de renda: questões atuais e emergentes**. São Paulo: Dialética, 1995.
- _____. (Coord.) **Imposto de renda: alterações fundamentais**. São Paulo: Dialética, 1996.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1996.
- _____. **Decadência e prescrição no Direito Tributário**. Tese de Doutorado. São Paulo: PUC, 2000.

- SANTOS, Moacyr Amaral. **Prova judiciária no nível cível e comercial**. São Paulo: Max Limonad, 1972.
- _____. **Primeiras linhas do Direito Processual Civil**. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 2.
- SANTOS, S. Luiz. **Direito Contábil resumido**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1996.
- SAUSSURE, Ferdinand de. **Cours de linguistique générale**. Paris: Payot, 1979.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Distribuição disfarçada de lucros**. São Paulo: Dialética, 1996.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Princípios fundamentais do Direito Administrativo Tributário: a função fiscal**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- SILVA, Joana Lins e Silva. **Fundamentos da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- SOARES DE MELO, José Eduardo. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.
- TELLES JR., Goffredo. **Direito Quântico**. São Paulo: Max Limonad, 1985.
- VALVERDE, Trajano de Miranda. **Força probante dos livros mercantis**. Rio de Janeiro: Forense, 1960.
- VARELA, Casimiro. **Valoración de la prueba**. Buenos Aires: Astrea, 1990.
- VARRERA GRAF, Jorge. **Tratado de Derecho Mercantil**. México: Editorial Porrúa, 1957.
- VERNENGO, Roberto José; WARAT, Luis Alberto. **El significado de los terminos generales y sus problemas**. Buenos Aires: Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1974.
- VIANDIER, Alain. **Droit Comptable**. 2. ed. Paris: Dalloz, 1993.
- VICENTE Y GELA, Agustín. **Introducción de Derecho Mercantil Comparado**. Barcelona: Editorial Labor, 1941.
- VILANOVA, Lourival. **Teoria das formas sintáticas**. Separata da Revista Estudos Universitários, v. 9, n. 3, jul/set 1969.
- _____. **Causalidade e relação no Direito**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1988.
- _____. **As estruturas lógicas e o sistema do Direito Positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

XAVIER, Alberto. **Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. Imposto de Renda. Lançamento por arbitramento. Pressupostos e limites. **Revista de Direito Tributário** n. 31.

_____. **O negócio indireto em Direito Fiscal**. Lisboa: Petrony, 1971.

WARAT, Luis Alberto. **O Direito e sua linguagem**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.

_____. Comunicación, cultura y derecho. Separata da **Revista del Notariado**, Buenos Aires, n. 740, 1975.

WEBER, Max. **Historia económica general**. México: F. C. E., 1956.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus logico-philosophicus**. Tradução: Luis Henrique Lopes. São Paulo: EDUSP, 1994.