

# Direito Contábil e a Juridicização da Linguagem Contábil no Direito Tributário

## Resumo

Este trabalho é um ensaio que visa esboçar conceitualmente a forma como a contabilidade se insere no universo das normas jurídicas, mais particularmente no Direito Tributário Brasileiro. Para isso, partiu-se da premissa de que o Direito é essencialmente um fenômeno linguístico. 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 contábil que a tem como objeto, mas que também podem ser apenas parecidas ou, até mesmo, completamente diferentes. 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 linguística dos fatos jurídicos tributários. As reflexões aqui esboçadas são cruciais para aqueles usuários externos que lidam com questões atuais contábeis tributárias, sejam os contadores, os auditores tributários ou os demais operadores do direito tributário.

**Palavras-chave:** Linguagem Contábil, Normas Tributárias, Direito Contábil, Provas Contábeis

## Abstract

This essay aims to outline conceptually how accounting fits into the universe of legal norms, particularly in the Brazilian Tax Law. For that, we started with the premise that law is essentially a linguistic phenomenon. It is important to stress that to have legal value, accounting language needs to be legalized. The law transforms the accounting language, its meanings can be occasionally the same as defined in the accounting science, but can also be completely different. A review of the phenomenology of tax incidence, identifying the points where the accounting language usually is present. It also examines the nature of the instrumental duties related to this language, illustrating the discussion with the corporate income tax. Discussing over the role of account-

## Antonio Lopo Martinez

Vitória - ES

Doutor em Contabilidade pela FEA-USP<sup>1</sup>

Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP<sup>2</sup>

Professor da FUCAPE Business School<sup>3</sup>

lopo@fucape.br

ting language as evidence for the linguistic articulation of the legal tax facts. Considerations outlined here are crucial for those external users who deal with current issues tax statements, such as accountants, auditors and other operators of the tax law. The analysis becomes relevant, particularly when it discusses the impact of IFRS on corporate taxation. **Key words:** Accounting Language, Tax Rules, Accounting Law, Accounting Evidence

## 1. Introdução

O objetivo deste ensaio é discutir conceitualmente o papel da linguagem contábil para os operadores do Direito Tributário, entendendo-se estes como os contadores tributários, juristas, auditores e quaisquer outros que lidam com as questões fiscais, necessitando continuamente interpretar normas tributárias com marcante presença de conceitos contábeis. O foco da análise estará na compreensão da forma pela qual essa linguagem contábil se insere no conjunto das normas jurídicas, ou seja, como ela se deforma, transforma e ganha perfil de juridicidade.

Para qualquer operador do Direito Tributário, bem como para profissionais contábeis que enfrentam as questões tributárias, a contabilidade 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 (obrigações acessórias).

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

<sup>1</sup>FEA/USP - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo - CEP 05508-900 - São Paulo - SP

<sup>2</sup>PUC/SP - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - CEP 05014-000 - SÃO PAULO - SP

<sup>3</sup>FUCAPE - Business School - CEP: 29.075-505 - Vitória - ES.

Antonio Lopo Martinez

A contabilidade 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.

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.

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 o sentido jurídico da linguagem contábil.

Nos itens a seguir será discutida com mais ênfase a juridicização da linguagem contábil no Brasil, e o uso desta no campo específico do direito tributário. Essa juridicização constitui uma questão central para solução de diversas controvérsias tributárias que persistem até nossos dias. Adicionalmente, serão discutidos breves aspectos ligados à escrituração contábil e ao uso da contabilidade na formação de provas para fatos tributários.

Salvo melhor julgamento, este é o primeiro trabalho a discutir de forma sistemática o processo de juridicização da contabilidade, identificando as diversas circunstâncias decorrentes e apresentando em toda a sua extensão uma problemática atual e extremamente relevante.

## 2. Juridicização da linguagem contábil

### 2.1 Origem, Conceito e Natureza do Direito Contábil

A Contabilidade, como técnica informativa financeira, tem servido como meio de prova 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 [GERTZ MANERO (1987)].

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 [VIANDIER (2003)]

Adota-se aqui a doutrina segundo a qual o Direito é uno e interligado, sendo irrelevantes as supostas "autonomias científicas" dos seus diversos ramos. 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.

Para SAVATIER (2006), o Direito Contábil como "segmento" do 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 raríssima sobre este tema, até o momento ignorado entre os contadores e juristas brasileiros.

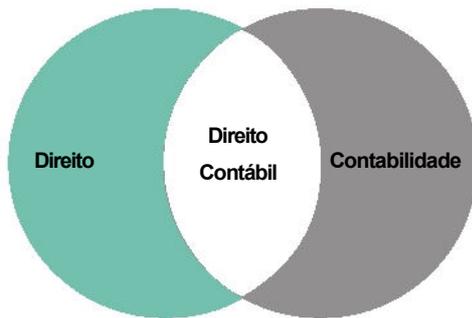
Dentre algumas definições de Direito Contábil, merecem ser citadas as seguintes:

- A) "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." [SANTOS (2000, p. 90)]
- B) "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." [PIRLA (1999, p. 25)]
- C) "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." [GERTZ MANERO (1987, p. 27)].

As definições 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 Contábil.

O diagrama a seguir 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.



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 [LAUZAINGHEIN *et al.* (2004)]

Nesse contexto, a Ciência do Direito Contábil 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-contábil.

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. Segundo ANGELIS (2008, p. 20), "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".

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 ligados 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 Contabilidade no Sistema Jurídico Tributário

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 frequente 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.

Ao tratar da utilização da linguagem contábil pelo direito, assim RENCK (2004) 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 jurista:

"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.

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" significa o resultado positivo obtido na atividade empresarial.

O saudoso advogado tributarista, GERALDO ATALIBA (2005) afirmou 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."

Antonio Lopo Martinez

Nesse diapasão, o que se procurará observar é qual o "desenho normativo" que a linguagem contábil assume quando ela é juridicizada. **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** [SUCH (1994)]

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 aprover.

Apreciando o ordenamento jurídico, verifica-se que a figura jurídica do "lucro" não é descrita na Constituição Federal nem no Código Tributário Nacional. Encontra-se a primeira elucidação desse termo no Direito Societário. É no Direito Comercial e Civil que, na maioria das vezes, a linguagem contábil ingressa no universo jurídico brasileiro.

Na legislação ordinária do imposto de renda, a palavra "lucro" vem acompanhada de algum termo delimitativo. São frequentes as expressões "lucro real", "lucro operacional", "lucro líquido", "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).

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 para a construção da norma jurídica. Esse processo deve ser conduzido sempre em visão sistêmica e hierarquizada do direito posto.

### 3. A linguagem contábil no fenômeno de incidência tributária

Quando da análise da regra-matriz de incidência de alguns tributos, percebe-se que a linguagem contábil é por diversas vezes empregada na construção do sentido das normas. 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. 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 con-

ceitos abertos.

Comentando a íntima relação da linguagem contábil com a linguagem jurídica, BARROS CARVALHO (2008) leciona:

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 signíca, fazendo sobre ela incidir sua linguagem deontica, 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 linguística 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.*

Na hipótese normativa, a linguagem contábil está primordialmente presente no critério material, 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 juridicizada 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.

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.

Para a formulação do conceito de "lucro", o legislador ordinário goza de autonomia e liberdade relativas. Pode esco-

lher 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.

Para o imposto de renda das pessoas jurídicas, a apuração da base de cálculo é tão estreita com a contabilidade tributária, 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 debeat*).

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" - base de cálculo do imposto sobre a renda -, é necessária a apuração do lucro líquido (computado conforme a Lei n.º 6.404/76, modificada pela Lei 11.638/07 e pela MP 449/08), 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 frequentes 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 universo jurídico, se descreve o elemento material do fato tributário e se apura o elemento quantitativo do fato relacional.

#### 4. Escrituração Fiscal, Contabilidade E Deveres Instrumentais

Os deveres instrumentais são comportamentos positivos

ou negativos, tais como escriturar livros, prestar informações, promover levantamentos e atender à fiscalização. 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.

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.

Ao comentar os deveres instrumentais, assim se pronuncia ROQUE ANTONIO CARRAZZA (2007):

O primeiro lance de vista sobre o nosso direito positivo já nos revela que os contribuintes, bem assim os terceiros a eles relacionados, são, amiudadas vezes, chamados pela lei a colaborarem com a Fazenda Pública. Esta coparticipação 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.]

Procedimentos como a emissão de notas fiscais, escrituração dos livros e a elaboração de balanço contábil constituem instrumentos mediante os quais se constitui linguisticamente 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.

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 tributável.

Mesmo que a obrigação tributária não nasça porque o fato jurídico tributário não se completou, como no caso

Antonio Lopo Martinez

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.

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.

## 5. Contabilidade como Meio de Prova

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.

### 5.1 Prova Contábil Documental

A documentação contábil compreende os documentos (livros, papéis, registros e outras peças) que apoiam 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.

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.

Urge observar que existe a presunção de verdade da escrituração comercial contábil. Esse princípio foi bem exposto por MOACYR AMARAL SANTOS (1972):

"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."

A escrituração contábil pode fazer prova contra o seu autor. Dada a presunção de verdade da escrituração, os lançamentos contábeis equivalem a uma 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 VALVERDE (2004):

"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. 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 fatos.

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.

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 ele. Do mesmo modo, a recusa a apresentar a docu-

mentação e escrita contábil faz prova contra o contribuinte, além de propiciar penalidades.

### 5.2 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. A presunção é a suposição de um fato desconhecido, por consequência 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 legais classificam-se em absolutas (*iure et de iure*) e relativas (*iuris tantum*). As primeiras criam total certeza diante de determinado fato, enquanto as segundas admitem que a parte apresente prova em contrário.

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. Em vez 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.

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.

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 comprobatório, de modo a evitar excessos.

### 6. Considerações Finais

Focalizou-se neste ensaio 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 linguístico e de que suas regras

abrem diversas possibilidades de comunicação. Entre as principais implicações construídas nessa análise, destaquem-se:

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.

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.

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 linguística 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. 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 linguísticos, 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.

Esses são apenas pontos iniciais para a discussão de um tema relevante para o conhecimento contábil, mas que, paradoxalmente, diferentemente do que se dá na maioria dos países de tradição do direito romano, tais como os países europeus (Espanha, Itália e França), bem como os países latino-americanos (México, Peru, Argentina), tem sido completamente desprezado pelos cientistas contábeis brasileiros.

Antonio Lopo Martinez

## Referências

---

- ANGELIS, Lorenzo, Elementi di Diritto Contabile, Milano: Guiffré Editore, 2008
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BLANCO CAMPAÑA, Jesús. Régimen jurídico de la contabilidad de los empresarios. Madrid: edición del autor, 1980.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 2. ed. São Paulo: Ed. Noeses, 2008.
- FERNÁNDEZ, Ma. Jesús García, El deber de Contabilidad en Derecho Tributario, Madrid : Marcial Pons, 2001
- GABOARDI, Franco. Profili di Diritto Contabile delle Regioni, Milano: Guiffré, 2003
- GUILLÉN, Maria Dolores Sánchez, La Contabilidad en el procedimiento de Inspección de los Tributos, Madrid: Thomson, 2004.
- GERTZ MANERO, Federico. Origen y evolución de la Contabilidad. México: S.E.P., 1968. \_\_\_\_\_, Derecho Contable Mexicano. Ciudad de México: Porrúa, 1987.
- LAUZAINGHEIN, Christian, NAVARRO, Jean-Louis, NECHELIS. Dominique, Droit Comptable, Paris : Dalloz, 2004
- PIRLA, José María Fernandez. Una aportación a la construcción del Derecho Contable., Madrid ,1998
- RENCK, Renato Romeu. Imposto de Renda da Pessoa Jurídica: critérios constitucionais de apuração da base de cálculo. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.
- SAVATIER, René, Le droit comptable au service de l'homme, Paris : Dalloz, 2006
- SANTOS, Moacyr Amaral. Prova judiciária no nível cível e comercial. São Paulo: Max Limonad, 1972.
- SANTOS, S. Luiz. Direito Contábil resumido. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1998.
- SUCH, José Maria Garretam, Introduccion al Derecho Contable, Madrid:Marcial Pons, 1994
- VALVERDE, Trajano de Miranda. Força probante dos livros mercantis. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- VIANDIER, Alain. Droit Comptable. 2. ed. Paris: Dalloz, 2003

