

AS CONTRIBUIÇÕES DO SISTEMA CONTÁBIL PARA O PROCESSO EVOLUTIVO DO SISTEMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

Fábio Andrade Martins

Doutor em Direito, Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Especialista em Normas Internacionais de Contabilidade pela Fipecafi. Juiz do Tribunal de Impostos de Taxas de São Paulo.

Artigo recebido em 19.02.2026 e aprovado em 24.04.2026.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 A ontologia e a evolução científica do sistema contábil 3 A Contabilidade moderna e a ruptura com o formalismo jurídico 4 As contribuições do sistema contábil para o processo evolutivo do sistema jurídico-tributário 5 Considerações finais 6 Referências.

RESUMO: Este artigo promove uma investigação transdisciplinar sobre as interações sistêmicas entre a Contabilidade e o Direito Tributário. Utilizando-se como suporte teórico a teoria geral dos sistemas e o conceito de autopoiese luhmanniana, o trabalho demonstra como o sistema contábil – desde as práticas rudimentares da Antiguidade até a moderna convergência internacional (IFRS) – atua como importante fonte de informações para o sistema jurídico. Analisa-se como a tecnologia contábil e a digitalização de dados (Sistema Público de Escrituração Digital – SPED) permitem ao Direito reduzir a complexidade do ambiente em que está inserido e concretizar diversos princípios constitucionais, em especial o da capacidade contributiva. A pesquisa conclui que o acoplamento estrutural entre ambos os sistemas é a premissa fundamental para a evolução da justiça fiscal e para a estabilidade da segurança jurídica em uma economia globalizada.

PALAVRAS-CHAVE: Sistema contábil. Sistema jurídico-tributário. Autopoiese. Capacidade contributiva.

THE CONTRIBUTIONS OF THE ACCOUNTING SYSTEM TO THE EVOLUTIONARY PROCESS OF THE LEGAL-TAX SYSTEM

CONTENTS: 1 Introduction 2 The ontology and scientific evolution of the Accounting System 3 Modern Accounting and the break with legal formalism 4 The contributions of the Accounting System to the evolutionary process of the Legal-Tax System 5 Final considerations 6 References.

ABSTRACT: This article promotes a transdisciplinary investigation into the systemic interactions between Accounting Science and Tax Law. Using as theoretical support the General Systems Theory and the Luhmannian concept of autopoiesis, the work demonstrates how the Accounting System – in its trajectory from rudimentary practices of Antiquity to modern international convergence (IFRS) – acts as the main provider of informational inputs for the Legal System. It analyzes how accounting technology and data digitalization (SPED) allow the law to reduce the complexity of the environment in which it is embedded and to realize various constitutional principles, especially that of the Ability to Pay. The research concludes that the structural coupling between both systems is the fundamental premise for the evolution of fiscal justice and for the stability of legal certainty in the globalized digital economy.

KEYWORDS: Accounting System. Legal-Tax System. Autopoiesis. Ability to pay.

1 INTRODUÇÃO

A relação entre o Direito e a Contabilidade transcende a mera dependência técnica. Na verdade, trata-se de um fenômeno de coadaptação sistêmica, em que a evolução de uma ciência impulsiona necessariamente o aprimoramento da outra. O sistema jurídico-tributário, cuja função precípua é a justa distribuição e arrecadação do ônus financeiro estatal, carece de uma estrutura capaz, por si só, de converter os eventos econômicos brutos em dados juridicamente processáveis.

Esse atributo, no entanto, está contido no processo autopoiético de construção da linguagem contábil, utilizada para reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estados atual e sucessivo de um conjunto de riquezas vinculado a determinada pessoa, acompanhamento desse patrimônio em suas mutações, bem como demonstração das causas das suas variações qualitativas e quantitativas¹.

O problema central deste estudo reside na identificação das contribuições que a evolução do sistema contábil – de uma técnica de registro para uma ciência informacional – trouxe para a segurança jurídica e para a justiça fiscal. Por intermédio da lente da teoria dos sistemas, de Niklas Luhmann, compreende-se que o Direito e a Contabilidade são sistemas operativamente fechados, mas cognitivamente abertos. O sistema contábil "irrita" o sistema jurídico ao

1. D'AURIA, Francisco. **Contabilidade geral** (teoria da contabilidade patrimonial). São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1956. p. 234.

processar novas operações comunicacionais em cuja linguagem são dispostas informações contábeis que relatam um fato economicamente relevante para a evidenciação e a mensuração da riqueza de determinada entidade.

Este artigo divide-se em três partes essenciais: primeiramente, a análise das raízes científicas da Contabilidade; na sequência, o impacto da tecnologia e das normas internacionais (IFRS) no sistema contábil; e, por fim, a demonstração de como o acoplamento estrutural entre ambos os sistemas oportuniza a evolução do sistema jurídico-tributário contemporâneo.

2 A ONTOLOGIA E A EVOLUÇÃO CIENTÍFICA DO SISTEMA CONTÁBIL

A Contabilidade nasceu da necessidade de memória. Na Suméria e no Antigo Egito, os escribas utilizavam "tokens" e tabuletas de argila para gerir os excedentes agrícolas e a arrecadação de tributos dos faraós². Na Grécia Antiga, há referências de que os governos eram fundamentados sobre desenvolvidos sistemas de Contabilidade e de auditoria públicas³, ao passo que, em Roma, as escriturações contábeis dos imperadores eram objeto de auditoria dos gastos realizados, cuja publicação ocorria a todos os cidadãos⁴.

Nesse período, a intensidade do comércio e das negociações entre as civilizações ou tribos de diferentes regiões já era bastante elevada, assim como o controle da Igreja sobre o Estado, de forma que muitos eram os eventos sociais que careciam de um sistema de evidenciação e mensuração para o devido controle da riqueza produzida.

Na Roma Antiga, há relatos de registros, realizados diariamente pelos patriarcas no livro alcunhado de *Adversaria*, de todos os ingressos e dispêndios da família, cujo fechamento ocorria ao final de todo mês, a partir da transcrição dos saldos diários no livro *Codex Tabulae*⁵. Tais assentamentos passaram a possuir o atributo de prova jurídica pela Lei *Paetelia Papitia*, editada no ano de 325 a. C., assim como a obrigação jurídica de sua apresentação judicial, quando requerida,

2. SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **História da contabilidade**: foco na evolução das escolas do pensamento contábil. São Paulo: Atlas, 2008. p. 3.

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

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

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

de forma que, desde aquela época, o relacionamento entre a Contabilidade e o Direito já constava ser estreito.

Assim, pode-se depreender que a intersecção das operações comunicacionais produzidas pelos sistemas contábil e jurídico remonta aos seus primórdios, de forma que a evolução sistêmica de ambos se fundamentou na influência recíproca de cada qual para a superação das irritações por eles criadas e na diminuição da complexidade do ambiente em que estão inseridos.

Contudo, a grande revolução ontológica da Contabilidade ocorreu no período da Renascença italiana⁶, por volta dos séculos XIII e XIV, durante o advento da Revolução Comercial, ocorrida nas capitais de comércio do norte da Itália. Em 1494, quando o Frei Luca Pacioli sistematiza o Método das Partidas Dobradas (Metodo di Venezia), por intermédio do livro **Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalità** ("Tudo sobre aritmética, geometria e proporção"), enuncia-se ao mundo não apenas uma técnica aritmética, mas um sistema de lógica binária (débito e crédito), que permitiu a criação da noção de "entidade".

O princípio da dualidade contábil, a linguagem e o método contábil, os quais permitem a classificação de todo fato econômico pela binariedade aplicação/origem de recursos, preservaram as modulações mais importantes da lógica aristotélica (como os princípios da não contradição e do terço excluído) e contribuíram para a significativa influência da Contabilidade na reprodução das relações sociais e econômicas originadas do mercantilismo e, posteriormente, do capitalismo.

A história do modo de produção capitalista, como sistema econômico de aceitação social de preeminência do indivíduo como centro de direitos, bem como de estimulação da circulação da riqueza, confunde-se com o desenvolvimento e com a atual conformação da propriedade empresarial, isto é, da forma contemporânea de controle dos ativos – que aportam valor para a concepção, processo e entrega de outros bens (ou produtos), com o propósito de lucro – e dos bens de produção⁷ – como um dever-ser (valor) de utilidade ao ser humano⁸.

O novo modelo de liberdade, qual seja, de não mais servidão ao senhor feudal e de não mais submissão às estruturas organizacionais medievais da época, cuja propriedade era percebida como centrada no objeto, e não no sujeito, passa a imperar. Essa emancipação do indivíduo às amarras do Estado Feudal possui, sobremaneira, dimensão econômica, haja vista essa maior atribuição de titularidade

6. COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da contabilidade**: abordagem contextual, histórica e gerencial. São Paulo: Atlas, 2010. p. 122.
7. ROSSI, Giovanni. **L'ente economico-amministrativo**. Emilia: Stabilimento Tipo-Litografico Degli Artigianelli, 1882. p. 202-203.
8. EMERENCIANO, Adelmo da Silva. **Tributação no comércio eletrônico**. São Paulo: Síntese, 2003. p. 78.

de direitos aos cidadãos ter sido capaz de transformar a estrutura social fechada que até então se configurava. Desse modo, a disciplina jurídica da propriedade passa a ser definida, no capitalismo, como formal e abstrata, podendo qualquer um ser proprietário, e a seu modo, de qualquer objeto⁹.

Assim, a propriedade privada transveste-se como manifestação da personalidade soberana do indivíduo, como um direito natural e imanente de conservação do liame com o que é seu¹⁰. Com isso, a antiga instituição do *dominium* romano transforma-se e passa a não mais necessitar de condicionamento social externo para que o exercício do seu direito possa ser oponível a terceiros, posto ser considerada a materialidade do próprio direito subjetivo. Com essa novel relação patrimonial, sobrevivem novas dimensões de controle para a sua manutenção, exercidas por meio de ações e fiscalizações perenes.

Nesse sentido, a síntese que consagrou a Contabilidade na abstração das relações econômico-sociais da época converteu-a em uma linguagem estruturante de implementação do capital. Com isso, a revolução empreendida pela sistematização da Contabilidade permitiu à classe burguesa, por meio da combinação de tecnologias, eficiências e novos valores, consolidar um projeto socioeconômico que, aos poucos, foi ganhando independência diante das formações clericais e feudais daquele período da História¹¹.

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

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

9. RENNEN, Karl. *Gli istituti del diritto privato e la loro funzione sociale*. Bologna: Il Mulino, 1981. p. 66.
10. BERCOVICI, Gilberto. A Constituição de 1988 e a função social da propriedade. *Revista de Direito Privado*, São Paulo, n. 7, p. 69, 2001.
11. ROMERO, José Luis. *Estudios de la mentalidad burguesa*. Buenos Aires: Alianza Editorial, 1999.

É nessa fase da História, portanto, que são instituídas as primeiras obrigações afeitas à atividade de escrituração contábil¹², emanadas pelos poderes políticos de cada região, como ocorrido em Castilla, na Espanha, com as Pragmáticas, de 4 de dezembro de 1549 e 11 de março de 1552, em cujos enunciados determinou-se que todo o numerário recebido e utilizado nas atividades econômicas exercidas pelos banqueiros e comerciantes deveria ser registrado em assentamentos contábeis, utilizando-se do sistema de partidas dobradas, assim como também constou nas Ordenanzas de Bilbao, de 1737¹³, em cujo capítulo nono (*De los mercaderes, libros que han de tener y con que formalidad*) instituiu-se a obrigação de escrituração dos livros contábeis, bem como as características formais que neles deveriam estar consignadas.

Em 1673, o Código Comercial francês, cujas prescrições foram editadas com base no conjunto dos costumes praticados pelas agremiações de comerciantes da época, passou a exigir a confecção de balanços patrimoniais bianuais para todas as empresas estabelecidas na França¹⁴. Esse período também foi marcado pela expansão da adoção da Contabilidade na seara pública e no desenvolvimento das *joint-stock companies* (empresas de capital conjunto, como a Companhia das Índias Orientais)¹⁵.

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

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

Dessa forma, iniciou-se a busca pela compreensão dos fenômenos econômicos e financeiros com a finalidade de melhor alcançar os propósitos pelos quais os empreendimentos humanos eram criados. Com isso, assentou-se a Contabilidade, definitivamente, como um sistema social muito poderoso para a

12. GERTZ MANERO, Federico. **Derecho contable mexicano**. Ciudad de México: Porrúa, 1987.

13. SUCH, Jose Maria Garreta. **Introducción al derecho contable**. Madrid: Marcial Pons, 1995. p. 33-34.

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

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

vida econômica moderna e contemporânea, cujo conhecimento que dele advém torna-se de utilidade e essencialidade ímpar para o capitalista.

Por esse motivo, o relacionamento dos elementos humanos (*homo aziendalis*) e patrimoniais (*res aziendalis*)¹⁶ – dinamicamente organizados e de contínua atuação interativa com o ambiente que os envolve, de comportamento próprio, com autonomia de objeto e de aspecto também próprio de observação –, opera-se dentro de um grande contexto caracterizador da estrutura do subsistema contábil, o qual está parcialmente imbricado com o subsistema jurídico, todos dentro do grande sistema social, cada qual, entretanto, com suas óticas particulares de observação dos eventos sociais.

Nesse sentido, depreende-se estar a riqueza das células sociais fortemente imbricada com a Ciência Jurídica, posto esta também se relacionar com a função socioeconômica da *azienda*. Por conseguinte, constata-se ser a Contabilidade uma ciência nitidamente social, assim como ocorre com o Direito, já que possui como finalidade a avaliação do progresso de entidades por intermédio da análise de sua rentabilidade e de sua situação patrimonial, de forma a auxiliar os utentes das informações contábeis na tomada de decisões com vistas à manutenção e ao progresso da atividade social desempenhada¹⁷.

Para o sistema jurídico-tributário, essa evolução foi basilar. O Direito deixou de tributar “riquezas visíveis” (como janelas ou escravos) para tributar o “resultado econômico” apurado cientificamente pela Contabilidade, reduzindo o arbítrio estatal.

3 A CONTABILIDADE MODERNA E A RUPTURA COM O FORMALISMO JURÍDICO

No transcorrer do século XVII, os teóricos europeus buscavam o avanço científico da Contabilidade com viés para o interesse dos credores, como pode ser observado nos enunciados presentes no Código Comercial Francês de 1673, bem como no Código de Comércio Francês de 1808 (considerado por muitos doutrinadores como o instrumento mais importante da evolução histórica do Direito Mercantil¹⁸), os quais atribuíram características mais conservadoras à escrituração contábil, da mesma forma como ocorreu para os germânicos.

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

17. COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da contabilidade**: abordagem contextual, histórica e gerencial. São Paulo: Atlas, 2010. p. 41-44.

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

No entanto, a partir do século XIX, nos Estados Unidos da América, o objeto das pesquisas passou a circunscrever-se aos reais problemas contábeis, mormente aqueles relacionados à política e à economia, cujo foco sempre permaneceu sobre os investidores não controladores, fato esse que atribuiu características mais gerenciais às escriturações contábeis, principalmente após a eclosão da Revolução Industrial.

Assim, enquanto a "escola europeia" de Contabilidade foi caracterizada pela maior utilização do Direito para disciplinar a escrituração contábil, com a prescrição de condutas aos profissionais da área, na "escola americana" de Contabilidade observa-se a preponderância da utilização dos usos derivados da prática profissional e dos costumes, como preceitos jurisprudenciais, sobre as normas contábeis – essas de caráter apenas geral e supletivo.

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

Essa conjuntura acabou por formar a base sobre a qual se deu o avanço das pesquisas e práticas da Contabilidade em solo americano, caracterizada (i) pela ascensão das instituições responsáveis pelas políticas econômicas e sociais; (ii) pelo incremento da demanda pelas informações econômicas e financeiras evidenciadas nos balanços contábeis das empresas de capital aberto; e (iii) por grandes investimentos realizados pelo Estado, pelas universidades e por institutos contábeis na pesquisa e nos estudos sobre os princípios contábeis. Contudo, essa evolução pragmática da Ciência Contábil americana¹⁹, focada nos princípios de Contabilidade geralmente aceitos, foi empreendida de forma autônoma às ideias europeias.

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

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

A publicação, em 1961, da obra **The Theory and Measurement of Business Income** ("A teoria e a mensuração da renda empresarial"), de Edgar O. Edwards e Philip W. Bell, a influência da obra de Finney & Miller²⁰, adotada na Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, em 1964, bem como a defesa da tese de doutorado – ante a banca da FEA-USP, em 1966 –, pelo professor Sérgio de Iudícibus, intitulada **Contribuição à teoria dos ajustamentos contábeis**²¹, contribuíram para essa reviravolta no direcionamento doutrinário-contábil brasileiro.

Nesse momento, as orientações teóricas e práticas que norteavam a Contabilidade no Brasil passaram a se voltar para a adoção da moderna orientação contábil norte-americana, fundamentada na divulgação de princípios contábeis geralmente aceitos como base para orientar os procedimentos contábeis, posto tais trabalhos terem apresentado, sob um viés econômico e contábil, a instrumentalização da Contabilidade em face das flutuações de preços do mercado.

Esse fato acabou por influenciar os enunciados de Direito Contábil contidos na Lei n. 6.404, publicada em 15 de dezembro de 1976, inspirada na filosofia pragmática norte-americana²², a qual possibilitou a adoção de métodos contábeis mais adequados para a economia inflacionária que assolava o País na época.

Os complexos conceitos e métodos contábeis inseridos na Lei n. 6.404 acabaram por revolucionar a Contabilidade brasileira, cujo enfoque passou a ser a retratação da essência econômica das transações e dos eventos realizados. Nesse sentido, ela foi protagonista de importantes inovações na legislação societária brasileira, com normas contábeis mais robustas e sedimentadas sobre técnicas contábeis internacionalmente consagradas, bem como convenções contábeis derivadas dos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

Dentro desse contexto, podem-se citar: a reavaliação opcional do ativo imobilizado; a equivalência patrimonial como método de mensuração de investimentos em coligadas e controladas; e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) como relatório obrigatório para determinadas empresas.

-
20. FINNEY, Harry Anson; MILLER, Herbert E. **Principles of accounting, introductory**. 6. ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1964.
 21. IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contribuição à teoria dos ajustamentos contábeis**. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1966.
 22. PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MARTINS, Eliseu. O *enforcement* das normas contábeis e o alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 23, 2019.

Contudo, as disposições cogentes da Lei n. 6.404 e a forte dependência inversa²³ que o sistema jurídico-tributário passou a exercer sobre a prática contábil, sobretudo por intermédio da adaptação da legislação do IRPJ à Contabilidade, procedida pelo Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, de redação atribuída ao jurista Bulhões Pedreira – não obstante a obrigatória separação científica determinada pelo § 2º do art. 177 da Lei n. 6.404/1976 – constituíram-se em elevadas barreiras à evolução do sistema contábil brasileiro.

A virada para o século XXI trouxe a harmonização internacional (IFRS). O Brasil, com a Lei n. 11.638/2007, abandonou o modelo estritamente legalista para adotar um modelo baseado em princípios (*Principle-based*). A grande inovação, nesse contexto, é a institucionalização do postulado da essência sobre a forma (*Substance over Form*).

Por conseguinte, a Ciência Contábil brasileira, que até então era flagrantemente formal, ou seja, conduzida preponderantemente pelo princípio da prudência, o qual exigia o registro dos fatos contábeis pelo seu custo histórico, de forma conservadora, e pelo critério da objetividade, com a priorização da utilização de documentos formais, evidências materiais e objetos tangenciáveis, passou a operar sob um subjetivismo responsável²⁴, caracterizado pela mensuração de direitos financeiros pelo preço que seria recebido pela sua venda em

23. "El efecto de dependencia inversa se produce tanto en los sistemas de dependencia absoluta, que son a los que hace referencia Cambarros Villanueva, como en aquellos de separación absoluta entre contabilidad y fiscalidad. En este sentido, García Moreno ha puesto de manifiesto como este principio ha sido igualmente descrito en el sistema tributario americano, paradigma de la independencia entre normas contables y tributarias. En los sistemas llamados de separación absoluta, se produce un total respeto a la autonomía de ambas disciplinas, pero obligan a la norma tributaria a una regulación absolutamente exhaustiva de todos los elementos que componen la renta, provocando, además del fenómeno de dependencia inversa al que antes hacíamos referencia, también un peligro de deslegalización de la base imponible del tributo. En efecto, el casuismo que se predica de la disciplina contable y de su regulación, básicamente a través de normas de carácter reglamentario, se podría trasladar también al ámbito tributario" (FAURE, Amparo Navarro. **El derecho tributario ante el nuevo derecho contable**. Madrid: Muriel, 2007. p. 142) ("O efeito de dependência inversa ocorre tanto nos sistemas de dependência absoluta, que são os referidos por Cambarros Villanueva, como nos de separação absoluta entre contabilidade e tributação. Nesse sentido, Garcia Moreno mostrou como esse princípio também foi descrito no sistema tributário americano, paradigma da independência entre as normas contábeis e tributárias. Nos chamados sistemas de separação absoluta, há total respeito pela autonomia de ambas as disciplinas, mas obrigam a norma fiscal a uma regulação absolutamente exaustiva de todos os elementos que compõem o rendimento, provocando, para além do fenômeno de dependência inversa a que nos referimos anteriormente, também um perigo de deslegalização da base tributável do imposto. Com efeito, o casuismo que se baseia na disciplina contabilística e na sua regulação, basicamente através de normas regulamentares, também poderia ser transferido para o domínio fiscal"). (tradução nossa).
24. FUJII, Alessandra Hirano; SLOMSKI, Valmor. Subjetivismo responsável: necessidade ou ousadia no estudo da contabilidade. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 14, n. 33, p. 41, 2003.

uma transação não forçada entre as partes, na oportunidade de sua mensuração (*fair value*), bem como pelo teste de recuperabilidade para o reconhecimento de possíveis perdas, ou desvalorizações de um ativo (*impairment*).

Com isso, a Contabilidade deixou de ser um retrato histórico da situação patrimonial das empresas, caracterizado pela superavaliação de passivos e subavaliação de ativos, para melhor evidenciar a sua atual situação econômica e financeira, por intermédio de uma visão prospectiva dos fatos já registrados²⁵. Passou-se a fornecer informações úteis, fidedignas e preditivas, como necessárias e suficientes para o processo de tomada de decisão pelos usuários das demonstrações contábeis.

4 AS CONTRIBUIÇÕES DO SISTEMA CONTÁBIL PARA O PROCESSO EVOLUTIVO DO SISTEMA JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

Na teia de comunicações sociais operacionalizadas em uma comunidade, ao sistema contábil reservou-se a função especializada de produção de informações necessárias para a evidenciação e a mensuração da riqueza de determinada entidade. Constitui-se, portanto, em importante instrumento para a redução de complexidade da parcela do mundo relacionada ao patrimônio dos sujeitos passivos.

Sob a ótica de Luhmann, a Contabilidade é um sistema social, porque opera por meio de comunicações específicas. Ela reduz a complexidade do ambiente econômico, composto por milhões de transações diárias, e transforma-a em "demonstrações financeiras". O sistema jurídico utiliza esse produto simplificado para aplicar a norma. Sem esse filtro contábil, o Direito seria sufocado pela complexidade da economia moderna.

Nessa toada, as informações contidas nas comunicações produzidas no interior do sistema contábil são de elevadíssima utilidade para o processo de estabilização das expectativas normativas depositadas sobre o sistema jurídico, sobretudo no ramo do Direito Tributário, no qual o substrato econômico dos fatos carreados à tributação deve denotar a aptidão contributiva necessária para a legitimação da exação tributária.

Uma vez que a construção da realidade econômica das células sociais não pode ser efetivada no interior do sistema jurídico, posto demandar esquematismo binário distinto, deve o Direito sobrepor-se à linguagem descritiva dos fatos construídos pelo sistema contábil, a fim de que, aproveitando-se de sua

25. CARVALHO, Nelson. Essência x forma na contabilidade. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 374.

estrutura interna, possa selecionar as informações que o programa jurídico reputa como úteis e relevantes para a formatação do fato eleito pela norma como hipótese abstrata da incidência tributária.

A cientificidade e o rigor metodológico com que o sistema contábil identifica, mensura e evidencia as operações que afetam o patrimônio e a riqueza das entidades, além de atribuírem-lhe as garantias de sua própria validade e conferirem-lhe grau máximo de certeza, oportunizam a cognição, pelo sistema jurídico-tributário, dos reais aspectos com que as variações patrimoniais do particular foram geradas, distribuídas ou utilizadas. Dessa forma, possibilita-se uma maior aproximação da aplicação da norma tributária com a carga axiológica presente no princípio da capacidade contributiva.

Além disso, a assimilação jurídica das informações ambientais contidas nas operações comunicacionais do sistema contábil, por intermédio de processos seletivos de filtragem conceitual, permite a construção de diversos outros componentes no interior do sistema jurídico, de acordo com seus próprios critérios, estabelecidos pelos códigos e programas jurídicos, como, exemplificativamente, ocorre no âmbito das provas judiciais e administrativas, da mensuração do aspecto quantitativo da norma de incidência tributária, da identificação de omissões na atividade de reporte da ocorrência de fatos imponíveis pelos sujeitos passivos, identificação e quantificação dos créditos dos particulares frente ao sujeito ativo etc.

Com o surgimento da tecnologia da informação aplicada à Contabilidade, a partir da publicação do Decreto n. 6.022/2007, que instituiu no País o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), a escrituração contábil passou também a ostentar os atributos inerentes à segurança da informação digital, quais sejam, a confidencialidade, a integridade, a disponibilidade e a autenticidade, o que foi possibilitado pela vigência da Medida Provisória 2.200-1/2001, reeditada posteriormente pela Medida Provisória 2.200-2/2001, que instituiu a Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil).

Com isso, sobreleva-se a utilidade da Contabilidade para seus usuários, em virtude do incremento da disponibilidade, da segurança, da velocidade e da transparência dos registros contábeis, os quais podem ser utilizados como *inputs* em sistemas informatizados, com a finalidade de formação de padrões ou extração de conhecimento útil para a empresa, até mesmo para prever possibilidades futuras, preparar-se para diferentes cenários e tomar decisões mais bem embasadas.

Além disso, a escrituração contábil digital pode ser concatenada com diversas outras fontes de informação, por intermédio da formação de blocos de dados

centralizados por *data warehouses*, cujas análises informacionais e padrões podem ser produzidos a partir da mineração desses dados por *datas minings*.

Dessa forma, as informações produzidas dentro do sistema contábil estão, agora, aptas a desencadear conexões e sequências temporais externas com outros sistemas autorreferenciais, de maneira segura e eficiente, para as mais diversas finalidades, sejam elas financeiras, comportamentais, fiscais, sociais etc., ou seja, quaisquer espécies de parâmetros de informações podem, hoje, ser alcançadas a partir da escrituração contábil de determinada célula social – desde que haja alguma correlação entre as informações selecionadas –, graças à utilização de técnicas de recuperação, mineração, modelos estatísticos e, em alguns casos, inteligência artificial.

Hoje, um espectro muito amplo de empresas está obrigado a registrar de forma digital sua escrituração contábil. Por esse motivo, não mais se justificam os agravos contrapostos ao princípio da capacidade contributiva em prol de um estado de necessidade administrativo putativo, cujos pressupostos que demandaram a adoção de critérios simplificadores e aderentes ao princípio da praticabilidade não mais se fazem presentes.

A mutilação das bases econômicas sobre as quais os arquétipos constitucionais das imposições tributárias foram previstos ofende a real capacidade contributiva dos destinatários das normas exacionais e, considerando-se estarem as informações pessoais que os distinguem disponíveis de maneira uniforme, objetiva, clara e eficiente, de forma harmonizada com o resto do mundo e com a pureza epistemológica necessária para a representação fidedigna da essência econômica da situação patrimonial da entidade, as disposições normativas tendentes à simplificação do sistema jurídico-tributário que alterem os critérios materiais e quantitativos da regra de incidência tributária não mais devem ser prestigiados.

Exemplo mais emblemático desse cenário é a imposição do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas de forma presumida, sobre base econômica totalmente desvirtuada do efetivo resultado econômico auferido. Nessa hipótese, empresas diversas e com margens lucrativas distintas são oneradas com a mesma carga tributária, impactando negativamente diversos preceitos fundamentais necessários para um sistema tributário que se repete justo e equânime, além de ofender diversos princípios constitucionais, como os da justiça tributária, da vedação à tributação com efeito de confisco, da livre concorrência, da moral tributária, dentre tantos outros.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A investigação empreendida revela que a Contabilidade e o Direito Tributário compartilham uma simbiose indissociável. A evolução da Ciência Contábil – desde a sua fase positivista até a atual fase pragmática – serviu como o principal catalisador para a modernização das instituições jurídico-tributárias.

As contribuições do sistema contábil para o processo evolutivo do sistema jurídico-tributário são, portanto, estruturantes: a Contabilidade fornece a verdade de material que o Direito busca para realizar a justiça. Ao transpor a barreira do formalismo e focar na essência econômica, a Contabilidade influencia o Direito Tributário a tornar-se mais ético e menos arbitrário.

Conclui-se, enfim, que o fortalecimento de um Estado Democrático de Direito exige sistemas contábeis transparentes e tecnologicamente avançados, pois apenas sobre dados reais é possível edificar um sistema tributário justo e seguro para o pleno desenvolvimento de uma sociedade que se repete equânime.

6 REFERÊNCIAS

- BERCOVICI, Gilberto. A Constituição de 1988 e a função social da propriedade. **Revista de Direito Privado**, São Paulo, n. 7, 2001.
- BOWDEN, Witt; KARPOVICH, Michael; USHER, Abbott Payson. **An economic history of Europe since 1750**. Nova York: American Book, 1937.
- CARVALHO, Nelson. Essência x forma na contabilidade. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.
- COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da contabilidade**: abordagem contextual, histórica e gerencial. São Paulo: Atlas, 2010.
- D'AURIA, Francisco. **Contabilidade geral** (teoria da contabilidade patrimonial). São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1956.
- EMERENCIANO, Adelmo da Silva. **Tributação no comércio eletrônico**. São Paulo: Síntese, 2003.
- FAURE, Amparo Navarro. **El derecho tributario ante el nuevo derecho contable**. Madrid: Muriel, 2007.
- FINNEY, Harry Anson; MILLER, Herbert E. **Principles of accounting, introductory**. 6. ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1964.
- FUJI, Alessandra Hirano; SLOMSKI, Valmor. Subjetivismo responsável: necessidade ou ousadia no estudo da contabilidade. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 14, n. 33, 2003.
- GERTZ MANERO, Federico. **Derecho contable mexicano**. Ciudad de México: Porrúa, 1987.

GIANESSI, Egidio. **Costi e prezzi-tipo nelle aziende industriali**. Milano: Dott. A. Giuffrè, 1943.

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

GRAF, Jorge Barrera. **Tratado de derecho mercantil**. Ciudad de México: Porrúa, 1957.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contribuição à teoria dos ajustamentos contábeis**. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1966.

KEYNES, J. M. Economic possibilities for our grandchildren. **Saturday Evening Post**, 1930.

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

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

PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MARTINS, Eliseu. O *enforcement* das normas contábeis e o alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, 2019.

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

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

ROSSI, Giovanni. **L'ente economico-amministrativo**. Emilia: Stabilimento Tipo-Litografico Degli Artigianelli, 1882.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **História da contabilidade: foco na evolução das escolas do pensamento contábil**. São Paulo: Atlas, 2008.

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

SUCH, Jose Maria Garreta. **Introducción al derecho contable**. Madrid: Marcial Pons, 1995.