

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

Fabio Cunha Dower

**Comparação entre os conceitos da tríade “princípios”, “postulados” e
“convenções/regras” na Teoria da Contabilidade e na Teoria dos Princípios**

SÃO PAULO

2022

FABIO CUNHA DOWER

**Comparação entre os conceitos da tríade “princípios”, “postulados” e
“convenções/regras” na Teoria da Contabilidade e na Teoria dos Princípios**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Controladoria e Contabilidade: Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Ariovaldo dos Santos

Versão Corrigida

(versão original disponível na Biblioteca da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade)

SÃO PAULO

2022

Catálogo na Publicação (CIP)
Ficha Catalográfica com dados inseridos pelo autor

Dower, Fabio Cunha.

Comparação entre os conceitos da tríade "princípios", "postulados" e "convenções/regras" na Teoria da Contabilidade e na Teoria dos Princípios / Fabio Cunha Dower. - São Paulo, 2022.

146 p.

Dissertação (Mestrado) - Universidade de São Paulo, 2022.

Orientador: Ariovaldo dos Santos.

1. Teoria da Contabilidade. 2. Teoria dos Princípios. 3. Princípios. 4. Postulados. 5. Convenções. I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

Nome: Fabio Cunha Dower

Título: Comparação entre os conceitos da tríade “princípios”, “postulados” e “convenções/regras” na Teoria da Contabilidade e na Teoria dos Princípios

Dissertação apresentada à Faculdade de Economia,
Administração, Contabilidade e Atuária da
Universidade de São Paulo para obtenção do título
de Mestre em Ciências.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Para Anninha, Mari e Mariazinha.
Minha tríade de amor, afetos e
companheirismo, que me inserem
todos os dias em grandes
discussões humanas.

Aos meus pais, Edson e Norma, e
a minha irmã, Sabrina. A tríade de
amor que sempre me incentivou
aos estudos e que me ajudou a
chegar até aqui.

AGRADECIMENTOS

A ideia deste projeto de pesquisa é fruto das oportunidades que a vida me deu.

A Carlos Augusto da Cunha, contabilista e advogado – meu tio -, que ao me dar o primeiro emprego, apresentou-me ao mundo da tributação e da contabilidade.

Às(aos) colegas das Área de Consultoria Tributária e de Controladoria do Banco Itaú (2001-2008) pelo enorme amadurecimento técnico que me proporcionaram na interrelação entre a Contabilidade e o Direito

A José Camilo Santos, então sócio da Deloitte (2008), e meus colegas da consultoria tributária, que me deram a oportunidade de estudar e trabalhar com aspectos profundos da tributação e de sua relação com a nova contabilidade brasileira, então recém introduzida no Brasil.

Aos colegas da KPMG, onde dei continuidade a este ciclo de aprendizado multidisciplinar. Foi nesta grande firma que comecei a perceber uma possível conversa normativa entre a Contabilidade e o Direito e, portanto, o começo das primeiras ideias que resultaram nesta dissertação.

Aos Professor J. Miguel Silva e Alice Hatae pelas incríveis aulas de contabilidade e pelos debates sobre um possível “Direito Contábil”. Pessoas que me ajudaram a amadurecer e a clarear conceitos contábeis, o que foi decisivo para as comparações com conceitos jurídicos.

Aos professores e professoras do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA: Ariovaldo dos Santos, meu orientador (por acreditar e me guiar neste trabalho), Raquel Sarquis, Bruno Salotti, Nelson Carvalho, Eduardo Flores, Eliseu Martins, Luís Eduardo Afonso, João Vinícius Carvalho, Lucas Barros e Guillermo Braunback, bem como aos Professores da Faculdade de Direito, Humberto Ávila, autor da Teoria dos Princípios, com quem tive a honra de cursar a disciplina “Interpretação e Aplicação no Direito Tributário”, e José Maria de Arruda Andrade, por discutir o projeto de pesquisa, plantar provocações importantes e me ajudar a encontrar o caminho metodológico adotado neste trabalho. Em nomes destes docentes, homenageio a CIÊNCIA e agradeço pela capacidade e coragem de nos manter academicamente vivos durante a triste pandemia que ainda nos assola.

Finalmente, ao meu amigo Renan Cirino Alves Ferreira: meu muito e eterno obrigado por me incentivar e me convencer de que era o momento de encarar o mestrado em Contabilidade.

RESUMO

A pesquisa de que trata a presente dissertação refere-se ao entendimento dos conceitos da tríade postulados, princípios e convenções/normas na Teoria da Contabilidade e na Teoria dos Princípios, do Prof. Humberto Ávila, e foi feita através da comparação entre conceitos desta tríade em cada um destes campos do conhecimento. Para isso, partiu-se da premissa de que a norma contábil é espécie de norma jurídica, corroborada por revisão de literatura nesse sentido. A Teoria da Contabilidade possui conceitos sobre postulados, princípios e convenções não uniformes, muitas vezes de matriz não normativa, pautada em conceitos típicos das ciências naturais, de forma que a aplicação de conceitos normativos da Teoria dos Princípios sobre a tríade postulados, princípios e regras à Teoria da Contabilidade permite a compreensão de fenômenos contábeis como a essência sobre a forma, o *true and fair override*, os julgamentos contábeis e incertezas contábeis com apoio em base teórica normativa e que dão subsídio à interpretação das normas contábeis. No caso, estabeleceu-se paralelo capaz de embasar teoricamente a essência sobre a forma como postulado; o *true and fair override* com o fenômeno normativo da “superabilidade das regras” (*defesability*) – e não como um princípio; dos julgamentos contábeis como um elemento normativo típico da necessidade de se considerar a experiência prática do intérprete em outras situações similares para a aplicação de regras e equacionamento de incertezas.

Palavras-chave: Teoria da Contabilidade. Teoria dos Princípios. Princípios. Postulados. Convenções. Regras

ABSTRACT

This research deals with the concept of the triad of postulates, principles and rules in the Accounting Theory and legal Principle Theory, from Professor Humberto Ávila, and has been developed using a comparative method between the concepts of the above triad in the accounting and legal field. In this regard, the study assume the assumption that the accounting rules belongs to the legal rule universe, based in previous literature review. The Accounting Theory has concepts of postulates, principles and conventions non uniforms, most of them non normative based, but conected to concepts tipically tied with natural sciences. In this respect, the application of normative concepts from the Principles Theory about postulates, principles and rules allows the comprehension of accounting phemonenas as de prevalence of essence over form, the true and fair override, accounting judgments and accounting uncertainties based in a well developed normative theory, which supports a normative accounting rules interpretation. In this research, the comparative study allows to identify theoretical support to understand essence over form as postulate; the *true and fair override* as a normative phenomena of legal defesability – connected to rules and not to principles; accounting judgments as a typical normative element that requires to consider practical experience from the accounting interpreter in others similar situations of rules application and uncertanties solutions.

Keywords: Accounting Theory. Principles Theory. Principles. Postulates. Conventions. Rules

LISTA DE FIGURAS E QUADROS

Figura/Quadro	Descrição	Página
Figura 1	Postulados, princípios e convenções/regras: hierarquia	19
Figura 2	Intepretação: texto e norma	71
Figura 3	Postulados, Princípios e Convenções/Normas: planos de eficácia na Teoria da Contabilidade e na Teoria dos Princípios	72
Figura 4	Diferentes relações entre o texto do dispositivo legal e a norma	72
Figura 5	Universo das normas na Teoria dos Princípios	84
Figura 6	Modelo bidimensional para determinação do grau de justificação na superação de regras	103
Figura 7	Universos normativos X não normativos na Teoria da Contabilidade e na Teoria dos Princípios	120
Figura 8	Princípios na Teoria da Contabilidade e na Teoria dos Princípios: pontos de contato	121
Quadro 1	Postulados na Teoria da Contabilidade	123
Quadro 2	Princípios na Teoria da Contabilidade	123
Quadro 3	Convenções na Teoria da Contabilidade	124

Lista de abreviaturas e siglas

AAA	American Accounting Association
AIA	American Institute of Accountants
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
AAPA	<i>American Accounting Principle Association</i>
BACEN	Banco Central do Brasil
CCB	Código Civil Brasileiro
CF/88	Constituição Federal de 1988
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
EUA	Estados Unidos da América
FAF	<i>Financial Accounting Foundation</i>
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICPC	Interpretação Técnica CPC
IFRIC	<i>IFRS Interpretations Committee</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
OCPC	Orientação Técnica CPC
LSA	Lei das Sociedades por Ações
NYSE	<i>New York Stock Exchange</i>
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i>
SFAS	<i>Statements of Financial Accounting Standards</i>

Sumário

1	Introdução.....	12
1.1	<i>Contextualização.....</i>	<i>12</i>
1.2	<i>Caracterização do problema de pesquisa.....</i>	<i>14</i>
1.3	<i>Objetivo.....</i>	<i>14</i>
1.4	<i>Justificativa e motivação da pesquisa.....</i>	<i>15</i>
1.5	<i>Revisão da literatura.....</i>	<i>23</i>
1.6	<i>Metodologia.....</i>	<i>26</i>
1.7	<i>Delimitação do trabalho.....</i>	<i>27</i>
1.8	<i>Estrutura do trabalho.....</i>	<i>27</i>
2	Postulados, princípio e regras na Teoria da Contabilidade.....	29
2.1	<i>A norma contábil como espécie de norma jurídica.....</i>	<i>29</i>
2.2	<i>A norma contábil na lei brasileira: a adoção do padrão contábil internacional.....</i>	<i>35</i>
2.3	<i>Breve histórico da “busca por princípios” na Contabilidade.....</i>	<i>40</i>
2.4	<i>Objetivos da Contabilidade.....</i>	<i>45</i>
2.5	<i>O conceito de postulados, princípios e regras na Teoria da Contabilidade pela visão de algum de seus expoentes.....</i>	<i>47</i>
2.5.1	<i>A visão de Sérgio de Iudícibus.....</i>	<i>47</i>
2.5.2	<i>A Visão de Alessandro Broedel Lopes e Eliseu Martins.....</i>	<i>52</i>
2.5.3	<i>A Visão de Robert T. Sprouse e Maurice Moonitz.....</i>	<i>56</i>
2.5.4	<i>A visão de Willian R. Scott.....</i>	<i>59</i>
2.5.5	<i>A visão de Kenneth Most.....</i>	<i>60</i>
2.5.6	<i>A Visão de Hendrisen e Van Breda.....</i>	<i>61</i>
2.5.7	<i>A visão de A. Lopes de Sá.....</i>	<i>63</i>
2.5.8	<i>A visão de outros autores.....</i>	<i>65</i>
3	Postulados, princípio e regras na Teoria dos Princípios.....	68
3.1	<i>Aspectos introdutórios.....</i>	<i>68</i>
3.1.1	<i>O texto do dispositivo legal e a norma: uma distinção necessária.....</i>	<i>69</i>
3.1.2	<i>Legislador não é intérprete.....</i>	<i>77</i>
3.1.3	<i>Norma como gênero; postulados, princípios e regras como espécies.....</i>	<i>83</i>

3.2. <i>Princípios e regras na Teoria dos Princípios</i>	85
3.4.1. <i>Por que o caráter “hipotético-condicional” não é critério distintivo entre princípios e regras?</i>	88
3.4.2. <i>Por que o caráter “do modo final de aplicação” não é critério distintivo entre princípios e regras?</i>	90
3.4.3. <i>Por que o critério do “relacionamento normativo” não é critério distintivo entre princípios e regras?</i>	96
3.4.4. <i>Por que o critério do “fundamento axiológico” não é critério distintivo entre princípios e regras?</i>	97
3.4.5. <i>A proposta da Teoria dos Princípios para distinguir princípios e regras</i>	98
3.4.5.1. <i>Dissociação pela natureza do comportamento descrito</i>	99
3.4.5.2. <i>Dissociação pela natureza da justificação exigida</i>	100
3.4.5.3. <i>Dissociação pela medida de contribuição para a decisão</i>	105
3.4.6. <i>O conceito de princípios e regras na Teoria dos Princípios</i>	106
3.2 <i>Postulados na Teoria dos Princípios</i>	114
4. Comparação entre os conceitos de postulados, princípios e convenções/regras na Teoria da Contabilidade e na Teoria dos Princípios	119
4.1. <i>Introdução</i>	119
4.2. <i>Comparação entre os conceitos de postulados</i>	124
4.3. <i>Comparação entre os conceitos de princípios</i>	128
4.4. <i>Comparação entre convenções e regras</i>	134
5. Resumo e Conclusões	135
Referências	142

1 Introdução

1.1 Contextualização

A pesquisa a ser desenvolvida tem como foco a comparação entre os conceitos de postulados, princípios e regras/convenções¹ na Teoria da Contabilidade e na Teoria dos Princípios (proveniente da Ciência do Direito), do Prof. Humberto Ávila, titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, pois a partir do estudo dessa tríade normativa podemos extrair elementos de interpretação de normas, incluindo a interpretação da “norma contábil”.

O tema da interpretação normativa é fundamental porque é a partir dele que se conclui sobre a aplicação da norma ao caso concreto. No caso da Contabilidade – foco do estudo – esta aplicação se dá na identificação dos fatos econômicos de interesse da Contabilidade e de seu correspondente tratamento de acordo com o “processo contábil” (Lopes & Martins 2005, p. 51), permitindo, assim, a produção de informação útil aos usuários da Contabilidade para que possam tomar decisões em relação às entidades de seu interesse, cumprindo seus objetivos.

Tomemos um exemplo apenas para ilustrar o interesse – teórico e prático - pelo tema. Encontra-se em julgados específicos² a discussão preliminar – que é o que nos interessa - sobre o correto enquadramento contábil da operação de aquisição, por empresa concessionária de veículos, de automóveis para fins de *test drive*. Embora o evento “compra de veículo” seja um fato objetivo, esta situação traz um elemento adicional fundamental: a diferente finalidade do bem adquirido ao longo de sua utilização. Inicialmente, na aquisição, servirá como propulsor de vendas de outros veículos com as mesmas características. Entretanto, após certo período de tempo, esse mesmo veículo de teste será colocado à venda, tal como os demais veículos do estoque da concessionária, modificando a destinação inicial do bem. Pode-se apimentar o cenário envolvendo a questão do prazo em que o veículo servirá como *test drive*: menos ou

¹ Utilizaremos a expressão “Regras/Convenções” enquanto estivermos abordando o tema de forma mais genérica, para expressar tanto a terminologia mais comum na Teoria da Contabilidade (“Convenções”), quanto da Teoria dos Princípios (“Regras”).

² São julgados que tratam de matéria tributária, mas que enveredam, primeiramente, pela questão contábil, que é o que nos interessa efetivamente. São eles: Resposta à Consulta Tributária 11740/2016, de 30 novembro de 2016, da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo; Processo Administrativo Tributário nº 16.000397137-30 (Consulta Contribuinte nº 110/2011, de 28 de junho de 2011), da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais; Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 1.025.985 (Tema 1012 da Repercussão Geral), neste caso, a discussão contábil preliminar (para definição da consequência fiscal) se deu sobre a classificação contábil a ser dada a veículos adquiridos por empresas locadoras no momento em que são vendidos a terceiros.

mais de “um período” (conforme Pronunciamento Técnico CPC 27, item 6, “Definições”). Como referido veículo deverá ser reconhecido pela Contabilidade no momento de sua aquisição? Qual é a norma que disciplinará como o evento econômico será reconhecido?

O objetivo da dissertação não é dar resposta a esse caso específico, mas ressaltar que a determinação da norma contábil aplicável a cada caso concreto (para fins de reconhecimento, mensuração e, eventualmente, divulgação) é fruto de interpretação normativa, a ser feita por contabilistas em relação aos dispositivos legais contábeis aplicáveis: no momento da aquisição, trata-se de ativo imobilizado, com aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 27? Ou de “estoque”, sujeito ao Pronunciamento Técnico CPC 16, como item de revenda da entidade, o que resulta em diferentes critérios de reconhecimento e mensuração? Ou deve haver reclassificação entre itens do ativo ao se mudar a finalidade do bem? Observa-se nos julgados citados diferentes posturas: a que afasta a classificação como ativo imobilizado e a que condiciona a manutenção do bem como imobilizado apenas se observado o período mínimo de doze meses³. Ou, ainda, a que reconhece que o bem “nasce” como imobilizado e, posteriormente, deve ser reclassificado para o estoque.

Essas diferenças de tratamento contábil são fruto de diferentes interpretações do ordenamento contábil e resultam em distintas informações contábeis de um mesmo evento econômico, impactando diretamente o objetivo da Contabilidade. A questão é que a interpretação possui balizas normativas, dentre elas a aplicação de postulados, princípios e regras – objeto desta dissertação -, que servem como ferramentas para a construção do sentido de textos normativos, possibilitando sua aplicação.

Outro exemplo ilustrativo para fins de contextualização do tema da dissertação é o que se encontra apresentado em trabalho empírico de Almeida & Lemes (2013). As autoras verificaram o caso de diferentes auditores independentes que deram interpretação divergente sobre quatro Pronunciamentos Contábeis que lhes foram apresentados. Diante dos resultados da pesquisa, as autoras expressaram “preocupação (...) quanto à efetiva comparabilidade das informações em função da possibilidade de interpretações díspares mesmo com o uso de normas idênticas”. E concluíram: “(...) infere-se que, diante do uso de uma mesma norma, existe a possibilidade de que os profissionais efetuem interpretações distintas que resultem em relatórios contábeis não comparáveis.”. Entretanto, nada há de errado com diferentes interpretações, porque não existem “normas idênticas”. Existem, sim, textos normativos idênticos, que não se

³ Curiosamente, ambas as decisões utilizam-se da mesma doutrina para sustentar seus pontos de vista, no caso, a obra clássica “Manual de Contabilidade Societária” de Gelbcke et al.(2010).

confundem com a norma. Norma é fruto de construção do intérprete, como ensina a Teoria dos Princípios, e esse processo construtivo também se dá com a aplicação da tríade postulados, princípios e regras, a quem cabe, inclusive, estabelecer os limites dentro dos quais o intérprete poderá construir o significado normativo, afastando a ampla subjetividade.

É certo que a Teoria da Contabilidade atual dá respostas às questões práticas acima exemplificadas, fazendo uso das construções teóricas existentes, dentre elas a interpretação normativa baseada na aplicação de seus postulados, princípios e “convenções”.

Entretanto, a revisão da literatura a que faremos referência mais à frente mostra que os conceitos de postulados, princípios e “regras/convenções” presentes na doutrina contábil, além de não uniformes, possuem diferenças conceituais importantes em relação à visão da Teoria do Direito sobre o mesmo tema. A questão é que estes conceitos já estão mais bem desenvolvidos na seara jurídica, essencialmente porque, em se tratando de questão normativa, é natural que a teoria jurídica tenha se debruçado com mais afinco na lapidação de tais conceitos para fins de interpretação das normas. Assim, infere-se que se a Teoria da Contabilidade puder fazer uso, ainda que parcialmente, dos conceitos mais desenvolvidos da tríade “postulados, princípios e regras” presentes na Teoria dos Princípios, ela poderia aperfeiçoar os mecanismos de interpretação de seu universo normativo: as normas contábeis.

Para isso, entende-se que o primeiro passo é a realização de uma análise comparativa entre a tríade normativa nessas duas áreas do conhecimento: Contabilidade e Direito. É o que nos propomos a fazer.

1.2 Caracterização do problema de pesquisa

O problema de pesquisa gira em torno da hipótese de que os conceitos de postulados, princípios e regras da Teoria dos Princípios, bem como suas respectivas interações e conexões com a interpretação da norma, aplicam-se à Teoria da Contabilidade, ainda que com limitações.

1.3 Objetivo

Pautado no problema de pesquisa apresentado, o objetivo da dissertação é o de comparar os conceitos e as relações existentes entre postulados, princípios e convenções na Teoria da Contabilidade, a partir do pensamento de alguns doutrinadores selecionados, e na Teoria dos Princípios, de Humberto Ávila, identificando aproximações e distanciamentos conceituais, de

modo a clarear como a Contabilidade poderia aprimorar sua visão teórica a respeito de postulados, princípios e convenções.

1.4 *Justificativa e motivação da pesquisa*

O problema de pesquisa proposto contribui com a questão teórica descrita no objetivo, e se encaixa na lição de Iudícibus (2012) de haver espaço para a pesquisa científica nacional sobre temas normativos que possam “criar as bases teóricas para futuras normatizações contábeis”. Sabe-se que há diferentes enfoques sobre a teoria da Contabilidade (Filho & Machado 2017), mas, como já dito, o presente trabalho tem por objetivo contribuir, dentro da teoria, com as conceituações de postulado, princípios e convenções/regras (pesquisa em favor do enfoque normativo da teoria).

É também relevante pelo seu aspecto prático, oferecendo à comunidade de contabilistas acesso e compreensibilidade a uma análise útil da pesquisa acadêmica, o que é sempre desejável, como exposto por Gordon & Porter (2009). Entende-se que este aspecto é especialmente relevante porque o problema de pesquisa, ao cuidar de uma faceta particular da interpretação e aplicação de normas contábeis (o universo dos postulados, princípios e convenções), aborda tema central na construção das demonstrações financeiras de uma entidade, em que métodos e critérios contábeis – hoje plasmados em diversos Pronunciamentos Técnicos Contábeis (CPC) - são, por vezes, complexos, tornando-se fundamental a identificação de critérios que possibilitem a interpretação estruturada do conjunto de normas contábeis.

Como se viu na contextualização do tema, há questões que exigem da(o) contabilista habilidade técnica para interpretar o conjunto de normas contábeis e identificar quais delas se amoldam ao fenômeno econômico posto diante da entidade, sob pena de o evento ingressar em sua Contabilidade de forma inapropriada, com incidência de regras de reconhecimento, mensuração e divulgação em desacordo com o padrão contábil aplicável, distorcendo, naturalmente, pela imprecisão das informações, suas demonstrações financeiras.

Deve-se considerar, ainda, o fato de o Brasil ter adotado, por convergência, a denominada “Contabilidade internacional” de que tratam as *International Financial Report Standards* (IFRS), produzidas pela *International Accounting Standards Board* (IASB), ocorrida a partir da Lei nº 11.638/2007, dos artigos 37 e 38 da Lei nº 11.941/2009 e dos Pronunciamentos Contábeis que foram elaborados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), a partir das normas do IASB, como referência para sua internalização no sistema jurídico brasileiro

pelos “órgãos e agências reguladoras” (Lei nº 6.385/76, artigo 10-A). Com isso, o Brasil adotou um novo “padrão contábil”, com alterações substanciais quanto ao modo de interpretação e aplicação das normas aos casos concretos, com inovações muito importantes. Por exemplo, a Contabilidade brasileira adota uma nova Estrutura Conceitual, plasmada no CPC00(R2), que expressamente menciona que a “(...) comunicação efetiva de informações nas demonstrações contábeis requer: (a) concentrar-se em princípios e objetivos de divulgação e apresentação em vez de concentrar-se em regras” (CPC00-R2, item 7.2). É isso que sustenta a ideia de que a Contabilidade brasileira atual é “principiológica” (baseada em princípios – *principles-based*). Ou seja, a interpretação dos dispositivos contábeis deveria se “orientar” pelos “princípios de Contabilidade”, emergindo, assim, a importância de uma compreensão clara sobre o que são princípios contábeis. Entretanto, a revisão de literatura mostra ainda não haver clareza a este respeito no campo da Teoria da Contabilidade.

Ainda, cita-se a exigência da própria Estrutura Conceitual de observância de conceitos contábeis muito importantes, como, por exemplo, o uso de “julgamento” por profissionais de Contabilidade, respeito da prevalência da “essência sobre a forma” e da figura do *true and fair override*, apenas para mencionar alguns casos emblemáticos de ferramentas da nova Contabilidade que influenciam a interpretação de suas normas e que possuem ligação com os princípios contábeis.

Por isso, a resposta técnica adequada sobre quais são as normas contábeis aplicáveis para cada caso concreto (em cada etapa do “processo contábil” a que se referem Lopes & Martins (2005, p. 51): reconhecimento, mensuração e evidenciação) só será encontrada se a comunidade contábil compreender como se dá o processo de interpretação de normas – no caso deste trabalho, no âmbito específico dos postulados, princípio e regras - o que é uma questão eminentemente normativa.

Como citado por Lopes & Martins (2005), ao tratarem da fase de classificação do evento contábil no processo contábil, há casos em que esta classificação é “relativamente simples”, como no exemplo dado pelos autores sobre a aquisição de produtos para revenda por um supermercado, classificado como “ativo” (“estoques”, mais precisamente, sendo evidente a aplicação da norma plasmada no CPC 16). Mas há outras hipóteses em que a “classificação” não é tão fácil, justamente porque exige maior esforço interpretativo, como o exemplo já antes citado do automóvel *test drive* adquirido por empresa concessionária (o que a teoria jurídica chama de *hard cases*). São nestas situações que a necessidade de domínio da interpretação normativa se faz mais evidente, campo no qual estão inseridos postulados, princípios e regras.

Daí a relevância do projeto de pesquisa apresentado, que possui repercussões no processo de elaboração das demonstrações financeiras e, portanto, na finalidade precípua da Contabilidade societária.

É bom ressaltar, ainda no campo da justificação do trabalho, que as demonstrações financeiras de uma entidade representam, em seu conjunto, um instrumento de comunicação da “informação contábil” aos seus destinatários para a tomada de decisões por seus usuários. Por isso mesmo, o conjunto das demonstrações financeiras deve fornecer informações úteis àqueles que tomarão decisões com base nelas (financiadores e investidores, por exemplo), usuários estes determinados pelo “padrão contábil” a ser observado pela entidade (exemplo: o IFRS, adotado pelo Brasil a partir da Lei nº 11.638/07).

Referido padrão contábil define a linguagem com que será construída a informação contábil, a ser expressa nas demonstrações financeiras, e é construído por um conjunto de normas – as normas contábeis -, responsáveis por especificarem os métodos e critérios contábeis do padrão adotado.

A captura do fenômeno econômico, seu enquadramento no padrão contábil e, finalmente, sua representação final nas demonstrações financeiras são fruto de um processo: o “processo contábil”, já antes referido.

Esse processo é composto por “etapas” essenciais, temporal e logicamente encadeadas descritas por Lopes & Martins (2005 p. 51), quais sejam: o reconhecimento, mensuração e a evidenciação dos eventos contábeis.

Adaptando este processo contábil para um plano normativo, poderíamos dizer, numa visão objetiva desse fluxo contábil, que o processo interpretativo também se daria em algumas etapas. A primeira delas (“E1”) trata da identificação, por contabilistas, da natureza econômica do fenômeno que lhe é apresentado, que deverá ser interpretado. Trata-se, aqui, de interpretação do fato, e não do texto legal. Por exemplo, o fato econômico de interesse da entidade é uma compra ou aluguel de ativo imobilizado? O que é contratualmente chamado de *leasing* é arrendamento ou compra de equipamento? O que o contrato chama de locação de bem é serviço ou locação pura? Este é o primeiro passo “normativo”, que se encaixa na fase de reconhecimento de que tratam Lopes & Martins (2005, p. 51)

Em sendo o fato econômico de interesse da Contabilidade, passa-se à etapa seguinte (“E2”), que é o foco do projeto de pesquisa, em que se mira a construção das normas contábeis pelo processo interpretativo, orientando a(o) contabilista no seu mister de encaixá-las no fenômeno contábil já definido na “E1”, de modo a permitir, na fase subsequente (“E3”), sua aplicação ao caso concreto. Estes três passos normativos propostos têm relação tanto com a fase de

reconhecimento quanto de mensuração e evidenciação. Então, temos: a interpretação do evento econômico de interesse da Contabilidade (E1), a interpretação dos dispositivos contábeis como processo de construção da norma (E2), para permitir sua aplicação (agora já revelada pela interpretação) ao evento econômico (E3), gerando a informação contábil que permita à Contabilidade atingir seus objetivos.

Só assim é possível se dizer que o “padrão contábil” aplicável à entidade – formado pelo conjunto de normas contábeis vigentes - foi observado.

Este é um ponto crucial no entendimento do tema da pesquisa, porque a informação contida nas demonstrações financeiras é moldada por este corpo normativo definidor do padrão, imbuído de características próprias, de forma que diferentes métodos e critérios contábeis comunicam informações diferentes a respeito do patrimônio da entidade e de sua situação financeira.

Por exemplo, uma mesma entidade apresentará valores de “lucro” diferentes a depender de como o padrão adotado é aplicado (aplicação esta que, por sua vez, é precedida pela interpretação do conjunto de normas realizada pelas(os) contabilistas). Se assim é, dentro de um mesmo padrão contábil, um determinado fenômeno econômico de interesse da Contabilidade deveria, nas mesmas condições gerais, ser traduzido pelas demonstrações financeiras dentro de um número limitado de possibilidades, dado pelas restrições que a interpretação de qualquer norma naturalmente impõe. E é aqui que o tema dos princípios, postulados e regras/convenções adquire importância, porque a partir desses conceitos pode-se praticar interpretação normativa que, ao fim e ao cabo, constrói a norma e permite sua aplicação ao caso concreto, objetivo final de todo intérprete.

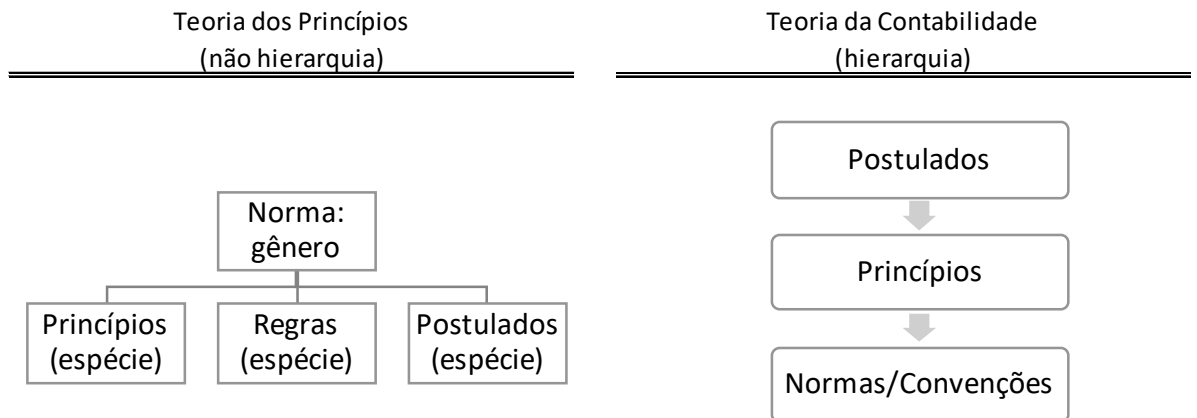
Por fim, é de se dizer que há, na própria teoria do direito, dissenso sobre a importância da distinção das normas jurídicas entre princípios e regras, como bem abordado por Andrade (2013). Porém, adotaremos o entendimento de que esta individualização e conceituação é relevante para a interpretação da norma, já que a Teoria da Contabilidade também se apoia nos conceitos de postulados, princípios e regras/convenções, o que, inclusive, justifica o objetivo de comparação entre os conceitos e suas interações nas duas áreas do conhecimento aqui escolhidas (Contabilidade e Direito).

E qual se imagina ser o ganho teórico com essa “conversa” interdisciplinar? Veja-se que a literatura que versa sobre a Teoria da Contabilidade conceitua postulados, princípios, e “convenções” de maneira muito objetiva, além de partir, como regra, de um pressuposto de hierarquia entre cada espécie normativa: Postulados no posto mais alto, como uma “proposição ou observação de certa realidade que pode ser considerada não sujeita a verificação, ou

axiomática” (Iudícibus 2000), seguido de princípios contábeis, como “o núcleo da teoria contábil”, que “estruturam a resposta da Contabilidade aos seus desafios na busca de atingir os seus objetivos dentro do ambiente delimitado pelos postulados fundamentais”, e que “têm o papel de orientar efetivamente os procedimentos contábeis definindo a produção de informação” (Lopes & Martins 2005, p. 129) . Finalmente, no último degrau, as “Convenções”, também denominadas “Normas” ou “Restrições” por Iudícibus (2000), como as que “(...) delimitam ou qualificam melhor o tipo de comportamento necessário ao contador em face dos amplos graus de liberdade que os postulados e princípios (...)”.

Ora, como veremos, na Teoria dos Princípios, a “Norma” é o gênero, composto por três espécies: princípios, regras e postulados, e não espécie normativa, como na Teoria da Contabilidade. A figura abaixo mostra esta distinta visão:

FIGURA 1



Fonte: elaborado pelo autor

Ainda, na Teoria dos Princípios não há uma hierarquia normativa propriamente dita entre estas três categorias, e sim esferas de atuação específicas ligadas ou não à aplicabilidade direta da norma ao caso concreto, o que significa que carregam uma individualidade que permite, inclusive, sua aplicação autônoma, sem necessidade de outra. Em outras palavras, princípios, regras e postulados na Teoria dos Princípios fazem parte de uma mesma categoria (são normas).

Com isso, por exemplo, há a possibilidade de construção de uma norma para aplicação no caso concreto apenas com base em um princípio, sem qualquer necessidade de utilização de uma regra (ou vice-versa), o que, num primeiro momento, as definições presentes na Teoria da Contabilidade não admitem. Mais um exemplo de distanciamento: a Teoria dos Princípios

mostra que tanto postulados, quanto princípios e regras possuem um elemento axiológico, uma diferença importante na categorização dessa tríade normativa que não é adotada pela Teoria da Contabilidade, já que considera valores como características apenas de princípios.

No campo das aproximações, podemos citar a título ilustrativo das potencialidades da pesquisa proposta, o entendimento do conceito contábil de *true and fair override* como um elemento de “superabilidade normativa” (o conceito de *defesability*), que pode resultar na não aplicação da norma contábil em situações excepcionais (“extremamente raras”, nos termos do item 19 do Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1)), algo que guarda semelhança com a crítica da Teoria dos Princípios à definição de regras como normas caracterizadas por serem de aplicação objetiva (“tudo ou nada”; *all or nothing*), já que se demonstra que as regras também admitem sua não aplicação a um determinado caso concreto em face de circunstâncias muito específicas, sob pena de se descaracterizar a própria finalidade da norma. Também podemos citar a semelhança da ideia de “julgamento contábil”, como uma espécie de “sopesamento” do intérprete contábil durante a construção de sentidos do texto legal para se chegar à norma (elemento de interpretação na Teoria dos Princípios) considerando as circunstâncias do caso concreto em que se dará sua aplicação.

Se a norma contábil é espécie de norma jurídica, premissa que adotamos como verdadeira, com subsídio na literatura pesquisada, transparece factível e justificável um esforço científico que verifique se (e em que medida) estes institutos interpretativos-normativos presentes nesta teoria do Direito podem ser incorporados pela Teoria da Contabilidade, até porque é nesta compreensão teórica que surge o tema da interpretação e, portanto, da aplicação de normas contábeis a casos concretos.

Estas breves referências mostram que pode haver uma troca teórica entre a Teoria da Contabilidade e a Teoria do Direito em relação a aspectos normativos derivados dos princípios, postulados e regras (e sua íntima relação com a interpretação de normas), o que entendemos ser útil à Contabilidade. E o primeiro passo investigativo nesse sentido é uma análise comparativa entre elas.

Este estudo comparativo se iniciará justamente com a definição de princípios, postulado e convenções no campo da Teoria da Contabilidade. Após, o mesmo será feito com base na Teoria dos Princípios, do Professor Humberto Ávila. A razão desta escolha se fundamenta no fato de que referida teoria é atual e foi construída a partir das contribuições de grandes nomes da filosofia e da teoria geral do Direito no Século XX sobre o tema dos princípios e sua diferenciação das regras, como Esser, Canaris, Dworkin e Alexy, dentre outros, dedicando-se a uma crítica acadêmica profunda e inovadora do pensamento de cada um dos teóricos analisados,

indicando inconsistências e apontando alternativas. A esse respeito, Martins-Costa (2018, p. 164) ressalta que a Teoria dos Princípios expõe uma visão “original e bem acabada concepção acerca da distinção entre os princípios e regras e de analisar criticamente os critérios até então adotados”. Com isso, ao final, a teoria em tela propõe uma visão madura não só em relação à classificação tripartite das normas jurídicas em princípios, postulados e regras e a relação existente entre elas, mas também do papel da interpretação jurídica na concretização e aplicação prática das normas, com uma conceituação de reconhecido poder epistemológico. Por fim, e não menos importante, é obra traduzida para outras línguas, justamente por compor a literatura mundial mais abalizada sobre o tema. Daí sua adoção nesta oportunidade.

Como a dissertação que será desenvolvida tem por foco a norma contábil, como elemento fundamental da Teoria da Contabilidade, e é trabalho produzido no Programa de Pós Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP, a teoria jurídica paradigma será abordada de forma objetiva e descritiva, sem qualquer análise crítica. Em outras palavras, as balizas da Teoria dos Princípios serão adotadas e explicadas tal como se encontram elaboradas, sem qualquer exercício crítico.

Ressalte-se que embora o trabalho tenha um viés interdisciplinar, o objetivo é demonstrar as potencialidades da própria Teoria da Contabilidade em relação à sua capacidade de oferecer à comunidade contábil novas ferramentas de interpretação normativa, através da investigação sobre a possibilidade de uma nova leitura dos conceitos de princípios, postulados e convenções, naquilo que for cabível. Portanto, não se trata de enxergar a Contabilidade como uma área de conhecimento “parasitária” de outras para construir seus “achados” (Smith 2003). Estamos, na verdade, de acordo com Flores et al. (2021), no sentido de que “a Contabilidade não pode ser vista como uma área de conhecimento vicária do Direito e nem de suas técnicas interpretativas (...), mas com um entendimento basilar necessário para que se compreenda as extensões e limites da interrelação entre esses dois campos do pensamento, assim como os propósitos fulcrais da informação contábil”.

Com efeito, de certo que há limites a serem respeitados, de forma que a investigação comparativa de uma teoria normativa jurídica no campo da Teoria da Contabilidade, uma vez demonstrada sua pertinência, também deverá identificar estes limites, objetivando contribuir com a produção científica útil e de interesse ao desenvolvimento da Contabilidade. Volta-se a ressaltar, inclusive, que o tema dos princípios normativos é um recorte no universo da interpretação normativa e que tem a distinção de ser tema caro tanto à Contabilidade, quanto ao Direito.

Ainda em relação à justificação da importância do tema, não é demasiado lembrar que o tema dos Princípios permeou a literatura contábil ao longo do Século XX. Um exemplo de destaque pode ser visto nos esforços de décadas de contabilistas americanos, como mencionado por Iudícibus (2007), e suas principais associações profissionais, como a *American Accounting Association* (AAA) e a *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), sobre a tentativa de estabelecimento de princípio contábeis, como bem demonstrado, por exemplo, por Hendriksen & Breda (2016), cuja obra dedicou, inclusive, todo um capítulo para o tema, denominado exatamente de a “Busca de Princípios”⁴, algo que é bem ilustrado pela obra de Moonitz (1961), de meados do Século XX, quando ainda se lutava para o estabelecimento de “postulados” e sua diferenciação de “princípios” no campo da Contabilidade.

O que se nota é que a conceituação de princípios na Contabilidade no tempo encontrou dificuldades, girando em torno de ideias como “verdades fundamentais” ou “diretrizes de ação”. Por isso mesmo, sem se alcançar uma conceituação útil e de consenso, Hendriksen & Breda (2016) mostram que o processo de desenvolvimento histórico da Contabilidade americana levou progressivamente ao abandono da tentativa de conceituação teórica de “princípios” de Contabilidade e uma substituição por “padrões” de Contabilidade, de aspecto mais “prático”, como descrito por Most (1977, p. 63), presente ainda hoje nas normas do IASB e do FASB, referências da Contabilidade mundial.

Também podemos observar que a atual literatura da Teoria da Contabilidade ainda se refere a “princípios” (por exemplo, “do custo original como base de valor”, da “realização da receita e da confrontação das despesas”, “do denominador comum monetário”), como o ponto de partida para a compreensão de como se aplicar as normas contábeis a casos concretos. Isto quando não nos deparamos com entendimentos doutrinários em que tais balizas são, para uns, “princípios”, mas, para outros, “postulados”. Um bom exemplo é a Resolução CFC nº 750/93, que, embora já revogada, dispõe sobre os “Princípios Fundamentais de Contabilidade”, elencando, logo de início, a “Entidade” e a “Continuidade” como princípios (artigo 3º, incisos I e II, respectivamente), conceituação esta aceita por parte da doutrina, como em Ribeiro & Coelho (2014, p. 19), mas desafiada por outros, que as enxergam como Postulados, a exemplo de Iudícibus (2000, p. 47-48) e Azevedo (2011), o que não deveria ocorrer se os conceitos já estivessem bem solidificados na Teoria da Contabilidade.

⁴ Capítulo 4.

Cite-se, também, dentro desse contexto histórico, sobre a criação da expressão “Princípios Contábeis Geralmente Aceitos”, tão cara na Contabilidade, inclusive no Brasil, plasmada nos *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) e que não revelam, na verdade, princípios propriamente ditos, mas algo mais próximo a “convenções” ou “práticas” de Contabilidade aceitas como “adequadas” pela “comunidade contábil”, uma vez fixados os objetivos da Contabilidade.

Entretanto, o que a Teoria dos Princípios, adotada como paradigma neste trabalho, ensina, é que Princípios são uma das espécies de normas, com natureza bem definida, cuja compreensão pode subsidiar ou mesmo resultar na aplicação direta da norma ao caso concreto, sem necessidade, muitas vezes, de se recorrer a uma “Regra/Convenção”. Supera-se, assim, a ideia de princípios como mera “referência”, o que é algo poderoso, podendo ser útil se levada para o campo da Teoria da Contabilidade.

Por fim, um último ponto a justificar a pertinência do trabalho tem a ver com o fato de que a interpretação da norma contábil por contabilistas, especialmente no mundo das “normas internacionais”, faz corriqueiro uso de conceitos como “essência sobre a forma” e “julgamento”, com muitos trabalhos sobre esses temas, como, por exemplo, Carvalho (2010); Carvalho & Carmo (2013); Iudícibus (2010). Mas o que são esses conceitos fundamentais da Contabilidade no contexto do tema do trabalho proposto? São postulados? São princípios? São ferramentas de interpretação de normas contábeis relacionados a postulados e princípios? Ou são apenas manifestações práticas de algum outro elemento da teoria? O fato é que há, sem dúvida, uma relação entre essas “ideias contábeis” e a interpretação da norma, o que pode ser investigado a partir dos conceitos da tríade, reforçando o interesse pelo tema de pesquisa.

Pretende-se com a pesquisa do tema proposto contribuir com o campo da Teoria da Contabilidade no que diz respeito ao entendimento de como a interpretação do conjunto das normas contábeis se daria se adotados os conceitos e interações de postulados, princípios e regras/convenções da Teoria dos Princípios, de forma a resultar em informação contábil relevante, confiável e comparável para a tomada de decisões por parte de seus usuários.

Desta forma, entende-se viável investigação mais profunda sobre quais são as pontes existentes entre as duas Teorias (da Contabilidade e do Direito), mediante análise comparativa, tal como exposto acima.

1.5 Revisão da literatura

A revisão da literatura em torno do tema de pesquisa permite identificar trabalhos debruçados sobre critérios de classificação contábil de fenômenos econômicos e poucas referências à interpretação da norma contábil. Por outro lado, no campo do Direito encontram-se trabalhos recentes que investigam a relação entre o sistema jurídico e o contábil, especialmente quando o foco é o Direito Tributário, já que os juristas foram incentivados a analisar suas aproximações e distanciamentos normativos pela introdução das normas internacionais de Contabilidade no Brasil, como se vê, por exemplo, em Bianco & Junior (2019); Delgado (2017); Martinez (2002, 2011); Nunes (2013), dentre outros (já que há muitos trabalhos nesse sentido). O interesse, nesses casos, porém, é entender como a norma contábil impacta a norma jurídica, especialmente no Direito Tributário, enquanto que nesta dissertação o que se procura é investigar o contrário, ou seja, como o Direito participa do universo normativo contábil (especificamente no campo dos postulados, princípios e regras).

Nesse sentido, observa-se haver poucos trabalhos contábeis que buscam investigar pontos de contato ou de distanciamento entre a norma contábil e a norma jurídica, ou, de outro modo, como a norma jurídica geral impacta, por exemplo, a interpretação da norma contábil, tendo sido encontradas menos referências neste sentido, como, por exemplo, nos artigos de Flores et al. (2021) ou nos trabalhos de Cardoso et al. (2010), Correia & Costa (2016) e Martinez (2011).

Em primeiro lugar, é importante destacar que a visão da doutrina contábil é de que o ordenamento contábil é formado por normas, como, por exemplo, em Lopes & Mosquera (2010) e Roman (2010), pressuposto que a presente pesquisa também adota.

Além disso, a Teoria da Contabilidade também se inclina pela classificação das normas contábeis em diferentes matizes: ou são postulados, ou princípios ou se encaixam em outras categorias, cuja classificação na teoria contábil é menos precisa (“Convenções”, “Normas” ou “Restrições”, como se encontra, por exemplo, em Iudícibus, 2000).

Ocorre que essa mesma referência classificatória, separando as normas em Princípios, Postulado e Regras, também é, classicamente, adotada pela Teoria Geral do Direito, como já mencionado.

Ainda, há que se destacar no campo da interpretação normativa contábil que com a adoção do “padrão internacional contábil” pelo Brasil, a literatura voltou a se debruçar pelo tema da “essência sobre a forma”, a exemplo de Iudícibus et al. (2005) e Carvalho & Carmo, (2013), e do papel do “julgamento” a ser feito pela comunidade contábil para fins de aplicação da norma contábil ao caso concreto, como em Dantas & Macedo (2013), para se entender sua

correlação com as ferramentas de interpretação da norma contábil, embora sejam poucas as referências literárias no sentido de tratar explicitamente a “essência sobre a forma” e o “julgamento” como elementos de interpretação normativa e sua conexão com postulados ou princípios.

Neste sentido, no que tange à questão do enquadramento da norma contábil (e sua aplicabilidade prática), os trabalhos verificados abordam temas mais ligados aos efeitos da interpretação das normas de Contabilidade, como a comparabilidade das informações contábeis produzidas com base num mesmo padrão contábil, a exemplo de Nakao (2012), e a importância do sentido de “regulação” do novo padrão, como nos trabalhos de Cardoso et al. (2009); Junior (2017). Ao mesmo tempo, há literatura estrangeira evidenciando preocupação com as dificuldades de interpretação da norma contábil no padrão IFRS pelo uso de “expressões de incerteza”, como descrito por Douplik & Richter (2003), o que se estende à literatura nacional, como em Martinez (2002).

Ainda no plano teórico, há também iniciativas recentes pela rediscussão de conceitos contábeis, como a proposta por Carneiro (2019), neste caso, fruto da produção acadêmica do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP, peça fundamental à questão da interpretação da norma contábil.

Na literatura internacional também pode-se citar, por exemplo, o trabalho de Kvaal & Nobes (2010), que verificaram em pesquisa empírica o fato de que a prática contábil do padrão IFRS de dezesseis países analisados não são as mesmas, com “significantes evidências” de que há continuidade na utilização de práticas que já eram adotadas antes do padrão internacional, além da existência de “padrões nacionais” de Contabilidade dentro do IFRS. Este tipo de pesquisa normativa no campo da Contabilidade é importante porque confronta “expectativas” da Contabilidade quando se organiza “normativamente” – por exemplo, procurando por princípios e estabelecendo padrões contábeis com base em uma “estrutura conceitual” (no caso do estudo mencionado, para gerar comparabilidade entre demonstrações financeiras) e o fato de que a norma não é um objeto pronto, mas algo a ser construído por cada intérprete a partir do texto normativo, como analisaremos na Teoria dos Princípio.

Como já exposto, diferentes interpretações da norma são admissíveis, afinal, a norma contábil é espécie de norma jurídica e a norma não se confunde com seu texto, sendo, na verdade, o resultado de sua interpretação (Ávila, 2012). Mesmo os esforços de “padronização contábil”, essência das IFRS, por exemplo, admitem divergências, pois, a Contabilidade é ciência social. Porém, diferentes interpretações devem se fixar dentro de parâmetros jurídicos

identificáveis e não em conclusões totalmente subjetivas, que é justamente o campo de atuação dos postulados, princípios e regras.

Nesse sentido, um dos objetivos da pesquisa que estamos propondo é, justamente, a de verificar a viabilidade (através do estudo comparativo) de se trazer para o campo da Teoria da Contabilidade algumas das balizas desenvolvidas no campo do Direito a respeito da ideia de que as divergências interpretativas devem estar contidas dentro de critérios normativos que decorrem da própria natureza da norma (seja a norma-princípio, a norma-regra ou a norma-postulado), o que, necessariamente, diminui o campo de interpretações possíveis (bem como as “incertezas” e “subjetivismos”). Se há evidência empírica (Almeida & Lemes, 2013) de que as interpretações de auditores que participaram do estudo são diferentes, então é preciso entender se o exercício hermenêutico por parte deles (como intérpretes) está sendo feito dentro dos parâmetros intrínsecos à teoria normativa, no caso, limitados na análise de princípios, regras e postulados, que é o recorte deste trabalho.

1.6 Metodologia

A presente dissertação versa sobre tema de interesse da Teoria da Contabilidade, pautado no aprofundamento dos conceitos de postulados, princípios e regras com base em diálogo normativo com a Teoria Geral do Direito, estabelecendo-se uma comparação entre os conceitos existentes na literatura em cada uma destas área do conhecimento.

No campo do Direito, adotou-se especificamente a Teoria dos Princípios, de Humberto Ávila. Portanto, o trabalho não enveredará por outras teorias ou concepções jurídicas. Adota-se uma teoria jurídica específica, para estabelecer, no âmbito normativo, qual relação pode ser estabelecida entre a Contabilidade e o Direito, a partir da premissa de que a norma contábil é espécie de norma jurídica, aproveitando-se da evolução epistemológica do Direito sobre o tema dos princípios para se verificar eventuais contribuições no campo da Contabilidade.

Trata-se de trabalho de natureza eminentemente teórica. Para realizá-lo, escolheu-se a pesquisa bibliográfica e documental, de cunho exploratório, no campo da Contabilidade, procurando identificar as visões de teóricos contábeis sobre a tríade postulados, princípios e regras, de autores nacionais e estrangeiros, de forma a identificar entendimentos semelhantes e eventuais divergências relevantes. Com isso, objetivou-se reunir visões diversas e, assim, desenhar o conceito da Teoria da Contabilidade sobre a tríade estudada.

Após, analisou-se a Teoria dos Princípios, com o objetivo de destacar e explicar os seus conceitos sobre postulados, princípios e regras, mas com a única preocupação de possibilitar, na etapa seguinte do trabalho, a confrontação com os achados no campo da Contabilidade.

1.7 *Delimitação do trabalho*

A primeira limitação da pesquisa é que o tema da interpretação normativa na Contabilidade será analisado apenas sob o enfoque dos postulados, princípios e regras/convenções.

A segunda limitação é que o paradigma de princípios, postulados e regras no campo do Direito será, especificamente, a “Teoria dos Princípios”, do Professor Humberto Ávila (Ávila, (2012) e não outra, como já detalhado no tópico que cuida das justificativas do trabalho. Isto porque o esforço de pesquisa recai sobre a compreensão do tema no campo da Teoria da Contabilidade, mediante sua comparação com a Teoria dos Princípios.

Uma terceira limitação é que, do confronto dos conceitos de postulados, princípios e regras na Teoria da Contabilidade e na Teoria dos Princípios, surgirão referências a outros temas contábeis importantes, como, por exemplo, o *true and fair override* e os julgamentos e incertezas contábeis. Porém, não aprofundaremos estes temas, que serão abordados apenas com o objetivo de contribuir para a comparação objeto desta dissertação.

1.8 *Estrutura do trabalho*

O trabalho está estruturado em 5 (cinco) Capítulos, sendo o primeiro deles esta introdução e o último as conclusões da pesquisa.

O Capítulo 2 discorrerá sobre os conceitos de postulados, princípios e “convenções” (normas/regras) que se encontram na literatura que discorre sobre a Teoria da Contabilidade, selecionando, para isso, teóricos nacionais e estrangeiros que pensaram o tema dos princípios contábeis.

Para isso, iniciaremos com alguns aspectos básicos que devem nortear estudos normativos em Contabilidade, como, por exemplo, seus objetivos, o processo contábil, a internalização do “padrão contábil internacional” pelo Brasil. Feito isso, também abordaremos, de forma expositiva, elementos introduzidos na normatização contábil brasileira pelas normas internacionais e que possuem conexão com o tema dos princípios como elementos de

interpretação da norma, como, por exemplo, o caráter “principiológico” da nova Contabilidade, a regra do *true and fair override*, a essência sobre a forma e a natureza dos julgamentos contábeis. De se ressaltar que a presente dissertação não tem por intenção explorar estes temas contábeis em profundidade, mas apenas colher seus elementos principais de modo a encaixá-los na temática dos postulados, princípios e regras, tanto sob a ótica da Teoria da Contabilidade, quanto da Teoria dos Princípios.

O Capítulo 3 tratará dos conceitos de postulados, princípios e regras na Teoria dos Princípios, do Prof. Humberto Ávila, que é a teoria jurídica paradigma adotada para fins de comparação como a Teoria da Contabilidade. Seu objetivo maior será o de apresentar, de forma descritiva, sem análise crítica, pelas razões já expostas, os conceitos que se extraem desta teoria jurídica sobre a tríade normativa em questão. Importante destacar que a análise a ser feita no Capítulo 3 do trabalho se norteará pelos elementos teóricos que possam contribuir com o objetivo maior da dissertação, que é a comparabilidade destes conceitos extraídos de uma teoria jurídica específica com a Teoria da Contabilidade. Portanto, não faremos uma descrição exaustiva da Teoria dos Princípios.

No Capítulo 4 realizaremos as comparações entre os conceitos de postulados, princípios e convenções/regras pesquisadas na Teoria da Contabilidade e na Teoria dos Princípios, com o objetivo de verificar se há pontes que podem ser construídas entre estas duas áreas de conhecimento em relação à temática objeto desta dissertação.

2 Postulados, princípio e regras na Teoria da Contabilidade

2.1 *A norma contábil como espécie de norma jurídica*

O estudo das características das normas contábeis (vistas sempre no conjunto do ordenamento normativo contábil) se inicia com a premissa de que se trata de espécie de norma jurídica, ainda que com suas peculiaridades.

Portanto, parte-se da ideia básica de que a Contabilidade possui um ordenamento jurídico que a regula, constituindo um subsistema jurídico para fins de estudo, já que é fundamental para a validade de todas as análises e comparações que serão feitas entre os elementos deste subsistema normativo (contábil) e aquele em que se insere na Teoria dos Princípios.

Primeiramente, de se frisar que não se está dizendo que a Contabilidade é uma área de conhecimento vicária do Direito, ou que perderia sua essência, sua autonomia, seus princípios e seus objetivos. Esta é uma observação importante porque a doutrina contábil vem se manifestando a esse respeito especialmente após a introdução da norma contábil internacional e seus reflexos no Direito, em especial, a bem da verdade, do Direito Tributário, como, por exemplo, no trabalho de Flores et al. (2021), que observam o seguinte:

“(...) a Contabilidade não pode ser vista como uma área do conhecimento vicária do Direito e nem de suas técnicas interpretativas, e isto em nada se relaciona com a busca por uma legitimação social da profissão, mas com um entendimento basilar necessário para que se compreenda as extensões e limites da interrelação entre esses campos do pensamento, assim como os propósitos fulcrais da informação contábil.”

Embora o contexto da afirmação acima tenha sido feito na análise da intercambialidade e suas limitações entre os conceitos do Direito Tributário e da Contabilidade, o que não é o caso desta dissertação, ele é útil, pois o que se quer aqui é destacar o fato de a Contabilidade ter optado pela normatividade como *instrumento de sua execução – em linha com a observação de Schoueri (2012, p. 14) -, ou seja, faz uso de normas jurídicas para que possa atingir suas finalidades e objetivos, de acordo com seus próprios conceitos e critérios*. Portanto, ao fazer uso da normatividade, é o Direito que se adapta à Contabilidade (sendo seu instrumento) e não o contrário, razão pela qual estamos de acordo com a doutrina colacionada.

Por outro lado, a natureza jurídica das normas impõe à Contabilidade modo específico para atingir suas finalidades e objetivos: o caminho da normatividade.

Desta forma, seu regramento, qualquer que seja ele, pode ser visto como um subsistema jurídico (incluído no universo do Direito), de modo que sua não observância por parte do aplicador contábil implica algum tipo de consequência jurídica, tanto para a entidade em favor de quem a Contabilidade foi feita, quanto para a(o) contabilista que a preparou.

O que nos leva a partir da premissa de que a norma contábil é espécie de norma jurídica não é o fato, simplesmente, de haver leis que disciplinam métodos contábeis no Brasil, a exemplo da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações - LSA) e da Lei nº 10.406/02 (Código Civil Brasileiro - CCB), artigos 1.179 a 1.195, pois é perfeitamente possível a existência da Contabilidade apenas com base em normas expedidas por órgãos “técnicos”, sem “interferência” de leis emanadas do parlamento, como, aliás, é defendido na doutrina brasileira, como nas referências que constam em Santos (2010), que destaca a visão do Profs. Nelson Carvalho e Eliseu Martins em entrevistas sobre a convergência da norma internacional ao Brasil. Este é um aspecto importante da normatização contábil e que a doutrina destaca como sendo inerente às peculiaridades da Contabilidade. Correia & Costa (2016), por exemplo, citam que a normatização contábil apresenta características próprias que, na concepção dos autores, faz necessária uma “releitura do modelo tradicional de criação do direito positivo, abrindo-se campo maior de regulação infralegal, via de regra oriunda de órgãos e entidades administrativas dotados de conhecimentos técnicos em campos específicos de atuação”. Esta visão dos autores se dirige à “flexibilização” do princípio jurídico da legalidade, para permitir que atos infralegais (pronunciamentos, interpretações e orientações técnicas dos CPC adotados pelos órgãos reguladores) possam inovar o ordenamento jurídico.

Assim, por exemplo, a disciplina normativa da escrituração contábil poderia emanar exclusivamente do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), como órgão de classe, ou mesmo, eventualmente, de uma entidade especialmente constituída para isso, a exemplo do próprio Comitê de Pronunciamentos Contábeis (o que não é a realidade hoje, frise-se). A questão é que a juridicidade da Contabilidade tem a ver com a forma de sua instrumentalização, que se dá por normas que formam um ordenamento de características jurídicas e conteúdo contábil.

Como este não é o foco da presente dissertação, cabe apenas pontuar que há doutrina manifestando-se sobre a natureza jurídica da norma contábil, tanto no passado, à época da edição da Lei nº 6.404/76, que conteria o “Direito do Balanço”, na expressão de J. L. Bulhões Pedreira, citado por Pacheco (2010), como, mais recentemente, com o “Direito Contábil”, expressão que tomou força com a introdução das novas normas internacionais de Contabilidade

pela Lei nº 11.638/07, como citado por Fernandes (2013) e mesmo os estudos de Fábio Konder Comparato sobre a “natureza jurídica do balanço”, como citado por Lopes (2011); Lopes & Mosquera (2010).

Nesse sentido, Lopes (2011, p. 13) esclarece que o caráter jurídico das normas contábeis decorre do que chama de “processo contábil” (bem explorado em Lopes & Martins, 2005), que demonstra que a Contabilidade não é um processo estanque. É “fenômeno social que responde às demandas da sociedade como ciência social que é”. Daí reforça que a Contabilidade interpreta simbólica e convencionalmente a realidade, traduzindo fatos econômicos em conceitos e valores. Citando Fabio Konder Comparato, Lopes expõe que essa tradução se dá pelo uso de métodos para transformar a realidade fática em uma grandeza pecuniária, com uso de juízos de valor. Desta forma, o “processo contábil” evidencia que a Contabilidade é um negócio jurídico e não só uma “declaração formal” (Lopes, 2011, p. 14). Conseqüentemente, a expressão “política de balanço”, utilizada pelo autor, expressa, segundo ele, “princípios, regras e procedimentos visando à obtenção de resultado específico desejado”, o que alerta ser diferente da expressão “política contábil”, por seu sentido ser mais amplo, incluindo “os ditames do próprio ordenamento legal” (Lopes, 2011, p. 19).

N. Martins (2012, p. 268) também compartilha da mesma opinião de que a Contabilidade também é Direito, pois sua “estrutura está, aliás sempre esteve, e agora, com maior intensidade com o advento da nova Contabilidade, disciplinada em regras que impõe conduta a seus usuários”.

Ainda, N. Martins (2012, p. 270) observa que a linguagem com que a LSA trata das demonstrações financeiras é “modalizada”, impondo condutas, normatividade esta estendida pela Lei nº 11.638/07 para disposições emanadas pela CVM (como abordaremos mais à frente, esta extensão também alcança normas expedidas por outros “órgãos”, como o CFC). Finalmente, cita a previsão de consequências pelo descumprimento das normas, citando como exemplo a LSA, artigos 117, § 1º e 158, incisos I e II.

Cardoso et al. (2010), ao tratar da relação entre regulação contábil e a teoria tridimensional do Direito de Miguel Reale, reforça a ideia de que os fatos econômico-financeiros de interesse da Contabilidade são transformados em normas (jurídicas), o que permite sua análise pelo Direito. Embora não seja o foco da presente dissertação, vale destacar que neste estudo se analisa, no campo das normas contábeis, o papel e a relação entre o fato (contábil) e o valor que compõe a norma. A questão que será investigada neste trabalho é o papel que o valor possui na identificação de uma norma como postulado, princípio ou regra, a

partir da Teoria dos Princípios. De qualquer forma, o estudo de Cardoso et al. (2010) é importante, porque reforça a natureza normativa da Contabilidade.

Martinez (2011), a seu turno, explora a influência da linguagem contábil no Direito Tributário, já que a legislação tributária muitas vezes se utiliza de diversos conceitos contábeis, como no caso do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, que parte do lucro líquido societário-contábil para definir não só sua materialidade como também sua base de cálculo. Embora neste estudo a ênfase se dê no aspecto jurídico da linguagem contábil (para atender aos interesses do Direito), o autor destaca a figura do “Direito Contábil”, em que o Direito é utilizado como instrumento de “elucidação dos conceitos contábeis”, fazendo uso da expressão “normas jurídicas contábeis” e afirmando que alguns métodos da Contabilidade foram juridicizados, em linha com a premissa que estamos defendendo.

Finalmente, citamos o trabalho de Correia & Costa (2016), que trata diretamente da normatização contábil e dos “veículos introdutórios de normas contábeis, os critérios de solução do conflitos e (...) contornos do exercício da competência normativa pelos órgãos e entidades pertencentes à administração pública em matéria contábil”, também reforçando a natureza normativa da Contabilidade. Embora neste estudo o foco se dê na análise de princípios jurídicos ligados à administração pública sobre a normatização contábil, sem explorar a natureza dos princípios contábeis, os autores fazem uma correlação entre a necessidade de padronização da Contabilidade, através da “definição de princípios e regras norteadores dos registros contábeis” e da “caminhada rumo à normatização contábil”, com a necessidade de “fixação de normas gerais capazes de orientar os registros contábeis”. Ou seja, reforça a natureza normativa da Contabilidade.

Os elementos clássicos que caracterizam normas como jurídicas são destacados por Bobbio (1999, p. 22), ao discorrer que o Direito deve ser necessariamente compreendido como um ordenamento. O autor resgata a ideia de que uma norma que pertença ao Direito (norma jurídica) possui um modo próprio pela qual se torna eficaz (ou seja, a forma como exerce eficácia social) “a partir de uma complexa organização que determina a natureza e a entidade das sanções, as pessoas que devam exercê-la e sua execução”. Resumidamente, Bobbio destaca que a norma jurídica é aquela que faz parte de um ordenamento que se faz valer pela força (a ideia de consequência ou de “sanção”), proveniente de um “poder soberano”, representado pelo “conjunto de órgãos através dos quais um ordenamento normativo é posto, conservado e se faz aplicar” e que “detém o monopólio do exercício da força”.

Dois pontos a destacar da lição de Bobbio: a) isto não quer dizer que cada norma individualmente considerada preveja uma consequência (jurídica). Há normas que tratam de competências institucionais, de finalidade genéricas e outros temas cuja natureza não demanda uma consequência imediata. Entretanto, como estas normas todas se entrelaçam num conjunto, as consequências estarão no ordenamento normativo; b) consequência não é, necessariamente sanção. Consequência é gênero e sanção é apenas uma de suas espécies. Isto é especialmente importante na Contabilidade, cujo ordenamento prevê diversas consequências, dentre elas (mas não necessariamente), sanções.

É nesse sentido, portanto, que Júnior (1994, p. 123) conceitua a norma jurídica como um “direito vinculante, coercitivo no sentido de institucionalizado, bilateral, que estatui uma hipótese normativa (*facti species*) à qual imputa uma consequência jurídica (que pode ou não ser uma sanção), e que funciona como um critério para a tomada de decisão (decidibilidade)”.

Por exemplo, o CPC 23 prescreve que mudanças de políticas contábeis por parte de uma entidade tem por consequência, em algumas situações, a “aplicação retrospectiva” desta política, para preservar a comparabilidade entre períodos. É uma consequência (vinculante, pois jurídica), mas não uma sanção. O mesmo se dá no caso de erro de que trata o mesmo CPC 23: há uma consequência jurídica que obriga a entidade a corrigi-los, seguindo, aliás, critérios estritos.

Mas também há casos em que a consequência é uma sanção, como aquela que prevê aplicação de suspensão do registro profissional da(o) contabilista que exercer sua função fraudando a escrituração ou por “comprovada incapacidade técnica” (ou seja, de alguma maneira, por imperícia ou má-fé no exercício da profissão), nos termos das alíneas “d” e “e” do artigo 27 do Decreto-lei nº 9.295/46 (que cria o CFC e define as atribuições da(o) contador).

Um último ponto sobre a natureza jurídica da norma contábil é o seguinte: a Contabilidade no Brasil recebe tratamento legal pelo menos desde o Código Comercial de 1850, quando os métodos e critérios de contabilização de transações passaram a ser regidos por normas jurídicas, ou seja, contabilistas passaram a ser obrigados a contabilizar suas transações de acordo com as balizas da legislação.

Na sequência do Código Comercial, tivemos outros dispositivos legais relevantes versando sobre Contabilidade, como o Decreto-Lei nº 2.627/40, a Lei nº 6.404/76, o Código Civil Brasileiro (Lei nº 10.406/02) e, mais recentemente, as Leis nº 11.637/08 e 11.941/09. Por isso mesmo dissemos acima que a Contabilidade brasileira optou pela normatividade como instrumento de sua execução.

Milenar como é, conforme destacado por Hendriksen & Breda (2016, p.); Most (1977, p. 23 e ss.), a Contabilidade foi aplicada por tempos sem intervenção estatal ou regulação central, ainda que com profundas limitações, como instrumento útil de controle patrimonial e de desempenho financeiro de empreendimentos em geral. Entretanto, o Direito pode trazer a Contabilidade para o seu campo de domínio normativo, o que de fato ocorreu.

O mecanismo pelo qual o Direito capturou a Contabilidade – melhor dizendo, impôs sua disciplina ao conjunto de normas de Contabilidade -, é relativamente simples.

Em primeiro lugar, a Lei nº 10.406/02 (CCB) obriga entidades em geral a possuir um “sistema de Contabilidade” (escrituração contábil), ou seja, um registro oficial dos eventos econômicos de interesse da Contabilidade. Obriga, ainda, que a escrituração seja elaborada por contabilista (artigo 1.182 do CCB), ou seja, profissional tecnicamente capacitada(o), segundo as leis brasileiras. Quem são estas(es) profissionais? Aquelas(es) que se formam em escolas autorizadas por lei e que obtêm a correspondente autorização por parte da entidade profissional a quem a lei atribui referida competência – o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), nos termos do Decreto-lei nº 9.295/46, artigo 12.

Ainda, é este mesmo Decreto-lei que delega ao CFC a atribuição de regular a respeito dos “princípios contábeis” e “editar as Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional” (artigo 5º, alínea “f”).

Eis, aqui, o mecanismo padrão em que a lei (no sentido estrito) cria órgão técnico de Contabilidade (CFC) e a ele delega a normatização correspondente. Ou seja, o CFC é entidade normatizadora de Contabilidade, porque assim a lei quer e autoriza, delegando a prerrogativa.

Mas é fundamental se lembrar que, no Brasil, a normatização contábil não é exclusiva do CFC. Pelo contrário, há muitas leis que fixam uma série de aspectos estruturais da Contabilidade, além de impor métodos e critérios contábeis, ou de proibi-los (como no famoso caso da proibição de reavaliação de ativos dado pela Lei nº 11.638/07, artigo 6º), engessando e esvaziando parcialmente, nestes casos, aquelas prerrogativas gerais por parte do CFC.

É verdade que há doutrina contábil no sentido de que a leis não deveriam se imiscuir na normatização contábil. Mas o interesse deste primeiro aspecto que estamos abordando não é entrar nesta discussão doutrinária, mas, sim, concluir para o fato de que a norma contábil é espécie de norma jurídica, razão pela qual se faz necessário estudar elementos normativos da Teoria do Direito (no caso, sobre princípios jurídicos) que possam contribuir para a interpretação da norma contábil.

Com a Lei 11.638, de dezembro de 2007, houve uma revolução no campo das normas contábeis, a começar por sua “declaração de independência” em relação a outros campos da

vida social, em especial da legislação tributária, da qual a Contabilidade sempre foi muito dependente. Santos (2010), em trabalho monográfico, faz um apanhado bastante robusto do processo de discussão e amadurecimento da implementação das normas contábeis internacionais no Brasil. Dentre as virtudes do trabalho, há entrevistas com professores de referência da Contabilidade brasileira, como Eliseu Martins e Nelson Carvalho, que contam detalhes das idas e vindas a respeito do modelo adotado pelo Brasil para permitir a adoção de novo padrão, desde um projeto de lei complexo e minucioso a ser aprovado pelo Congresso Nacional, até a estratégia vencedora de uma lei “geral” – a Lei nº 11.638/07 - traçando regras estruturais da nova Contabilidade e permitindo sua adoção com o apoio de entidade técnica específica para a concretização da convergência: o Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Mas o fato desta independência ter sido conferida por lei, apenas reforça o fato de que a Contabilidade continua sendo disciplinada por normas pertencentes ao ordenamento jurídico, de um subsistema cheio de peculiaridades, com figuras contábeis de interesse normativo inteiramente novas, especialmente os “Pronunciamentos”, as “Interpretações Técnicas” e as “Orientações Técnicas” emanadas do CPC, criado e gerido para balizar como métodos e critérios contábeis deverão (ou deveriam) ser efetivamente normatizados por “órgãos e agências”, tema que aprofundaremos a seguir.

Por fim, apenas destacamos que normas contábeis em nível infralegal (por exemplo, os Pronunciamentos Contábeis) possuem peculiaridades atípicas, como a estrutura do texto, a forma de sua organização e a própria linguagem utilizada. Há normas contábeis que se utilizam, muitas vezes, de exemplos numéricos (casos exemplificativos) como mecanismo para contribuir no entendimento do “sentido” do texto. Há outras que possuem “glossários” de termos e expressões, a exemplo do conceito de “contraprestação contingente” (*earnout*) do CPC 15. Estas são características distantes daquelas impostas aos textos normativos em geral, que seguem o critério de estruturação normativo da Lei Complementar nº 95/98.

Esta forma peculiar de estruturação do texto legal-contábil é um aspecto importante a ser destacado, porque é uma das formas que a norma contábil se utiliza para compor o “núcleo mínimo de sentidos” do texto legal, item que será estudado na análise da Teoria dos Princípios.

2.2 *A norma contábil na lei brasileira: a adoção do padrão contábil internacional*

Antes de avançarmos rumo à análise dos princípios, resta fazermos breve contextualização da nova mecânica normativa adotada pelo Brasil na implementação das normas contábeis internacionais.

Com a Lei nº 11.638/2007 e, posteriormente, com a Lei nº 11.941/2009, artigos 37 e 38, diversos dispositivos legais do Capítulo XV (“Exercício Social e Demonstrações Financeiras”) e XVI (“Lucro, Reservas e Dividendos”) da Lei nº 6.404/76 foram modificados, pavimentando, juridicamente, a introdução no Brasil do chamado “padrão internacional de Contabilidade”.

Esta modificação é que possibilitou a adoção, pelo Brasil, de todo um extenso conjunto de métodos e critérios contábeis produzidos pelo *Internacional Accounting Standard Board* (IASB), denominados de *International Financial Report Standards* (IFRS), através de um processo de “convergência” normativa.

No que interessa à presente dissertação, de se destacar que a Lei nº 11.638/07 pode ser dividida em duas partes básicas; a) a primeira, que introduziu novas normas contábeis diretamente na Lei nº 6.404/76, em seus artigos 1º e 2º (assim como o fizeram os artigos 37 e 38 da Lei nº 11.41/09); b) a segunda, e que é o ponto central e inovador a ser frisado, com repercussão no presente estudo, é o que se encontra no artigo 4º da Lei nº 11.638/07, ao introduzir o artigo 10-A na Lei nº 6.385/76, a chamada “Lei do Mercado de Valores Mobiliários”. Eis a redação deste dispositivo legal:

“Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de Contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.

Parágrafo único. A entidade referida no caput deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais.” (grifamos)

Como se vê, o “caput” do artigo 10-A é a base legal que possibilitou a participação ativa do denominado “Comitê de Pronunciamentos Contábeis” (CPC), criado no ano de 2005 pela Resolução CFC nº 1.055/05, quando já se discutia o modelo de convergência das normas internacionais do IASB para o Brasil. O CPC, segundo a própria lei, é a “entidade” preparada para “o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de Contabilidade e de auditoria”. Mais especificamente, o artigo 3º da Resolução CFC nº 1.055/05 dispõe o seguinte:

“O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de documentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.”

Esta divulgação de “princípios, normas e padrões de Contabilidade” ocorre pela emissão de “pronunciamentos e demais orientações técnicas”, e que se conhece como “Pronunciamentos Técnicos” (CPC), “Interpretações Técnicas” (ICPC) e “Orientações Técnicas” (OCPC).

O que se deve destacar, entretanto, é que a parte final do “caput” do artigo 10-A em tela dispõe expressamente que a Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e os “demais órgãos e agências reguladoras” *poderão*, no exercício de suas atribuições regulamentares, *adotar* referidos pronunciamentos e orientações técnicas, no todo ou em parte. Isto significa dizer que os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações emanados do CPC não são normas contábeis, não pertencem ao ordenamento jurídico-contábil e, portanto, não obrigam à sua observância. A internalização jurídica dos “princípios, normas e padrões” ao subsistema normativo contábil depende, necessariamente, de sua “adoção” (termo utilizado pelo artigo 10-A da Lei nº 6.385/76) pela CVM, pelo BACEN e demais órgãos e agências reguladoras, estas sim, competentes para impor, dentro de seus âmbitos de atuação normativa, a observância das normas contábeis às entidades obrigadas à Contabilidade. É por isso mesmo que o Conselho Federal de Contabilidade normatiza (“adota”) os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações, dando-lhes “vida jurídica”, tornando-se norma propriamente dita, já que dentre as atribuições legais do CFC se encontra a de “regular acerca dos princípios contábeis”, como dispõe o Decreto-Lei nº 9.295/46, artigo 6º, alínea “f”, na redação da Lei nº 12.249/10.

Mas o que podemos entender por “adotar”? Em linguagem mais ampla, adotar significa “assumir”, “acatar”, “seguir”. No sentido jurídico do artigo 10-A, porém, o termo “adoção” possui um sentido menos rígido, pois os órgãos brasileiros a quem as IFRS se destinam possuem a prerrogativa de rejeitar a adoção total ou parcial de uma ou outra norma. Por exemplo, a Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL), através do Despacho nº 4.722/09⁵, adotou expressamente diversos Pronunciamentos Técnicos, tal como lhe permite o artigo 10-A já citado, dentre eles o CPC 27 (ativos imobilizados). Porém, fez a ressalva de que a Interpretação Técnica CPC 01 (R1) – que trata dos contratos de concessão - não seria aplicável, pois, para o

⁵ <http://www2.aneel.gov.br/cedoc/dsp20094722.pdf>

órgão regulador, interessa que os bens vinculados à concessão, permissão ou autorização, passíveis de reversão como indenização (o que é comum aos contratos de concessão), sejam registrados no Ativo Não Circulante – Imobilizado.

Na verdade, a questão é mais complexa. Primeiramente, porque todo o esquema legal criado a partir das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09, artigos 37 e 38, foi construído para que o Brasil adotasse, de fato, os métodos e critérios contábeis internacionais. Portanto, a adoção dessas normas é a regra e só deve ser relativizada (pela não adoção) de forma justificada. Em segundo lugar, porque “CVM”, “BACEN” e “demais órgãos e agências reguladoras” não são “órgãos” equivalentes, nem possuem a mesma abrangência legal. Aliás, misturar entidades como a CVM e o BACEN (autarquias da administração direta da União), com o CFC (“autarquia especial”) e “agências reguladoras” (autarquia com regime jurídico especial, nos termos da Lei nº 13.848/2019⁶) não contribui para a compreensão da mecânica legal que envolve a adoção da “norma internacional de Contabilidade”.

De início, de se observar que a lei não cita expressamente o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) – como o faz com a CVM e com o BACEN -, o que acaba inserido o CFC dentro da expressão “demais órgãos” de que trata o “caput” do artigo 10-A da Lei nº 6.385/76. Como já citado anteriormente, a lei brasileira conferiu ao CFC a atribuição legal de “regular acerca dos princípios contábeis” (Decreto-Lei nº 9.295/46, artigo 6º, alínea “f”, na redação da Lei nº 12.249/10), o que significa dizer que a observância de sua normatização é obrigatória por contabilistas, estejam a serviço de uma empresa legalmente regulada ou não. Entretanto, no que tange ao tema da normatização contábil, o CFC é o mais abrangente dos “órgãos”. Em segundo lugar, de se questionar quais seriam “os demais órgãos” a que alude a lei que não a CVM, o BACEN (estes citados expressamente no artigo 10-A) e o CFC e que também não constituam “agências reguladoras” (como a SUSEP, ANS, ANEEL, por exemplo) e qual a importância de se diferenciar “órgãos” de “agências reguladoras”, quando, na prática, o que importa é que todos eles possuem competência legal para legislar nos seus respectivos âmbitos de atuação. O BACEN, por exemplo, não é agência reguladora no conceito da Lei nº 13.848/19, mas é o órgão competente para a fiscalização das instituições financeiras (Lei nº 4.595/64, artigo 8º, inciso IX⁷), o que também é uma das principais atribuições reservadas às agências

⁶ “Art. 3º A natureza especial conferida à agência reguladora é caracterizada pela ausência de tutela ou de subordinação hierárquica, pela autonomia funcional, decisória, administrativa e financeira e pela investidura a termo de seus dirigentes e estabilidade durante os mandatos, bem como pelas demais disposições constantes desta Lei ou de leis específicas voltadas à sua implementação.”

⁷ O papel de regulação normativa propriamente dita é do Conselho Monetário Nacional.

reguladoras. Ou seja, o BACEN faz, ao mesmo tempo, o papel de “órgão” e de “agência reguladora” (aqui, no sentido amplo, de fiscalização). Já o CFC é “autarquia especial” dotada de personalidade jurídica de direito público, a quem cabe, também, o papel fiscalizador.

Voltando ao CFC e à ideia de processo de “adoção”, de se frisar que o Conselho Federal adota integralmente os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações por meio da expedição das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC-TG), mantendo, inclusive, o mesmo número dos Pronunciamentos Contábeis, como forma de facilitar às(aos) contabilistas a remissão imediata ao conjunto de normas aplicáveis. É por isso que a comunidade contábil brasileira expressa, com naturalidade, a base legal de um determinado método e critério contábil através do CPC. Mas isso só ocorre com base na premissa de que os textos integrais dos CPC foram adotados pelo “órgão normatizador” (CFC ou CVM, por exemplo), o que, como dito, corresponde à realidade na maioria das vezes. Mas não nos esqueçamos: o artigo 10-A dispõe que os órgãos e agências regulatórias “poderão (..) adotar” os pronunciamentos e demais orientações técnicas do CPC. Não é uma imposição. Como exemplo, podemos citar os vários CPC não adotados até hoje pelo BACEN.

Assim, manifestamos divergência pontual com a doutrina que entende que os pronunciamentos do CPC são norma e obrigam, pois seriam “revestidos de toda forma e validade sendo aplicáveis dentro do estabelecido, de forma irretroatável, no ordenamento contábil brasileiro”, como em Lopes & Mosquera (2010, p. 67).

Uma última questão: Como fica a aplicação da norma contábil se o CFC adota um determinado Pronunciamento Técnico e o “órgão” ao qual se submetem empresas de um determinado segmento econômico não o adota? Como visto, o CFC adota os Pronunciamentos Técnicos CPC praticamente na íntegra, obrigando contabilistas à sua observância. Há um conflito entre normas? Entendemos que não.

A Contabilidade exigida por lei obedece a um só padrão contábil, que é aquele que constará na escrituração contábil da entidade. O que ocorre é que os “órgãos reguladores” também podem exigir a entrega de demonstrações contábeis no “seu padrão”, para fins de cumprimento dos interesses do regulador e de suas atribuições legais. Não se trata, portanto, de Contabilidade “paralela”, “não oficial” ou equívoco similar. O órgão regulador tem uma função, um dever legal de fiscalizar e orientar as empresas que estão sob sua responsabilidade. Para isso, possui a prerrogativa de exigir que as informações contábeis sigam, eventualmente, um modelo diverso daquele prescrito pelo CPC, gerando informação contábil útil apenas para o cumprimento de suas funções regulatórias.

Em resumo, este processo de normatização contábil através de normas expedidas por “órgãos e agências reguladoras” (e não por lei formal, como é o caso da LSA) é bastante peculiar (*sui generis*), já que começa com o processo de “convergência” da “norma internacional” - IAS (*International Accounting Standards*) e IFRS (*International Financial Report Standards*) -, o que significa traduzir para a língua vernácula o texto das normas internacionais e adaptá-las não só às balizas legais, como também à realidade econômica do país. Daí se chamar processo de “convergência”, e não de simples adoção.

2.3 Breve histórico da “busca por princípios” na Contabilidade

Feitas as incursões normativas essenciais, passemos ao tema dos princípios, começando com breve contextualização histórica para que as reflexões comparativas que são objeto da presente dissertação possam ser bem compreendidas.

A literatura demonstra que a preocupação da comunidade contábil com princípios é muito recente em comparação com a própria história da Contabilidade. Segundo Hendriksen & Breda (2016), que fizeram um apanhado bastante abrangente sobre o tema, a preocupação inicial em estabelecer princípios contábeis nos Estados Unidos da América do Norte remonta ao primeiro quarto do Século XX e está intimamente ligada aos eventos econômicos lá ocorridos desde o final do Século XIX até a quebra da Bolsa de Valores de Nova Iorque (NYSE) em 1929, quando “a busca por princípios” contábeis se tornou latente. Nesta busca, Hendriksen e Breda destacam a fase em que ela começa, a fase em que se acelera e, ao final, a fase em que a busca por princípios “se deslocou”, o que significou, em realidade, desistência por sua identificação, optando-se pelo estabelecimento de “padrões de Contabilidade”. Este dado é importante para a presente dissertação, pois indica que a natureza normativa dos princípios, se trazida para a Contabilidade, pode resgatar o caminho que lhe permita retomar a sua “busca”, a partir de referencial conceitual bem definido. Assim, pela importância contextual do tema, façamos uma breve incursão pelo histórico deste processo.

Hendriksen & Breda (2016) descrevem que a cultura contábil norte-americana herdou a tradição da Inglaterra, como consequência dos investimentos ingleses na América entre o final do Século XIX e começo do século XX, especialmente no processo de construção das indústrias mecanizadas e das ferrovias, fruto direto da revolução industrial inglesa, também bem retratada por Most (1977, p. 41 e ss.).

Com isso, a cultura da Contabilidade como instrumento de controle dos investimentos feitos por acionistas ingleses se fez necessária, daí florescendo, inclusive, a criação ou desenvolvimento de empresas de auditoria, fiscalizando os capitais ingleses aplicados em negócios de grande vulto do outro lado do Oceano Atlântico.

Ainda, a cultura de financiamento dos ingleses baseado em capital privado pulverizado também se fez presente nos EUA no começo do século XX, alavancando o crescimento da NYSE e da própria economia americana, constituindo terreno fértil para a criação de associações compostas por contabilistas, como a *American Accounting Principles Association* - AAPA (que depois se transformaria, primeiramente, na *American Institute of Accounting* - AIA e, posteriormente, no *American Institute of Certified Public Accountants* - AICPA) e da *American Association of Accountants* - AAA.

Importante destacar que estas associações profissionais marcam, até hoje, a cultura norte americana de deixar que a normatização contábil seja majoritariamente formulada por entidades contábeis e não pelo governo, como citado por Lopes & Martins (2005), o oposto do que se viu, até bem recentemente, no Brasil, por exemplo.

Hendriksen & Breda (2016) mencionam, ainda, que entre os anos de 1920 e 1930 houve uma mudança nos objetivos da Contabilidade, que passou a se preocupar mais com a produção de informações destinadas a investidores e acionistas, o que levou, inclusive, a um menor destaque dos balanços patrimoniais e mais peso à demonstração do resultado, além de um conceito mais uniforme de “lucro”.

Nesse período, a academia já se interessava pelo estabelecimento de um “referencial teórico” que pudesse ser seguido, destacando-se a tese de doutoramento de Willian Paton, professor de Michigan, publicada em 1922, sob o título de *Accounting theory*, que encerra com um lista de “postulados” (seis, no total), conceituados como “premissas básicas da Contabilidade”, dois dos quais – entidade e continuidade - se encontram ainda hoje como postulados também em teóricos conceituados, como, por exemplo, em Iudícibus (2000).

Com a quebra da NYSE e o consequente efeito na economia americana daquela época, que levou, inclusive, ao fechamento de todos os bancos, Hendriksen & Breda (2016) descrevem o surgimento de muitas críticas às entidades contábeis e a seus membros, culpando-os, em parte, por não conseguirem mostrar, com antecedência, as fragilidades de empresas tidas como financeiramente saudáveis, a exemplo do discurso proferido por J. M. B. Hoxsey na convenção de 1930 do AIA sobre a falta de “uniformidade na prática contábil”.

É nesse ambiente de fortes críticas que surge com força a ideia de que medidas deveriam ser adotadas, o que de fato ocorreu com a criação da “Comissão Especial de Cooperação com as Bolsas de Valores”, liderada por George O. May, então presidente do AIA, e que concluiu pela exigência das empresas que obtivessem registro para operar na bolsa de demonstrações financeiras acompanhadas de pareceres de auditores “credenciados”, contendo opinião sobre a fidedignidade, coerência e conformidade com “as práticas contábeis aceitas” (Hendriksen & Breda, 2016, p. 58).

Também, a partir daí, entendeu-se que seria fundamental à Contabilidade desenvolver “princípios” e que, segundo Hendriksen & Breda (2016), permitiram uma primeira reação à perda de credibilidade da Contabilidade em face dos acontecimentos econômicos. Isto se deu através do AAA, sob a liderança de Paton – justamente com base na sua pesquisa acadêmica, acima citada -, que passou a organizar e publicar uma série de “breves monografias sobre princípios contábeis”, sendo a primeira delas de 1936, intitulada *A tentative statement of accounting principles underlying corporate financial statements* e que objetivava se “chegar a um acordo quanto a uma base de considerações fundamentais que tenderiam a eliminar as variações aleatórias de procedimentos resultantes, não das peculiaridades de cada empresa, mas das diferentes idéias de financistas e executivos a respeito do que seria adequado, plausível ou convincente para os investidores num determinado momento”.

Surge, então, um conceito de princípios como uma “base de considerações fundamentais” a ser observada pelos procedimentos contábeis, ou seja, a ideia de princípios como “considerações fundamentais” e, mais do que isso, como um guia, uma referência para padronizar procedimentos contábeis e sua aplicação prática. Um exemplo interessante citado por Hendriksen & Breda (2016) foi o estabelecimento do custo como base de valor, o que demonstra uma visão que se aparenta mais com condutas prescritivas específicas, de “comportamento contábil”, do que com “considerações fundamentais”, o que será melhor discutido mais à frente. Por outro lado, deixa transparecer a aceitação importante de que referidos procedimentos comportariam certa margem de discricionariedade do contabilista, tendo em vista os usuários da informação contábil, além de respeito pelas “peculiaridades” da atividade de cada empresa como justificção para adoção de algum outro procedimento “não padrão”.

Na sequência, segundo Hendriksen & Breda (2016, p.74), em 1940, Paton e A.C. Littleton publicaram *An introduction to corporate accounting standards*, expondo o início de uma mudança conceitual em que o termo “princípio” (de Contabilidade) é substituído por

“padrão” (contábil), e que teria ocorrido porque os autores do estudo consideraram que princípios sugeririam “uma universalidade que obviamente não pode existir numa instituição de serviços como a Contabilidade”. Nesse sentido o estudo teria o propósito de servir como um “referencial”, um “corpo de doutrina coerente, coordenado e consistente” para a teoria da Contabilidade⁸. Conforme Hendriksen & Breda (2016), o estudo do AAA, de 1936, também teria substituído no título do trabalho, na edição de 1948, o termo “princípios” por “conceitos padrões”. Mas Most (1977, p. 52) faz referência ao fato de que, embora a estrutura formal de postulados, princípios e regras não aparecessem explicitamente no trabalho de Littleton, cita que o teórico enxergava a derivação de princípios como “boas práticas contábeis”, como “aquilo que contabilistas devem fazer”.

Este é um aspecto a ser ressaltado nesta dissertação, pois esta postura, de trocar “princípios” (*principles*) por “padrões” (*standards*) – e que veio não só a se repetir nos anos seguintes como a se consolidar no quadro normativo contábil atual - não é meramente de caráter semântico. Espelha a dificuldade dos teóricos da Contabilidade em encontrar um conceito científico robusto para os princípios, de modo que possam ser utilizados na prática com segurança, justamente a contribuição que esta dissertação pretende dar ao trazer a visão da Teoria dos Princípios (que destaca a natureza normativa dos princípios) para o campo da Contabilidade e, mediante comparação, mostrar como ela pode, também como área de conhecimento normativa, retornar ao estudo de princípios como instrumento de interpretação de suas normas.

Voltemos ao histórico. Ainda, segundo Hendriksen & Breda (2016), em 1937, Gilbert Byrne apresentou trabalho em sessão do AIA tomando como conceito de princípio, para fins contábeis, a definição dada pelo dicionário Webster, no seguinte sentido: “Uma verdade fundamental; uma lei ou doutrina abrangente, da qual outras decorrem, ou nas quais outras serão baseadas; uma verdade geral; uma proposição básica ou premissa fundamental; uma máxima; um axioma; um postulado”.

Esta proposta conceitual teria sido contraposta por George O. May, refutando a ideia de que princípios seriam “verdades fundamentais”, baseando-se em definição de outro dicionário (Oxford), como sendo o sentido correto a ser emprestado ao termo “princípio” segundo o entendimento do Comitê May, de 1932, e que seria assim conceituado: “Uma lei ou regra geral adotada ou considerada como diretriz de ação”.

⁸ Cita-se, por exemplo, a ênfase dada à “ideia” de vinculação de despesas e receitas.

Como observado por Hendriksen & Breda (2016, p. 73), essa definição de princípios correspondem mais a regras e “pressupõem a existência de todo o conjunto de fundamentos que formam o corpo da Contabilidade”. Mais uma vez, há evidências de que a ideia sobre “princípios” estava sendo formada como um corpo de regras, de prescrição de condutas, o que é um aspecto muito importante para o desfecho comparativo desta dissertação.

Por outro lado, teóricos contábeis americanos da época estavam enveredando pelo caminho de definir princípios a partir de conceitos gerais, dicionarizados (“verdades fundamentais”), não compatíveis com as ciências sociais. Pode-se imaginar no mundo das ciências duras, como a física, a existência de verdades dadas pela natureza, a serem descobertas (que é o grande encanto das *hard sciences*). Mas isso não ocorre no mundo das ciências sociais, de criação eminentemente humana, nas quais se encaixam a Contabilidade e o Direito. Nesse sentido, de se citar Carneiro (2019, p. 40), que faz análise do processo metodológico histórico por que passou a Contabilidade no dilema de ser ou não considerada “ciência” e sua relação com essa discussão.

Hendriksen & Breda (2016, p. 76) ainda citam outros esforços importantes na “busca por princípios”, como a publicação, em 1938, da obra *A statement of accounting principles* por Thomas Henry Sanders, Henry Rand Hatfield e Underhill Moore, que tinha por objetivo “enunciar os princípios e as regras de Contabilidade que determinam o que deve aparecer num balanço e numa demonstração do resultado, bem como nas contas a partir das quais serão construídos”. Destacamos aqui a observação de Hendriksen & Breda (2016) de que a obra se preocupou mais com as “práticas aceitas” à época e a introdução do termo “convenções” como “práticas consolidadas” para a preparação de balanços.

Ainda, destacam a obra de Stephen Gilman, *Accounting concepts of profits*, em que, segundo Hendriksen & Breda (2016, p. 76), o autor tenta “desfazer a confusão terminológica provocada pela introdução da palavra *princípios* no parecer de auditoria. Distingue regras, que podem ser feitas, de princípios, que não podem ser criados”. Por fim, destacam que a obra, ao analisar a questão semântica dos vários termos que vinham sendo utilizados, revelou que o problema em torno do debate terminológico ocultava uma “questão muito mais séria: quem devia determinar a divulgação de informações financeiras, e de que maneira”. De fato, este é um aspecto importante, primeiro porque deixa transparecer que a Contabilidade, não sendo ciência da natureza, precisa definir objetivos (que surgirão uma vez estabelecidos seus usuários). E que, dadas estas definições, tratará de estabelecer suas “regras”, a revelar questão

fundamental para esta dissertação: o caráter normativo da Contabilidade e, assim, a necessidade de construção de um conceito igualmente normativo de princípios contábeis.

Vistos estes elementos históricos iniciais, que inclusive revelam as noções mais fundamentais sobre a natureza dos princípios contábeis na visão dos especialistas americanos a partir do segundo quarto do Século XX, investiguemos a conceituação teórica de postulados, princípios e regras na visão de autores específicos.

2.4 *Objetivos da Contabilidade*

Antes de enfrentarmos o tema dos postulados, princípios e regras na teoria da Contabilidade, é necessário expressar quais são os objetivos atuais da Contabilidade brasileira – fruto da convergência do padrão internacional do IFRS – e que, na lição de Iudícibus (2000); Lopes & Martins (2005, p. 112) é constituir um conjunto de informações úteis para a tomada de decisões por parte de seus usuários (investidores e credores, no caso do *Conceptual Framework* do IASB e do CPC 00 (R2)). Esta é a visão da doutrina majoritária que iremos adotar, embora haja críticas, como, por exemplo, em Most (1977, p. 107 e ss.), tratando-se de debate complexo (como demonstrado por Carneiro, 2019) e que foge ao escopo do presente trabalho.

Entendemos que não se deve confundir a função da Contabilidade com seus objetivos. A função é conexas à sua natureza, que é a de constituir um corpo de informações. Os objetivos podem ser os mais diversos, caso em que a informação será moldada para atender aos usuários eleitos como seus destinatários. Nas IFRS, os usuários são investidores e credores, mas nada impede que um país adote outro padrão contábil em que os usuários seriam, por exemplo, os membros da Administração da empresa, pois também têm interesse direto na informação gerada pela Contabilidade. Usuários podem ser quaisquer pessoas que se interessam pela natureza da Contabilidade. Mas a natureza informacional não muda com os objetivos. Objetivos mudam a informação que será gerada (por exemplo, uso do custo histórico, corrente ou a valor justo para mensurar ativos de acordo com os objetivos de uma determinada Contabilidade), mas a missão de vida da Contabilidade é a de informar.

Este é o gancho fundamental que permite conectar a Contabilidade à normatividade, campo de estudo desta dissertação, pois a norma jurídica é formada por linguagem e seu sentido é construído pela via da interpretação. Como citado por Carneiro (2019, p. 50), “A utilidade da informação contábil pressupõe sua compreensão. Assim, cabe à Teoria da Contabilidade determinar critérios interpretativos que evidenciarão uma resposta mais adequada para

representação dos fenômenos patrimoniais”. No trabalho da autora, sugere-se que estes critérios interpretativos se encontrariam na própria teoria contábil (e deveriam se guiar pela “objetividade discursiva” – página 54).

Entretanto, nesta dissertação, enveredamos justamente pela possibilidade de se estabelecer que o conceito de princípio contábil a ser utilizado pela Teoria da Contabilidade seja extraído do Direito e do processo linguístico dele decorrente, já que a norma contábil é espécie de norma jurídica.

Quando se define o objetivo da Contabilidade com base em seus usuários, também se definem as regras, os métodos e critérios a serem aplicados. Por exemplo, quando se quer comprar uma empresa, o objetivo da Contabilidade muda, pois o usuário da informação (por exemplo, o adquirente) está interessado no valor justo dos ativos líquidos e na capacidade de geração de fluxos de caixa futuros. Assim, os critérios também mudam, o que faz com que o ajuste a valor justo de ativos e passivos seja exigido, não para desmerecer o padrão contábil usual (custo histórico), mas para ajustar as informações aos novos interesses, mostrando, no exemplo, a capacidade de geração de lucro, o que o padrão original só mostraria em outro momento. Não é outra Contabilidade; é a mesma Contabilidade, deslocada no tempo para atingir o interesse patrimonial daquele que se coloca como usuário (E. Martins, 2000b). Não existe forma alternativa, mas complementar (Martins, 2000, p. 35).

Assim, a questão da definição dos usuários é fundamental. O que inferimos, porém, é que usuários são aqueles que se interessam pela informação contábil em si mesma e não outros que partem da informação contábil para atingir seus próprios objetivos com base em suas próprias regras. Por exemplo, pode a Contabilidade brasileira ser desenhada para atender ao fisco como usuário? Ou: o fisco é (ou pode ser) usuário da Contabilidade? Sendo mais direto: é possível o estabelecimento de um “padrão contábil” que fixe como usuário o fisco?

Se adotada uma perspectiva estrita da ideia de “informação útil para a tomada de decisões por parte de investidores e credores”, o fisco não seria um usuário da informação contábil, já que ele não quer informações sobre o patrimônio, sua movimentação ou posição financeira para tomada de decisões de interesse da entidade. O fisco deseja, sim, informações para seu uso unilateral, ou seja, determinar a ocorrência de fatos geradores tributários e, principalmente, ter um ponto de partida para a formação da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a renda e a receita, porque isto lhe é conveniente.

Entretanto, deve-se também considera uma visão mais ampla da ideia de “informação útil para a tomada de decisões”, de forma a possibilitar que outros atores e atrizes sejam

igualmente considerados usuários da informação contábil, como professoras(es), estudantes e o, nesse caso, o próprio fisco, numa categoria que poderíamos chamar de “usuários especiais” da informação contábil. No caso do fisco, por exemplo, não se diz que não se utiliza da Contabilidade, mas apenas que não deve existir uma Contabilidade (no sentido próprio) cujas normas sejam orientadas para a satisfação de suas necessidades unilaterais. Contabilidade deve ser sempre feita para os usuários reais de sua informação, cabendo à lei tributária (e não à norma contábil) buscar na Contabilidade informação de seu interesse (por exemplo, o lucro líquido societário do período) e adaptá-la aos seus interesses, mediante aplicação de suas regras unilaterais. Pode a lei, inclusive, desfigurar a informação contábil por completo, se necessário, em livros extracontábeis, para satisfazer seus objetivos arrecadatórios (como ocorre com o “Lucro Real”, por exemplo, já que há casos em que, para fins societários, verifica-se prejuízo e, para fins tributários, lucro, ou vice-versa!). É nessa adaptação (extracontábil) que a lei tributária chegará às grandezas econômicas de seu interesse. Assim, quando se fala de “Contabilidade tributária”, em que seria possível montar “demonstrações contábeis tributárias”, isto não seria mais que um instrumento extracontábil com “cara de Contabilidade”, inteiramente definido pela lei tributária, para fins eminentemente arrecadatórios. Mas não deixa de ser verdade que a lei tributária, para construir “sua regra extracontábil”, debruçou-se sobre a informação contábil, utilizando-se dela como usuária especial.

2.5 *O conceito de postulados, princípios e regras na Teoria da Contabilidade pela visão de algum de seus expoentes*

A revisão de literatura sobre o tema mostra que não há uniformidade entre os teóricos da Contabilidade sobre os conceitos de postulados, princípios e regras e, portanto, sobre aquilo os define.

Assim, apresentaremos a seguir a visão de alguns de seus expoentes, brasileiros e estrangeiros, de modo a capturar os principais elementos que a teoria da Contabilidade moderna destaca sobre o tema.

2.5.1 *A visão de Sérgio de Iudícibus*

Iudícibus (2000) inaugura o tema dos postulados contábeis após definir os objetivos da Contabilidade, porque, para o autor, a relação é íntima, o que faz com que afirme que postulados

são “a estrutura de cúpula” apta a atingir os objetivos da Contabilidade, “o arcabouço sobre o qual repousa o desenvolvimento subsequente da teoria da Contabilidade” (página 51).

Neste sentido, entende que a relação entre os objetivos (da Contabilidade), os postulados, os princípios e as “normas e procedimentos” se dá pelo “nível de detalhes”, o que sugere, em primeiro lugar, uma hierarquia entre cada uma das espécies e, em segundo, uma relação de dependência.

O autor define postulado da seguinte forma:

“uma proposição ou observação de certa realidade que pode ser considerada não sujeita a verificação, ou axiomática”

Entretanto, faz duas observações: a de que, em Contabilidade, normalmente, a categoria de postulados engloba outras áreas de conhecimento e se relaciona com certos “aspectos ambientais” que interferem nas condições em que a Contabilidade deve atuar; postulados podem ser “meras exposições de verdades, mas que, por serem triviais ou por não delimitarem o campo dos princípios subsequentes, deixam de ter utilidade.” (Iudícibus, 2000, p. 46). Entretanto, pautando-se em Hendriksen, diz que “postulados normativos” – aqueles “que prescrevem o que a Contabilidade deveria fazer ou como deveria ser feito – não deveriam ser presumidos, mas explicitados. Com base nesta assertiva e no entendimento de Hendriksen, conclui que os postulados contábeis são “as premissas básicas acerca do ambiente econômico, político e social no qual a Contabilidade deve operar”.

Para o autor, há apenas dois postulados: o da entidade contábil e o da continuidade, ambos “ambientais”, e que constituem o “ pilar sobre o qual se baseia todo o edifício dos conceitos contábeis”, “pré-condições, de imperativos, de constatações, de verdades que desencadeiam os demais princípios” (página 50).

Como já esclarecemos anteriormente, não é o objetivo desta dissertação enveredar por postulados específicos, mas extrair sua conceituação com base na doutrina contábil. Ocorre que, como visto acima, não há uma análise mais profunda do conceito pelo autor. Por isso, é útil a investigação sobre o entendimento do autor a respeito dos postulados contábeis que elenca (entidade e continuidade), mas apenas com o objetivo de se extrair mais elementos a respeito de seu pensamento sobre o tema.

Em relação ao postulado da entidade, Iudícibus (2000, p. 47) invoca o entendimento de Moonitz (1961b) expressado no *Accounting Research Study* nº 1 (ARS 1), de que a entidade é uma “unidade econômica que tem controle sobre recursos, aceita a responsabilidade por tarefas e conduz a atividade econômica”. Ainda, aduz que entidade pode ser “qualquer indivíduo,

empresa, grupo de empresas ou entidades, setor ou divisão”, que exerça atividade econômica e que justifique “relatório separado e individualizado de receitas e despesas, de investimentos e de retornos, de metas e realizações”. O ponto fulcral destacado pelo autor para defender a “entidade” como um postulado é que traduz uma visão que permite “alocar contabilmente o que é da entidade e separá-lo do que é dos sócios”, ou seja, “separar o que pertence à entidade dos interesses residuais dos donos de capital”.

Já em relação ao postulado da continuidade, vale destacar a definição do autor no sentido de que, para a Contabilidade, as “entidades (...) são consideradas como empreendimentos em andamento (*going concern*), até circunstâncias esclarecedoras em contrário, e seus ativos devem ser avaliados de acordo com a potencialidade que tem de gerar benefícios futuros para a empresa, na continuidade de suas operações (...)”. O fundamental a ser destacado é que essa assertiva seria um postulado na visão do autor porque orientaria a forma de evidenciação (mensuração) dos recursos adquiridos pela entidade (pelo custo ou pelo valor descontado dos fluxos de caixa, por exemplo) que seja compatível com a ideia de *going concern*. De fato, na teoria contábil, há diferentes formas de mensuração de ativos (valores de entrada e de saída, como analisado por Martins, 2000a). Entretanto, diante do postulado da continuidade, não é lícito à (ao) contabilista adotar critério de mensuração que destoe da finalidade geral de “continuidade”, que é outro elemento a contribuir com a visão do autor sobre postulados (“finalidade geral”, a ser respeitada na identificação do critério de mensuração). Como veremos, entretanto, para a Teoria dos Princípios, a norma da “continuidade” teria mais características de princípio do que de postulado.

Por fim, de se notar que Iudícibus (2000, p. 76-77) também considera a “Prevalência da Essência sobre a Forma” como um postulado ou “pré-requisito”, ao afirmar que se trata “de algo tão importante para a qualidade da informação contábil”, mas não o faz no Capítulo sobre Postulados e, sim, curiosamente, como observação final ao encerrar o tema das “Convenções”. Também não explora o tema em mais detalhes. De qualquer forma, este é um aspecto importante para os fins da comparação teórica que será feito nesta dissertação.

Ao enfrentar o tema dos princípios, Iudícibus (2000, p. 59) faz referência à sua análise em outros estudos de que um princípio precisa ser, ao mesmo tempo, “relevante” (útil), objetivo e praticável. Entretanto, não volta ao tema de maneira específica na sua obra “Teoria da Contabilidade”, oportunidade em que também não os conceitua, apenas lista aqueles que considera se encaixarem na definição: princípio do custo original como base de valor (no

registro inicial); da realização da receita e da confrontação das despesas (competência); e do denominador comum monetário.

Ao se analisar o estudo do autor de cada um destes princípios, extraem-se as seguintes balizas essenciais: princípios podem ser consequências de postulados (o princípio do custo como base de valor seria consequência do postulado da continuidade); princípios estão conectados com os objetivos da Contabilidade, que, por sua vez, dependem da identificação de seus usuários. Mas não avança no tema, o que revela uma visão de que o conceito de princípio para a Contabilidade seria algo “natural”, que não requereria conceituação.

Na sequência, o autor trata da terceira espécie normativa: as “convenções”, que também chama de “normas” ou de “restrições”, definidas como aquelas que “qualificam e delimitam o campo de aplicação dos princípios em certas situações” ou que “delimitam ou qualificam melhor o tipo de comportamento necessário do contador em face dos amplos graus de liberdade que os postulados e princípios lhe permitem abarcar” (Iudícibus, 2000, p. 54 e 68).

Curiosamente, ao definir as “convenções”, o autor acaba trazendo mais alguns elementos sobre seu entendimento de postulados e, principalmente, princípios. Assim, primeiramente, postulados e princípios definiriam “comportamentos” (da(o) contabilista) a serem adotados, mas cujo “grau de liberdade” seria muito “amplo”. Assim, as “convenções” seriam balizas normativas às(aos) contabilistas, de natureza restritiva (“restrições efetivas ao livre uso dos princípios”), e que seriam dos seguintes tipos: convenção da objetividade; convenção da materialidade; convenção do conservadorismo (prudência); e convenção da consistência (uniformidade).

Nesta concepção, portanto, embora se fale em “restrição”, infere-se que a convenção contábil tem natureza de regra que define o critério (comportamento técnico) a ser adotado pela(o) contabilista (por exemplo, que reconheça e mensure o ativo imobilizado pelo valor do custo histórico), critério este que deve respeitar, necessariamente, os princípios normativamente definidos (ou seja, a convenção não pode violá-los). Nesse sentido, então, a convenção não possuiria caráter de restrição (do princípio) propriamente dita, mas de escolha de um (ou mais) comportamentos contábeis admitido pelos princípios. Restrição, assim, parece-nos estar sendo utilizada no sentido semântico de escolha de um (ou mais) critério(s) contábil(eis), dentre todos os disponíveis, que respeitem os princípios normativos, afastando, por consequência, os demais (aspecto muito importante na comparação a ser feita com a Teoria dos Princípios).

Ou seja, entendemos que, para Iudícibus, convenções contábeis “vinculam” a(o) contabilista àquele(s) critério(s) prescrito(s) pela(s) “convenção(ões)”, proibindo

(“restringindo”) a utilização de outros, ainda que estes outros critérios também respeitem os princípios.

Por exemplo, quando o CPC27 trata do critério de mensuração do ativo imobilizado adquirido pela entidade, estabelece o valor do custo histórico como critério a ser aplicado, e não outro. O critério eleito do custo histórico respeita os princípios contábeis e, portanto, é válido. Porém, afasta (“restringe o uso” de) outros critérios de mensuração existentes. Avançando no exemplo: custo histórico e valor justo são critérios de mensuração e obedecem (ambos) aos princípios contábeis. Porém, quando a convenção plasmada no CPC 27 opta pelo custo histórico como critério de mensuração, afasta o do valor justo; já o CPC 28 admite, em certas situações, os critérios de mensuração pelo custo ou pelo valor justo.

O autor ainda expõe claramente a relação de hierarquia entre postulados (no nível mais alto), princípio e convenções, relatando a dificuldade, muitas vezes, de “diferenciar rigorosamente tais categorias”.

Em resumo, para Iudícibus: a) há hierarquia entre postulados, princípios e convenções; b) um dispositivo contábil deve assumir uma das três formas normativas (deve ser ou postulado, ou princípio ou convenção); c) convenções também são chamadas de “normas”, o que parece significar que, para a doutrina de Iudícibus, “norma” (como sinônimo de convenção) seria espécie normativa (ao lado dos postulados e princípios) e não “gênero”. Assim, o que a doutrina de Iudícibus denomina de “convenção/norma/restricção”, a Teoria dos Princípios chama simplesmente de “regra”, o que é importante destacar desde já para fins de organização mental das variadas nomenclaturas que se encontrarão no Capítulo 4, na parte dedicada à comparação conceitual entre duas diferentes áreas de conhecimento (Contabilidade e Direito). Estes são, como veremos, um dos principais aspectos teóricos do tema destacado por Iudícibus para fins de comparação com os conceitos da Teoria dos Princípios a ser feito no quarto capítulo desta monografia.

Por último, importante registrar a conexão que faz entre o tema dos princípios contábeis e o das “qualidades da informação contábil” (Iudícibus, 2000, p. 76), que resulta nas denominadas “estruturas conceituais” (*conceptual framework*). Para o autor, as estruturas seriam pré-requisito aos “Princípios Fundamentais de Contabilidade” (expressão que, embora utilize apenas o termo “princípios”, congregaria a tríade postulados, princípios e convenções).

Em resumo, a visão de Iudícibus sobre o tema seria a seguinte:

Postulados	Princípios	Normas/Convenções	Características Gerais e Comuns
realidade/verdade não sujeita a verificação	o autor não oferece uma definição	qualificam ou delimitam o campo de aplicação dos princípios	destinam-se a atingir os objetivos da Contabilidade; e partem das características qualitativas da Contabilidade
prescrevem o que a contabilidade deveria fazer/como deveria ser feito ("finalidade geral")	precisa ser relevante, útil, objetivo e praticável	delimitam ou qualificam melhor o tipo de comportamento necessário do contador em face dos amplos graus de liberdade dos postulados e princípios ("restrições")	Há hierarquia entre eles
engloba outras área de conhecimento (aspectos ambientais)	definem comportamento, em sentido amplo	-	Distinguem-se pelo nível de detalhes com que trata o comportamento contábil; pode ser difícil diferenciá-los
premissas básicas (econômica, política, social) sobre as quais a Contabilidade deve operar	-	-	um texto contábil só pode corresponder a um deles

2.5.2 A Visão de Alessandro Broedel Lopes e Eliseu Martins

O tema dos princípios é tratado por Lopes & Martins (2005) dentro do capítulo que trata da “estrutura conceitual básica nos EUA e no Brasil”, revelando a conexão entre os temas.

Os autores enveredam, inicialmente, pelo histórico da Contabilidade americana a partir do final do Século XIX e pelo decorrer do Século XX, cujos elementos essenciais já foram abordados anteriormente nesta dissertação (item 2.3). Com isso, chegam na constituição do *Financial Accounting Foundation - FAF* e, em especial, do *Financial Accounting Standard Board - FASB*, como órgão que, desde a década de 70 do século passado, passou a emitir normas contábeis (“pronunciamentos”) aceitas não só pela SEC, como também pela comunidade contábil americana, sendo observadas por todo o mercado americano. Daí a importância de se analisar com objetividade a estrutura conceitual básica da Contabilidade americana e que, segundo Lopes & Martins (2005), foi pensada para funcionar analogamente a uma Constituição, de forma que se pudesse “diferenciar (...) a sua estrutura conceitual da busca por princípios, teoricamente orientada, que vinha sendo realizada no passado”.

Os autores destacam que a estrutura conceitual americana foi estabelecida por pronunciamentos denominados de *Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC)*, que não possuem a “intenção objetiva de estabelecer práticas e procedimentos contábeis, mas sim de estabelecer as linhas gerais de atuação do FASB nos pronunciamentos seguintes”.

Referidos pronunciamentos cuidaram, basicamente, dos seguintes assuntos: a) estabeleceram os objetivos da Contabilidade (SFAC nº 1 e 4); b) estabeleceram as características qualitativas da informação contábil (SFAC nº 2); c) definiram conceitos de

reconhecimento, realização e mensuração (SFAC nº 5); d) definiram os elementos dos demonstrativos contábeis (SFAC nº 6).

Os autores, então, mencionam que o FASB, inspirado nos trabalhos da “Comissão *Trueblood*” (1971), estabeleceu uma hierarquia entre os “elementos” da estrutura conceitual: a) em primeiro lugar, os objetivos da Contabilidade (básicos e subsidiários); b) em segundo, as características qualitativas; c) em terceiro, os “fundamentos da Contabilidade” (conceitos, como entidade, receita e despesa), seguido pelos “padrões de Contabilidade”, pelas “interpretações dos pronunciamentos” e pelas “práticas contábeis aplicadas” (Lopes & Martins, 2005, p. 110 e seguintes).

Nesta concepção, os princípios aparecem como conceitos de reconhecimento e mensuração (portanto, como fundamentos conceituais de Contabilidade), ao lado das “premissas” (entidade econômica, continuidade, unidade monetária e periodicidade) e das “restrições” (custo *versus* benefício, materialidade, práticas e procedimentos e conservadorismo).

Neste esquema do FASB, descrito pelos autores, os princípios dariam “as perspectivas gerais de atuação do processo contábil em todas as suas fases”, o que impactaria a técnica contábil. Citam, assim, como princípios, o custo histórico, a disciplina do reconhecimento da receita, a confrontação da receita com a despesa e a evidenciação como instrumento de informação contábil.

Feito o panorama geral da estrutura conceitual adotada pelos EUA, Lopes & Martins (2005) discorrem sobre o caso brasileiro, tomando como base o modelo do IPECAFI/IBRACON/CVM, já que, à época da obra publicada pelos autores, as normas internacionais do IFRS não estavam em vigor no país. Neste modelo de estrutura conceitual, a determinação dos objetivos da Contabilidade também surge como primeiro e essencial elemento, seguido dos “princípios contábeis” (em sentido amplo, e que congrega os postulados ambientais, os princípios propriamente ditos e as convenções).

Nesta visão, Lopes & Martins (2005, p. 127) expõem que os postulados representam as premissas básicas que orientam a Contabilidade e teriam como função “delimitar o espaço de atuação da Contabilidade e impor as situações básicas nas quais esta se aplica”. Com isso, querem frisar que os postulados fixam as “condições institucionais, econômicas e sociais nas quais a Contabilidade irá se firmar como provedora de informações econômicas” (daí o qualificativo “ambiental” aos postulados), ou, como asseverado pelo IBRACON (1992), “(...) postulados ambientais retratam condicionamentos dentro dos quais a Contabilidade precisa

atuar (...)". Sobre esta concepção de postulados dos autores, Azevedo (2011) pontua que estariam dizendo que postulados possuiriam a capacidade de estabelecer "pontos básicos que não serão discutidos na análise subsequente". Isto é relevante porque reforça a ideia de que postulados na Teoria da Contabilidade teriam natureza típica das ciências naturais (portanto, não normativa).

Nesse sentido, Ferreira & Azevedo (2010, p. 139) conclui que a visão de Lopes e Martins sobre postulados "(...) é idêntica nesse sentido, a visão matemática dos axiomas, que são sentenças ou proposições que não são provadas ou demonstradas, mas sim consideradas como passíveis de serem intuídas, ou ainda, como consensuais, que inicialmente são necessárias para a construção ou aceitação de uma teoria".

Lopes & Martins (2005, p. 128) ainda mencionam elemento importante na comparação que será feita no Capítulo 4 desta dissertação, ao citar que a hierarquização entre postulados e princípios "pode não ter sentido em termos de aplicação prática, na medida em que todos eles devem estar adequadamente dimensionados", ou seja, os postulados devem ser bem definidos, conceituados. Citam como postulados contábeis: a entidade e a continuidade, no mesmo sentido da doutrina de Iudícibus (2000).

Quanto aos princípios contábeis, configuram, para os autores, o "núcleo central da teoria contábil" e teriam a função de orientar os procedimentos contábeis na geração das informações, dentro do ambiente delimitado pelos postulados (Lopes & Martins, 2005, p. 129). Para os autores, os princípios seriam: custo histórico como base de valor, denominador comum monetário, realização da receita e confrontação das receitas com as despesas e os períodos contábeis.

Finalmente, Lopes & Martins (2005, p. 131) definem as convenções contábeis como restrições à aplicação de princípios, na mesma linha de Iudícibus. Serviriam, assim, como delimitadores das escolhas de princípios por parte dos profissionais, dentre as várias opções existentes, pautando-se pela experiência e viabilidade prática. Na visão dos autores, as convenções seriam: a objetividade, a materialidade, o conservadorismo e a consistência.

Também vale ressaltar a observação de Lopes & Martins, 2005 (p. 51) no sentido de que no processo de classificação de eventos de natureza econômica para fins contábeis (a etapa do reconhecimento no "processo contábil") há casos em que referida classificação "é relativamente simples". Embora os autores não explorem melhor o tema, registram a importante ideia (de cunho normativo) de que na Contabilidade há casos "fáceis" (e, por decorrência, implicitamente, de que há casos "difíceis"), o que é a porta de entrada para o tema da

“superabilidade” das normas presente na Teoria dos Princípios, que ocorre diante de casos concretos em que as correspondentes circunstâncias levam à necessidade do intérprete de não aplicar a norma (*defeseability*), como uma decorrência do fato da regra não se adequar ao “estado de coisas” ditados pelos princípios jurídicos (Prakken & Sartor, 2004). Mas, como se verá, é ideia que muito se aproxima do conceito de *true and fair override* da Contabilidade, embora essa correlação entre o *true and fair override* e os princípios não esteja presente na obra dos autores.

Um último ponto importante a ser ressaltado, já que evidencia a visão dos autores sobre o tema dos princípios, é a breve comparação que fazem do modelo por eles defendido (modelo IPECAFI) com o “modelo” do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) – antes da adoção das normas internacionais pelo Brasil -, cujo histórico é resumido por Ribeiro & Coelho (2014), iniciando-se com a Resolução CFC nº 530, de 23 de outubro de 1981 até a Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993 e suas alterações.

Os autores destacam, nesse sentido, que a estrutura conceitual do IPECAFI parte dos objetivos da Contabilidade (situado em posição hierárquica superior) para só depois se estabelecer as “premissas” (postulados) e os princípios. Já no modelo CFC, isso não ocorreria, pois o objetivo maior seria normatizar a prática contábil no país, e não fornecer informações para a tomada de decisões econômicas. Ainda, o que o modelo IPECAFI trata como postulados e convenções, o modelo CFC trata genericamente como “princípios”, já que seriam conceitos da doutrina para a uniformização de procedimentos contábeis (Ribeiro & Coelho, 2014, p. 2). Consequentemente, a adoção de uma ou de outra concepção teria impacto na prática da Contabilidade.

Em resumo, a visão de Lopes e Martins sobre o tema seria a seguinte:

Postulados	Princípios	Normas/Convenções	Características Gerais e Comuns
premissas básicas que orientam a Contabilidade	núcleo central da teoria contábil	restrições à aplicação de princípios	mais flexíveis quanto à estrutura hierárquica entre postulados e princípios (admitem exceções)
delimitam o espaço de atuação da Contabilidade e impõem as situações básicas em se aplica	orientar os procedimentos contábeis na geração de informações, dentro do ambiente delimitado pelos postulados	delimitadores de escolhas de princípios dentre as várias opções existentes: utilização da experiência e viabilidade prática	os objetivos da Contabilidade estão acima de postulados
fixam condições institucionais, econômicas e sociais sobre as quais a Contabilidade se firma para prover informações (aspecto ambiental)	destacam a ideia de "casos fáceis" (implicitamente, portanto, também de "casos difíceis", em que se poderia se dar o <i>true and fair override</i>), embora não correlacionem com princípios	-	-

2.5.3 A Visão de Robert T. Sprouse e Maurice Moonitz

Na década de 60 do século passado, o *Accounting Principles Board* (APB) do AICPA recebeu dois estudos importantes sobre o tema dos postulados e princípios em Contabilidade.

Primeiramente, o *Accounting Research Study* nº 1 (ARS 1), de Moonitz (1961a). Depois, o ARS 3, de autoria de Sprouse & Moonitz (1962). Segundo a diretoria da APB, os dois estudos em conjunto seriam uma tentativa de “resolver a maioria das questões contábeis que, entretanto, contém inferências e recomendações em parte de natureza especulativa e tentativa” (Hendriksen & Breda, 2016).

Importante esclarecer o seguinte: o APB substituiu, em 1959, o *Committee on Accounting Principles* (CAP), órgão também pertencente ao AICPA, para assumir, a pedido da *Security and Exchange Commission* (SEC), o estabelecimento de políticas contábeis nos EUA, como exposto por Lopes & Martins (2005, p. 108) e Hendriksen & Breda (2016, p. 59). Esta mudança se deu no bojo, justamente, das dificuldades da comunidade contábil americana de estabelecer princípios que possibilitassem maior uniformidade e consistência das informações contábeis. Mas, segundo os autores, o próprio APB falhou neste propósito, principalmente em razão da falta de representatividade de outros atores que não contabilistas da própria AICPA. Por isso mesmo, foi substituída pela estrutura até hoje vigente nos EUA: o FAF, o FASB e o FASAC.

O que se quer destacar é que tanto o CAP quanto o APB eram comitês/*boards* de “princípios”. Já o FASB/FASAC definiram-se como órgãos de desenvolvimento de “padrões” (*standards*) contábeis, já na esteira do último movimento feito pela APB: o ARS 4.

Como já tivemos a oportunidade de ressaltar, não se trata meramente de mudança vocabular; mais do que isso, em linha com o discutido na doutrina, inferimos que este movimento representa, também, dificuldade de compreensão da comunidade contábil sobre a natureza dos princípios no campo da normatividade, abandonando-os por uma ideia aparentemente mais simples: “padrões” de Contabilidade.

Dito isto, o que se nota nos ARS 1 e 3 é que referidos estudos tratam de “postulados e princípios”. Daí sua relevância como parâmetro para identificação dos elementos que os caracterizam na ótica da Teoria da Contabilidade. Porém, são estudos que possuem por foco a identificação e análise de postulados e princípios específicos, sem enfrentar com profundidade os conceitos teóricos de cada uma destas duas figuras e suas distinções (que é o que objetivamos detectar nesta dissertação), apenas trazendo algumas linhas mais gerais a esse respeito. É como

se os conceitos fossem suficientemente claros, restando aos estudiosos apenas identificar suas espécies.

Apenas para melhor referenciar as ideias expostas por Sprouse & Moonitz (1962), indicam a seguinte classificação para os postulados: do tipo “A” (A-1: quantificação; A-2: troca de mercadorias; A-3: entidade; A-4: período de tempo; A-5: unidade de medida); do tipo B (B-1: demonstrações financeiras; B-2: preços de mercado; B-3: entidade; B-4: tentativa) e; do tipo C (C-1: continuidade; C-2: objetividade; C-3: consistência; C-4: unidade de medida estável; C-5: divulgação).

No que tange aos conceitos, o primeiro aspecto importante que se extrai do estudo destes autores é que postulados seriam “básicos” (*basic postulates*), enquanto que princípios seriam “amplos” (*broad principles*).

Os estudos ainda trazem alguns aspectos conceituais de forma indireta, como, por exemplo, a ideia de que a fixação de postulados e princípios não podem ignorar “o ambiente em que estão inseridos” e que servem para “facilitar a solução” de questões relacionada a “posições financeiras e resultados operacionais”.

Neste sentido, Sprouse & Moonitz, 1962 (p. 1) reforçam a ideia de que a Contabilidade é responsável por gerar informações que permitirá à Administração da entidade cumprir sua responsabilidade de reportar a proprietários, credores, governo e outros grupo de interesse, de forma a se determinar e avaliar a performance da administração e do funcionamento do negócio. Assim, segundo os autores, os princípios de Contabilidade financeira devem ser desenhados para convergir com as necessidades destes grupos de interesse, o que nos remete à ideia de que, de fato, postulados e princípios normativos no campo da Contabilidade estão conectados fundamentalmente com seus objetivos informacionais, como já vimos anteriormente.

O mais importante, porém, é que os autores ressaltam que princípios devem necessariamente ser constituídos em termos amplos de objetivos e “critérios maiores”, pois a complexidade dos negócios modernos faz necessário formular regras mais específicas, além dos princípios propriamente ditos. Aqui, portanto, os autores fazem a correlação entre princípios (*principles*), como norma “ampla”, e regras (*rules*), como norma específica e “detalhada”. Estas regras teriam por característica poderem ser alteradas quando condições ou modos de pensamento (de negócios) também mudarem, o que seria próprio de um “mundo dinâmico”.

A questão evidenciada é que a mudança nas regras detalhadas não deveria afetar necessariamente os “princípios amplos” e os “postulados básicos”, todos eles compreendidos no *generally accepted accounting principles*.

Assim, citando William Paton (quando discorre que o lucro é resultado de todo o processo de produção, e não de um momento específico, como a venda), acabam por endossar a existência de “acordos contábeis gerais”, sinalizando que postulados seriam questões de Contabilidade de “aceitação geral”.

Na ARS 3, os autores fazem referência, por exemplo, ao “imperativo da objetividade” (como um postulado), para realçar que o reconhecimento de um fato econômico pela Contabilidade (gerando informação contábil) não deve ocorrer se não puder ser mensurada em termos objetivos (por exemplo, no Brasil, a objetividade em tela a razão que não permite o reconhecimento de bens intangíveis produzidos pela própria entidade, tendo em vista a dificuldade de mensuração). Assim, o “imperativo” em questão é aquele que requer mensuração objetiva como requisito para a contabilização. Observe-se que os autores citam o termo “imperativo”, mas sem a preocupação de defini-lo, já que assumem se tratar de um “postulado”. Mais uma vez, como em outros teóricos, a preocupação não é com o conceito, mas com a identificação de outros “imperativos”, às vezes também referidos no texto como *principles*, a evidenciar a falta de rigor conceitual distinguindo cada uma destas figuras normativas.

Ainda no ARS 3, investigando a figura da “realização” contábil como um suposto postulado contábil (de acordo com estudos anteriores), os autores acabam por ressaltar que postulados contábeis devem reproduzir “característica essencial da Contabilidade”, o que não seria o caso da “realização”. Argumentam, também, que como a “realização” conflita com o “postulado da continuidade”, então não pode ser entendido como um postulado. Disso se extrai, também indiretamente, que, para os autores, não pode haver conflito entre postulados, elemento que será utilizado na comparação a ser feita ao final desta dissertação.

Em resumo, a visão de Sprounse e Moonitz sobre o tema seria a seguinte:

Postulados	Princípios	Normas/Convenções	Características Gerais e Comuns
básicos, que não podem ser modificados pelo dinamismo dos negócios	amplios e objetivos, sem "critérios maiores"	norma específica e detalhada	devem considerar o ambiente em que inseridos e os objetivos da contabilidade
devem reproduzir as características essenciais da contabilidade	devem ser desenhados para convergir para com a necessidade informacionais dos grupos de interesse	pode ser mudada para se adaptar ao dinamismo dos negócios	Postulados e princípios servem para facilitar a solução de questões relacionadas às posições financeiras e resultados operacionais
questões de contabilidade de aceitação geral (acordos contábeis gerais)	não deveriam ser mudados em face do dinamismo dos negócios	-	-

2.5.4 A visão de Willian R. Scott

Scott (2012) trata dos padrões contábeis baseados em “regras” ou em “princípios”, o que vai de encontro com o objetivo de identificar como a Teoria da Contabilidade trata cada uma dessas figuras.

Mas a primeira questão a ser abordada na obra do autor refere-se à sua alusão ao “*the fundamental problem of financial accounting theory*”, quando analisa que o “problema fundamental” da teoria da Contabilidade (financeira) está no desafio de como desenhar e implementar conceitos e padrões que melhor combinem informações contábeis a investidores e avalie a performance da administração da entidade, o que afirma no bojo da discussão sobre diferentes necessidades informacionais a gestores e acionistas.

O que é importante ressaltar para os fins do conceito de princípios que norteia a presente dissertação é que Scott (2012, p. 22) dá início à discussão partindo da seguinte premissa: “*Given the absence of perfect or true accounting concepts (...)*”. Ou seja, reconhece que conceitos contábeis não são “verdades absolutas”, premissa que consideramos correta e, por isso mesmo, é um ponto chave colhido da doutrina do autor que afasta a ideia recorrente de “princípios” como verdades e que liga sua concepção com a escolha de instrumentos normativos (“padrões”) que permitam a geração de informações pela Contabilidade para atingir uma finalidade: atender usuários, ressaltando que atender a diferentes usuários é “problema fundamental” a ser resolvido.

Passando para o tema específico, Scott (2012, p. 18), distingue padrões contábeis baseados em “regras”, que são aqueles que procuram estabelecer “regras detalhadas” sobre como contabilizar, de padrões baseados em “princípios”. Estes seriam “alternativas” para regras

detalhadas, quando padrões podem ser utilizados para estabelecer apenas “princípios gerais”, confiando ao “auditor profissional” a prerrogativa do “julgamento” para garantir que a aplicação do padrão não é errônea.

Esta também é uma definição importante e diferente de outras concepções teóricas, pois padrões baseados em princípios – aplicados por contabilistas/auditoras(es) - teriam a função de prevenir relatórios errôneos que possam eventualmente ser gerados pela aplicação de padrões baseados em regras, o que nos remete à ideia do *true and fair override* na Contabilidade. Este destaque é importante porque, na visão de Scott, princípios seriam utilizados para afastar a aplicação de normas contábeis não condizentes com as circunstâncias do caso concreto (“prevenir relatórios errôneos”). Embora a ideia de afastamento da “norma” seja semelhante ao conceito de *defeasibility* (“superabilidade de normas”) da Teoria dos Princípios, é importante destacar que, nesta teoria, a superabilidade é uma característica das regras, enquanto que, na visão da Scott é um princípio.

Esta seria, segundo o autor, a razão para que os *frameworks* do FASB ou do IASB sejam fundamentados em padrões baseados em princípios, o que seria um movimento mundial.

Em resumo, a visão de Scott sobre o tema seria a seguinte:

Postulados	Princípios	Normas/Convenções	Características Gerais e Comuns
não fala em postulados	alternativas para regras detalhadas, dando flexibilidade ao auditor/contador para garantir que não se aplique um padrão errado	estabelecem regras detalhadas sobre como contabilizar	princípios e regras são "padrões" de contabilidade, com a finalidade de atender a seus usuários
-	função de prevenir relatórios contábeis errados	-	-

2.5.5 A visão de Kenneth Most

O tema dos princípios contábeis (“geralmente aceitos”) e da tentativa de sua conceituação pela comunidade contábil nos EUA é tratado por Most (1977) no bojo do desenrolar histórico da “busca por princípios”, assunto sobre o qual já tratamos anteriormente.

O autor separa esta busca em três períodos: a tentativa de “identificar um corpo de conhecimento” designados “princípios contábeis” (1932-1940); o estabelecimento de um conjunto de regras pela profissão contábil (1938-1973) e; o abandono dos princípios em favor do estabelecimento de “padrões” nacionais e internacionais (após 1973).

Most (1977, p. 63), entretanto, ressalta que a procura por princípios não cessou após a adoção de padrões (terceira fase), tomando, porém, a forma de algo que “busca respostas para questões de utilidade” e de uso preliminar para formular proposições com aplicabilidade geral.

Nesse sentido, destaca duas iniciativas conjuntas tomadas pelo AICPA em 1971 (precedendo, portanto, a criação do FASB), citadas pelo autor: a criação dos comitês *Wheat* e *Trueblood*, em resposta às críticas aos relatórios financeiros elaborados à época e à falta de uma estrutura (*framework*) para o desenvolvimento de princípios contábeis.

O comitê *Trueblood* encarregou-se do grupo de estudos voltado para os objetivos das demonstrações financeiras (*The study group on the objectives of financial statements*). O comitê *Wheat*, por sua vez, cuidou do grupo de estudos para estabelecer os princípios contábeis (*The study group on the establishment of accounting principles*).

Destaca o autor que era esperado que ambos os trabalhos deveriam ser apresentados aproximadamente ao mesmo tempo e que os objetivos do comitê *Trueblood* deveriam suportar as recomendações do comitê *Wheat*, evidenciando a íntima relação entre objetivos da Contabilidade e princípios e a forma como estes “princípios contábeis” deveriam ser estabelecidos.

Na análise destas duas iniciativas, Most (1977, p. 110-111) também destaca que dos trabalhos do comitê *Trueblood* resultaram doze “objetivos” e sete “características qualitativas” que a informação contábil deveria possuir para que pudesse satisfazer a necessidade dos usuários, o que é importante destacar pela relação que a ideia de “características qualitativas” (surgida quando se passou a buscar “padrões” de Contabilidade) possui com “princípios contábeis”.

Em resumo, a visão de Most sobre o tema seria a seguinte:

Postulados	Princípios	Normas/Convenções	Características Gerais
não define	algo que busca respostas para questões de utilidade	não define	destaca relação íntima entre princípios e características qualitativas da contabilidade
-	algo preliminar para formular proposições de aplicabilidade geral	-	-

2.5.6 A Visão de Hendrisen e Van Breda

Kennedy Most, analisado no item precedente, entretanto, não avança na análise do comitê *Wheat*, embora tenha feito referência a ele como vimos acima. Mas Hendriksen & Breda (2016, p. 82) o fazem, mencionando as conclusões de referida comissão, no seguinte sentido:

“‘Princípios contábeis’ tem provado ser um termo extraordinariamente fugidio. Para o não-contador (bem como para muitos contadores), tem a conotação de coisas básicas e fundamentais, de uma espécie que pode ser expressada em poucas palavras, de natureza relativamente atemporal, e independentes das condições empresariais ou das necessidades dinâmicas da comunidade de investidores. No entanto, o APB (a despeito do destaque, em seu nome, da palavra ‘princípios’) tem julgado necessário, por toda a sua história, emitir opiniões sobre assuntos que quase nada têm a ver com ‘princípios’ no sentido usual.”

Vale ainda reproduzir mais um trecho do relatório da comissão também citado pelos autores:

“a palavra ‘princípios’ era um termo ligeiramente pretencioso em Contabilidade. Acho que sabemos o que é um princípio nas ciências naturais. Mas, os mecanismos contábeis são claramente de criação humana. Não há um único modo ‘correto’ de proceder.... Como algo decorrente de uma investigação de verdades básicas, não é mais do que uma decisão de dirigir no lado direito das ruas nos Estados Unidos ou no lado esquerdo na Grã-Bretanha. É apenas uma maneira conveniente de fazer as coisas. (...)”

Como temos ressaltado, é esta concepção não normativa (princípios como “coisas básicas fundamentais” ou de “verdades básicas”) que redirecionou os esforços de contabilistas para outro caminho: o estabelecimento de “padrões” como “soluções de problemas e Contabilidade financeira”, o que culminou com a criação de FASB. Hendriksen & Breda (2016) mencionam que, na verdade, não se havia desistido dos princípios, mas adotado outro termo (“padrões”), tanto é que, segundo os autores, as primeiras normas do FASB (as SFACs – *Statements of Financial Accounting Concepts*) adotaram como “conceitos” muito do que a comunidade contábil americana vinha até então chamando de “princípios e postulados”.

Por fim, Hendriksen & Breda (2016, p. 83) destacam três pontos importantes para fins de comparação com a visão jurídica do tema: a) que a busca por princípios “tem sido demorada, frustrante e até mesmo inútil, na opinião de algumas pessoas”; b) que ainda não existe consenso sobre o que constitui um princípio, como eles se relacionam com postulados e se ambos poderiam ser utilizados para “gerar padrões contábeis”; c) a íntima relação entre princípios e “objetivos” da Contabilidade, já que a mudança deste implicaria a mudança daquele.

Em resumo: falta de consenso sobre o conceito, pouca visão normativa sobre princípios e seu “escanteamento” em favor da adoção de “padrões”. Os autores, como se viu, focam o estudo na análise de diversos teóricos da Contabilidade. De qualquer forma, poderíamos resumir a visão dos autores sobre o tema da seguinte forma:

Postulados	Princípios	Normas/Convenções	Características Gerais
não explora	é o equivalente a padrão contábil	não explora	há íntima relação entre princípios e objetivos
-	entendem que não existe um conceito que possa ser admitido	-	

2.5.7 A visão de A. Lopes de Sá

Finalmente, trazemos a concepção teórica de A. Lopes de Sá, como representante nacional da linha de pensamento influenciada pela escola europeia (em especial a escola italiana), citada por Iudícibus (2000, p. 36-37), importante na compreensão do tema dos princípios, por ser escola distinta da anglo-saxã, e que perdeu força no ensino da Contabilidade brasileira principalmente com o advento da Lei nº 6.404/76.

Para Sá (2000) – autor de obra específica sobre o assunto, intitulada “Princípios Fundamentais de Contabilidade” -, princípios tem conceito próprio na Contabilidade, não se podendo adotar o sentido comum. Sua investigação sobre o conceito a ser adotado, passa, primeiramente, pela definição dada pela já revogada Resolução nº 750/93, do CFC, que tratou dos “princípios fundamentais de Contabilidade” como a “essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante no universo científico e profissional de nosso País”. Adotando esta definição com algumas ressalvas, conclui que princípios se apoiam em “Doutrina e Teorias”. Já “normas” se apoiam em princípios. Este é um ponto importante do pensamento do autor, porque não vê princípios como normas contábeis, mas, sim, como uma algo “superior”, parte de um outro universo.

Assim, Sá (2000, p. 20) afirma que os “princípios fundamentais de Contabilidade” possuem três grandes objetivos: 1) a uniformidade terminológica; 2) a imagem mais próxima da fidelidade demonstrativa do patrimônio; 3) a base para a normalização contábil.

Ao tratar da uniformidade terminológica, o autor antecipa alguns traços de seu entendimento sobre princípios, pois esta uniformidade resultaria na exposição de conceitos básicos que “esclarecem o que se deve entender como essencial (...) como disciplinar as idéias em torno de um enfoque”, ou, como aduz, “idéias mestras” a respeito do tema contábil, que é o que se buscaria com princípios. Daí porque ser fundamental haver aceitação de expressões e razões uniformes.

No que tange ao objetivo dos princípios de ser “base para a normalização contábil”⁹, Sá expõe a ideia, como já citamos acima, de que princípios fornecem a base para a produção de normas, de forma que não devem se subordinar a elas. Para defender esta ideia, faz uma comparação, de que “Princípios são para Normas o que a Constituição é para as leis de um País.” (Sá, 2000, p.21). De certa forma, esta última afirmação é contraditória com a premissa de que princípios, como fruto de “Doutrinas e Teorias”, não seriam normas, pois a Constituição de um país é norma jurídica. O mesmo ocorre quando o autor adota, ainda em defesa do objetivo da “normalização”, a ideia de que princípios fundamentais de Contabilidade teria características de “macrorregulação”, ou seja, a ideia de que a) “tudo parte do Princípio”, b) “o Princípio parte da Teoria Geral” e c) “cria derivações reguladoras básicas”. Se a essência do princípio é a regulação (macro) e se “cria derivações reguladoras”, então é sinal de que a concepção do autor considera o princípio como norma em alguma medida.

Assim, feitas as considerações acima resumidas, Sá (2000, p. 23) oferece a seguinte definição de princípio:

“os denominados princípios fundamentais de Contabilidade são macrorregras para a política informativa patrimonial das aziendas ou entidades, baseados em doutrinas e teorias científicas, tendo por objetivos básicos uniformizar a terminologia, aproximar a imagem fiel do patrimônio e guiar as normas reguladoras dos sistemas informativos”.

Resumidamente, a definição do autor apresenta elementos de uma concepção normativa de princípios, como natureza de “guia” para a formulação de “normas”, com o objetivo de gerar informações a respeito das entidades, elementos que também aparecem em outras referenciais doutrinárias.

Em resumo, a visão de Sá sobre o tema seria a seguinte:

⁹ Melhor seria, na nossa visão, dizer “normatização contábil”.

Postulados	Princípios	Normas/Convenções
não aborda postulados	não vê princípios como normas	não aborda
-	esclarecem o que deve entender como essencial; como disciplinar as ideias em torno de um enfoque	-
-	ideias mestras, que guiam as normas reguladoras dos sistemas informativos	-
-	base para a normatização contábil	-
-	ideia de Constituição	-
-	servem como macroregras para a política informativa patrimonial das entidades	-
-	uniformizar terminologias	-

2.5.8 *A visão de outros autores*

Trazemos, agora, a visão de mais alguns outros autores a respeito de postulados, princípios e convenções encontrada na revisão de literatura e que contribuem com aspectos adicionais do tema em relação à doutrina já citada.

Dantas et al. (2010), por exemplo, realizaram estudo sobre “vantagens e desvantagens” (benefícios, custos, oportunidades e riscos) entre a adoção de um “sistema contábil” que se utiliza de princípios e regras, tomando como ponto de partida o padrão americano do US-GAAP. Este, segundo os autores, seria baseado em regras, o que teria facilitado “escândalos corporativos”, razão pela qual foi necessário se debater sobre a conveniência de se resgatar um padrão baseado em princípios, como no Brasil, a partir das normas do IASB.

No que nos importa explorar nesta dissertação, primeiramente de se notar que o estudo tem por foco a discussão da Contabilidade sobre o ângulo da normatividade, em que aperfeiçoamentos na divulgação financeira derivadas dos processos de convergência a padrões contábeis estão diretamente conectados com normas contábeis. Nesse sentido, os autores expõem a visão de que regras teriam por função “detalhar” os “diversos eventos econômicos, priorizando o objetivo de produzir informações consistentes e comparáveis e menos suscetíveis a subjetividades de quem as elabora”. Princípios, por sua vez, serviriam para “nortear o contador e o auditor em seu julgamento profissional sobre a melhor forma de reconhecer, classificar, mensurar e divulgar cada evento, tendo por propósito informações contábeis que reflitam o mais apropriadamente possível a essência econômica da operação”. Seria, segundo

os autores uma “estrutura normativa que se caracteriza pela ausência de critérios mais específicos para o tratamento dos diversos eventos”.

Outro ponto que merece destaque em face das conexões com a Teoria dos Princípios a serem discutidas mais à frente é a relação entre princípios, regras e o conceito de *true and fair view* – “TFV” (“visão justa e verdadeira da situação econômico-financeira do negócio e dos resultados”), surgida no Reino Unido. Trata-se de mecanismo que, na visão dos autores, permitiria, “(...) em situações em que a norma contábil estabeleça determinados registros e divulgações, se o profissional entender que, seguindo a norma, a essência econômica será afetada, ele deve priorizar o conceito de “TFV” e não as previsões normativas”. Teria, assim, a função de dar às empresas “alguma liberdade para escolher o critério contábil”. Nesse sentido, os autores relacionam o “TFV” com a Contabilidade baseada em princípios, citando Alexander e Jermakowicz, e o norte de fazer prevalecer a essência sobre a forma na elaboração de demonstrações financeiras. Por outro, destacam o subjetivismo que o *true and fair overview* representa ao dar liberdade ampla à administração de uma empresa se entender que a adoção de um método ou critério contábil diferente daquele prescrito na norma geraria “melhores informações”. Os autores ainda citam doutrina (Parker e Nobes) no sentido de que o “TFV” seria um “conceito filosófico, não suscetível de ser definido por regras detalhadas”, consistindo “essencialmente (em) uma questão de ética e moralidade”. Como veremos, esta visão é diferente na Teoria dos Princípios, em que o *true and fair overview* partilha da mesma essência do fenômeno normativo do *defeasability*, que constitui mecanismo para a “superabilidade” ou “derrotabilidade” (não aplicação) de regras, e não de princípios, justamente porque a regra não realiza o “estado de coisas” ordenado pelo princípio. Além disso, como ressaltado, trata-se de fenômeno inerente à norma (o que significa, inclusive, não ser absolutamente subjetivo), e não “filosófico”.

Voltando aos conceitos de princípios, os autores baseiam-se em doutrina (Schipper; Benston. Bromwich e Wagenhofer) para dizer que normas “baseadas em princípios” são aquelas guiadas por uma estrutura conceitual, normas que dão sustentação à atuação profissional e “não estabelecem critérios específicos para o tratamento de situações particulares”. Citando Alexander e Jermakowicz, princípios seriam “um conjunto de noções, convenções ou forma de pensar que são consistentemente aplicadas para situações familiares e não-familiares”. Com isso, afirmam que normas baseadas em princípios “não determinam como fazer, mas sim como decidir o que necessita ser feito. Ao invés de especificar claramente como promover a classificação, o reconhecimento, a mensuração e a divulgação de cada evento econômico, oferecem diretrizes para o julgamento profissional de cada situação particular”, o

que “permite a consideração da essência do negócio” e tem como principais críticas a “subjetividade do julgamento profissional, o que pode facilitar ou induzir o gerenciamento de resultados, bem como na perda de comparabilidade”.

Outro aspecto importante destacado pelos autores é que nem todas as normas do “modelo do IASB” (como um exemplo de normas “principiológicas”) são baseadas em princípios, pois algumas “contêm regras de implementação bem específicas”.

Em relação às regras, os autores citam Schipper; Benston, Bromwich e Wagenhofer” para dizer que são “normas detalhadas com métodos específicos para o tratamento de todos os problemas e situações esperados (...). A característica central é buscar estabelecer critérios que procurem alcançar situações específicas.”. Ainda, citando Schipper, ressaltam os autores que às regras também cabe prever as “exceções de escopo e tratamento”, ou seja, os casos em que elas não se aplicam, o que teria como efeito o aumento do nível de detalhes e da complexidade das normas, onerando e dificultando o processo de elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

No campo da crítica à relação hierárquica entre postulados e princípios citamos Ferreira & Azevedo (2010), que faz uma análise a partir da premissa de que “entidade” e “continuidade” seriam postulados contábeis, baseado na melhor doutrina, a exemplo de Iudicibus. O autor inicia discutindo a caracterização de postulados como axiomas, citando Lopes e Martins, como já mencionado anteriormente, e trazendo o contraponto da filosofia de que são coisa distintas, citando Marilena Chauí (axioma, como verdade exclusivamente intelectual; postulados como “uma verdade na qual se considera conhecimentos por experiência ou confirmados por experiência”). Ferreira cita a lição de Lopes e Martins no sentido de que a hierarquização em tela não tem sentido em termos de aplicação na Contabilidade (sobre o que já discorremos anteriormente), mas também ressalva o entendimento dos autores de que é fundamental uma definição de postulados nas ciências sociais, o que inclui a Contabilidade.

A questão é que no estudo de Ferreira sobre a (não) hierarquia entre postulados, parte-se das concepções contábeis desenvolvidas pelos teóricos americanos ao longo do Século XX, o que também já tivemos a oportunidade de analisar no item 2.3 desta dissertação, e que são, como veremos no próximo Capítulo, diferentes da Teoria (jurídica) dos Princípios.

3 Postulados, princípio e regras na Teoria dos Princípios

3.1 Aspectos introdutórios

O primeiro aspecto a ser estudado para a compreensão dos princípios, regras e postulados no campo da Teoria Geral do Direito se refere à definição, classificação e entendimento do que é norma jurídica, o que será feito com base na Teoria dos Princípios, proposta por Ávila (2012).

A escolha da proposta teórica deste autor se fundamenta no fato de se tratar de estudo que colheu e reuniu as contribuições de grandes teóricos do Direito no Século XX, dedicando-se a uma crítica acadêmica a esse respeito, indicando os equívocos conceituais e extraíndo os acertos. Com isso, ao final, propõe uma visão inovadora da interpretação jurídica sobre a ótica de postulados, princípios e regras, como ressaltado por Martins-Costa (2018). Isto representa, por si só, uma diferença importante em relação às classificações normativas que se colhe da Teoria da Contabilidade.

Por exemplo: na Teoria dos Princípios, norma é gênero, enquanto que na Teoria Geral da Contabilidade norma aparece como espécie. Isto revela que a incursão da Teoria da Contabilidade pela Teoria do Direito, adotando ou se inspirando em seus elementos normativos relevantes, pode abrir novos caminhos para melhor compreensão da interpretação e aplicabilidade das normas contábeis aos casos concretos.

Como já ressaltado anteriormente, a presente dissertação tem por foco a norma contábil na dimensão dos postulados, princípios e convenções. Por esta razão, há duas limitações decorrentes desta etapa do trabalho, relativas à análise da Teoria dos Princípios: a) as balizas teóricas que compõe este terceiro capítulo serão fixadas tal como se encontram na Teoria dos Princípios, sem qualquer exercício crítico, pois não é o objetivo. A crítica acadêmica será feita em relação à norma contábil (no quarto capítulo), tomando por base as balizas da Teoria dos Princípios que passaremos a investigar; b) o estudo da Teoria dos Princípios será feito de forma a destacar os elementos e conclusões que consideramos úteis ao exercício comparativo, não sendo pretensão deste trabalho explorar todas as vertentes da teoria.

3.1.1 *O texto do dispositivo legal e a norma: uma distinção necessária*

Para tratar da temática das normas, Ávila (2012) inicia seu pensamento realizando uma distinção fundamental para que se compreenda a definição de “norma jurídica”, algo que impactará decisivamente nossa futura abordagem sobre a variante “norma contábil”: não se pode confundir a norma com o texto do dispositivo legal que a compõe.

Esta é, de fato, a gênese não só da beleza, mas da profundidade do Direito quanto à problemática de aplicação de normas jurídicas aos casos concretos, pois revela que “as leis” que regem as ditas ciências sociais não equivalem àquelas aplicáveis às ciências duras (ciências da natureza). Daí a dificuldade de se explicar, muitas vezes, que o texto do dispositivo legal não corresponde à norma, que só é obtida após o intérprete construir o seu significado. Texto e norma, portanto, são coisas distintas, o que inferimos valer para as normas contábeis (como espécie de norma jurídica, conforme já defendido no item 2.1 desta dissertação).

Como o que se quer é, ao fim e ao cabo, entender o processo de interpretação e aplicação de normas contábeis a casos concretos (por exemplo, no campo contábil, determinar numa situação concreta se o imóvel adquirido pela entidade deverá ser contabilizado como ativo imobilizado ou “propriedade para investimento”), é tentador querer construir o sentido do texto com base apenas na sua literalidade, ou seja, a partir do significado gramatical das palavras contidas no dispositivo normativo, como se o sentido da norma estivesse pronto, bastando ser descortinado. Com efeito, a interpretação literal é o início do processo, mas, como já lecionava Machado (2003), “o elemento literal é de pobreza franciscana”.

Destaque-se, nesse sentido, no campo da interpretação da linguagem – e, portanto, das normas jurídicas –, sobre a questão da indeterminação dos termos e enunciados, pelos fenômenos linguísticos da ambiguidade e da vagueza.

A ambiguidade, como destaca Martins-Costa (2018, p. 147), ocorre quando o termo ou enunciado assume “mais de um significado, sem que o contexto em que é empregado permita esclarecer em tal ou qual significado está o mesmo sendo empregado”, seja em razão de homonímia ou de polissemia (fontes da ambiguidade). A autora exemplifica a homonímia com o termo “parte”, já que pode tanto significar a porção de um todo, como uma pessoa que figure numa relação contratual. E exemplifica a polissemia com o termo “princípio”, que pode ter diferentes significados. No campo da Contabilidade poderíamos citar o termo “rendimento” como um caso de homonímia, já que pode significar apenas o ingresso patrimonial de um determinado valor numa entidade ou o lucro da atividade (conceito mais complexo). E o termo “valor” como polissêmico, com diferentes significados no campo da Contabilidade.

Martins-Costa (2018, p. 148) ainda cita outra fonte de indeterminação da linguagem: a vagueza dos termos e enunciados. Exemplifica com casos clássicos, como, por exemplo, quando se pode dizer que alguém tem nas mãos “um monte de trigo”. Quantos grãos de trigo são necessários para se ter “um monte”? Ou, ainda, o caso da pessoa calva. Quando se pode dizer que alguém é calvo? Alguns poucos cabelos nas laterais da cabeça caracteriza calvície? Ou é necessário que não haja sequer um único fio de cabelo para sua caracterização?

Por isso mesmo, a autora afirma que a vagueza é uma questão de grau e que ela propicia uma “zona de penumbra”, que pode resultar em “casos-limite”, que são aqueles em que se despertará incerteza da comunidade linguística sobre a precisão do significado do termo. Este é também tema de interesse da Contabilidade (“incertezas contábeis”), como estudado por Douppnik & Richter (2003), ao escreverem sobre a interpretação de expressões de incerteza no universo das normas internacionais de Contabilidade, em face da linguagem cultural de cada país ou da tradução linguística que se faz da norma internacional. Neste estudo, os autores concluíram que há “*significant differences*” na interpretação das norma internacionais em grupos de contabilistas americanos e alemães. Podemos citar, também o estudo de F. F. De Sá & Malaquias (2012) sobre a interpretação de incertezas contidas no CPC 48 (instrumentos financeiros), ao concluírem que “interpretações distintas de uma mesma expressão podem acarretar contabilizações diferenciadas de uma mesmo evento, influenciando, assim, nas tomadas de decisões dos usuários das normas e, portanto, na comparabilidade das demonstrações contábeis” (página 78).

Não é escopo deste trabalho tratar dessa temática, bastante complexa, mas frisar sua importância na compreensão de que o texto de um dispositivo legal não pode mesmo possuir um significado pronto e completo, carecendo, efetivamente, de interpretação, nem se entender que a literalidade das palavras seriam suficientes para a construção do sentido normativo, já que, como citado, podem ser indeterminadas (por ambiguidade ou vagueza). E o estudo de postulados, princípios e regras de que trata a presente dissertação é ferramenta que contribui para construção dos sentidos do texto legal objetivando a norma.

Este é apenas um primeiro passo para a contextualização do que virá a seguir, inaugurando a visão que será erigida neste trabalho de que, na seara da Contabilidade, como ciência social que é, fixada na normatividade (jurídica), a interpretação é elemento fundamental para a correta classificação do fenômeno econômico posto à frente da(o) contabilista e sua aplicação aos casos concretos, de forma devidamente fundamentada.

Por exemplo. Quando a Constituição Federal Brasileira de 1988 dispõe em seu artigo 150, inciso I que “(...) é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I -

exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (...)”, estamos diante do texto de um dispositivo legal específico, mas não ainda diante da norma (tributária, neste caso), que, como demonstra Ávila, poderá ser tanto um princípio quanto uma regra. Da mesma forma, quando identificamos na Lei nº 6.404/76, artigo 175 a assertiva de que “O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto” isso representa o texto do dispositivo legal, mas não a norma propriamente dita (de direito societário e contábil), já que pode haver diferentes interpretações quanto, por exemplo, ao significado de “exercício social”.

Entre o texto do dispositivo legal e a norma há um “catalisador” essencial (ou um conjunto deles), que viabiliza a “reação química” jurídica capaz de fazer nascer a norma, permitindo, ato contínuo, sua aplicação ao caso concreto. E este catalisador é o exercício da interpretação jurídica, colocado na fórmula pelo intérprete. Daí Ávila (2012) afirmar que o dispositivo legal é o *objeto da interpretação*; e a norma, o *resultado da interpretação*.

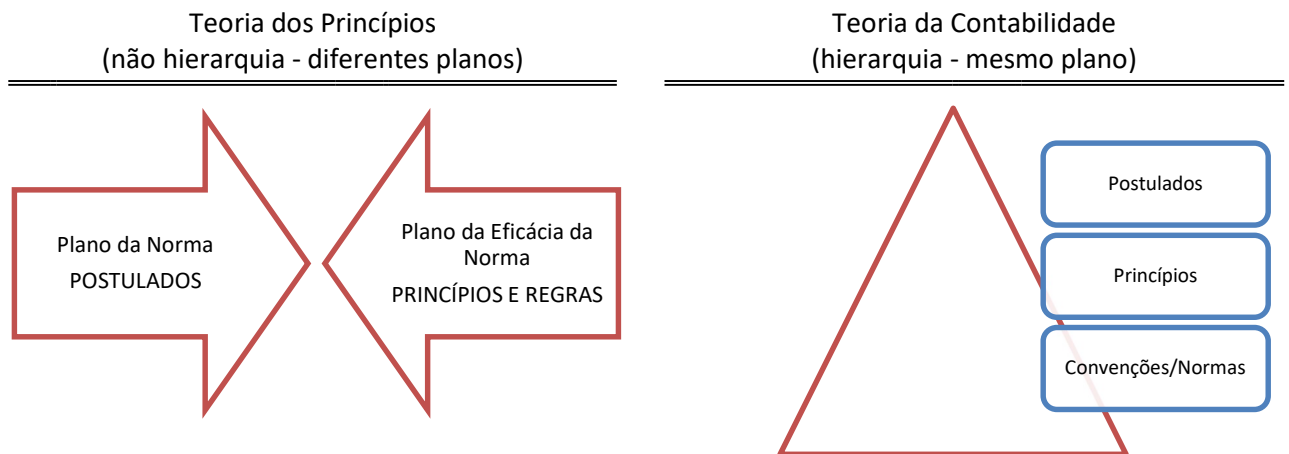


Fonte: elaborado pelo autor

É esta distinção essencial entre o texto do dispositivo legal e a norma propriamente dita que permite não só aplicar o direito subjacente ao caso concreto como ainda distinguir, “dissociar” as três espécies normativas (a tríade) que surgem da proposta do autor: os princípios, as regras e os postulados, foco desta dissertação.

Desde já, portanto, identificamos que, na visão de Ávila (2012), a norma é *gênero*, e as espécies são os postulados, os princípios e as regras, separados em diferentes planos normativos: o plano da norma e o plano da eficácia da norma. Mais uma vez queremos colocar esta classificação em ressaltado porque ela se diferencia daquela que se encontra na literatura nacional mais consagrada no campo da Teoria da Contabilidade, em que o que se chama de “norma” equivalente apenas às “convenções” (contábeis) e, portanto, *espécie*, ao lado dos princípios e postulados contábeis, como já vimos no capítulo segundo. A figura abaixo ilustra esta diferenciação:

Figura 3

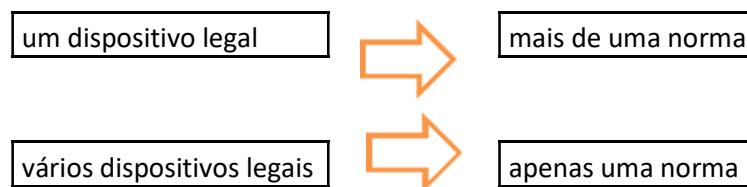


Fonte: Elaborada pelo autor

Um segundo aspecto a ser compreendido na lição de Ávila (2012) é que há dispositivos legais que dão origem a mais de uma norma (às vezes, a várias normas), assim como vários dispositivos podem subsidiar a construção de apenas uma norma.

Figura 4

Figura



Fonte: elaborado pelo autor

E há, ainda, normas que sequer possuem dispositivo legal (não há texto), o que é especialmente importante no caso dos postulados e dos princípios, que possuem conteúdo normativo, mesmo desprovidos, em alguns casos, de qualquer dispositivo textual. É o caso, por exemplo, segundo o autor, da “segurança jurídica”, expressão que não se encontra na CF/88, embora seja um princípio basilar para o Estado Democrático de Direito.

Impõe-se, a partir destas primeiras balizas, já antecipar a definição de Ávila (2012) sobre o que é norma. Lembrando: o texto do dispositivo legal não é a norma. O texto é o objeto da

interpretação. A norma é o resultado da interpretação. Desta forma, segundo o autor, a norma é o conjunto dos sentidos *construídos* a partir da interpretação sistemática de textos normativos, o que se faz útil para que possamos dar início a uma sequência de degraus de conhecimento que tem por objetivo compreender a natureza da norma (compreender a definição dada) e distinguir, primeiramente, princípios de regras e, na sequência, diferenciar estas duas espécies normativas dos postulados, na visão da Teoria dos Princípios, deixando pronto o terreno teórico que será transposto para o campo da normatização contábil no capítulo dedicado à comparação.

Pois bem. Se o texto de um dispositivo legal não é e nem se confunde com a norma propriamente dita e se a norma é construída a partir do exercício hermenêutico do intérprete (contabilistas, no caso do universo contábil), isto quer dizer que o dispositivo legal não contém qualquer significado intrínseco? Voltando ao exemplo já dado, quando a Constituição Federal dispõe que é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei (formal), este texto possui algum significado apriorístico? Conforme Ávila (2012), a resposta é sim, citando Wittgenstein para dizer que todo dispositivo legal contém um “núcleo de sentido”, um significado mínimo já existente, que faz parte do uso ordinário ou técnico da linguagem que foi empregada em sua redação, preexistente ao processo de interpretação.

Mas daí deriva uma consequência importante: se os termos que compõem um texto normativo possuem um significado mínimo de sentido, então o processo de construção de sentidos possui limitação. Vale dizer, o núcleo mínimo de sentidos limita o processo interpretativo. Ávila dá como exemplo o termo “provisória”, para dizer que o intérprete não pode construir sobre este termo o sentido de “permanente” (já que flagrantemente contraditório). Na Contabilidade, poderíamos citar o termo técnico “tangível”, que não pode ser interpretado como bens imateriais (intangíveis) na aplicação de uma norma que se refira apenas a bens tangíveis.

É neste sentido que se mencionou a visão do autor no sentido de que a norma jurídica (e aqui completamos: inclusive a contábil) é o resultado do trabalho de interpretação, do processo hermenêutico de construção de sentidos feito pelo intérprete, a partir e sobre o núcleo já existente no texto normativo. Daí se falar em norma como resultado de uma construção de sentidos, a partir do núcleo de significado preexistente no texto (o que motiva o autor a falar em “reconstrução” de sentidos), levando em consideração diversos aspectos (como, por exemplo, a finalidade do texto), permitindo a sua aplicação apropriada a cada caso concreto, dado o contexto em que está inserido.

Esta perspectiva é, de fato, de suma importância também porque afasta a ideia de que a interpretação seria apenas o exercício de se extrair do texto normativo significados já presentes,

por completo, como se o intérprete fosse um “garimpador” de sentidos plenos já existentes e que apenas aguardam por sua descoberta. Mas na visão da Teoria dos Princípios, sentidos normativos não são encontrados; são (re)construídos a partir do núcleo semântico já existente.

A importância fulcral desta tônica é que *permite que um mesmo texto seja potencialmente aplicado de maneiras diferentes*, a depender dos sentidos construídos por diferentes intérpretes. Ainda, também se deriva que um mesmo intérprete altere suas conclusões em face da mudança de sentido social das próprias palavras do texto normativo no tempo, como resultado da mudança cultural em que se inserem.

Por exemplo, não é porque o texto da Constituição Federal utiliza os termos “homem” e “mulher” ao falar da entidade familiar (artigo 226, § 3º) que se pode concluir haver proibição de união civil entre seres humanos de mesmo sexo. Este é um excelente exemplo de texto que pinçou palavras com base em mentalidade social antiga, preconceituosa e cega à natureza humana, cuja concepção social se modificou ao longo do tempo. Desta forma, a própria evolução cultural e civilizatória das sociedades humanas permite ao intérprete reconstruir o sentido das palavras textuais presentes no dispositivo constitucional em tela para se chegar na norma hoje vigente: aquela que reconhece e protege a entidade familiar formada por quaisquer seres humanos, independentemente do sexo biológico¹⁰.

Na Contabilidade, poderíamos citar a recente noção de Balanço Social da Lei nº 11.638/07, em que o conceito de balanço de uma empresa deixou de ser apenas aquele que representa uma peça com informações econômico-financeiras (balanço patrimonial), abrangendo, agora, outros aspectos que a evolução social passou a requerer, o que deve ser levado em consideração por intérpretes.

Esse processo de interpretação, ato essencialmente humano e realizado no tempo (que constrói a norma) poderia, numa analogia didática, ser equiparado à transformação de “elementos químicos” iniciais presentes no texto do dispositivo legal (o núcleo de sentido preexistente) em “substâncias químicas” que tem serventia social no contexto cultural de hoje: digamos que a “água oxigenada” (H₂O₂) é o texto do dispositivo legal, contendo os “elementos químicos essenciais”, quais sejam, o hidrogênio (H₂) e o oxigênio (O₂). Esses elementos básicos possuem um “núcleo de sentido”, mas ainda inerte, sem um sentido prático construído. Eis que, nas mãos construtivas do “intérprete”, um catalisador¹¹ – que é a interpretação - será

¹⁰ Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.277 e Ação por Descumprimento de Preceito Fundamental nº 132.

¹¹ No caso, uma enzima celular natural chamada “catalase”.

acrescentada à água oxigenada, dando origem aos elementos químicos “oxigênio” (O₂) e “água” (H₂O), ou seja, à “norma”, que se releva com sentido prático efetivamente útil na esterilização da pele, protegendo contra infecções.

Tome-se um caso agora no universo da Contabilidade: a definição de “propriedade para investimento” constante no item “5” do Pronunciamento Técnico CPC 28 (correlato ao IAS 40), assim conceituado:

“Propriedade para investimento é a propriedade (terreno ou edifício – ou parte de edifício – ou ambos) mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário como ativo de direito de uso) para auferir aluguel ou para valorização do capital ou para ambas (...).”

O texto do dispositivo contábil fala em “terreno”, “edifício” ou “parte de edifício”. Pergunta-se: é possível que outros bens de propriedade de uma entidade também sejam contabilizados como propriedades para investimento? Estaria a(o) contabilista observando a norma contábil, neste caso, se superar o mero significado gramatical de “terreno” ou de “edifício” (ou “parte de edifício”)? A resposta é sim. É possível a contabilização de outros bens na rubrica contábil “propriedade para investimento”, como bem demonstra, por exemplo, o Manual de Contabilização do Setor Elétrico da Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL, 2015), item 6.3.6, subitem 2.i, quando considera a possível contabilização de torres de energia elétrica por empresas concessionárias ou permissionárias do setor elétrico como propriedades para investimento, caso sirvam à entidade para a geração de fluxos de caixas futuros baseados na sua função locatícia. Torres de energia não são terrenos, nem “edifícios”, no sentido estrito e gramatical do termo. Mas são bens imóveis (tanto quanto “terrenos” e “edifícios”) muito particulares em empresa de distribuição de energia e que podem ser mantidos para auferimento de aluguel ou valorização do capital. Constrói-se, assim, a partir do núcleo mínimo de sentidos dos termos “terreno” e “edifício” contidos no texto do disposto legal (item 5 do CPC 28), a norma que permite a contabilização de torres de energia como propriedade para investimento.

Vamos a mais um exemplo, ainda com base no texto do item 5 do CPC e com foco no “núcleo de sentidos” do texto: o caso dos navios.

Seria possível a construção de norma contábil no sentido de permitir que navios fossem contabilizados como propriedades para investimento? Para isso, “navios” precisariam ser considerados “terrenos” ou “edifícios”, de forma a estarem contidos no núcleo mínimo de sentidos do texto. Um primeiro aspecto a considerar seria avaliar se a natureza jurídica de um navio lhe daria a condição de bem móvel ou imóvel. Em linhas gerais – já que não iremos aprofundar o tema, por não corresponder ao objetivo desta dissertação – há entendimento de que navios podem ser considerados, juridicamente, como bens imóveis, não obstante sejam

“suscetíveis de movimento próprio” (artigo 83 do Código Civil Brasileiro), especialmente porque são passíveis de hipoteca, dado o vulto do financiamento necessário à sua construção e manutenção¹², tal como ocorre com bens imóveis, afastando a ideia de servirem de garantia a título de penhor, que é típica de bens móveis. Ou seja, as peculiaridades econômicas de um navio o aproximam mais de bem imóvel (tal como um “edifício”) do que de bens móveis (uma bicicleta ou automóvel, por exemplo), deixando o fato físico “ter movimento próprio” num plano secundário para fins normativos. Além disso, a necessidade de que a alienação de navios seja registrada perante a Marinha¹³ também reforçaria a ideia de que não seriam, juridicamente, bens móveis, já que a transmissão da propriedade nesses casos se dá por mera tradição do bem (Código Civil Brasileiro, artigo 1.267), sem necessidade de qualquer registro. Assim, consideradas as peculiaridades do bem “navio”, seria possível se entender que estaria compreendido no “núcleo mínimo de sentidos” do texto do item 5 do CPC 28, o que não significa, automaticamente, que poderia ser enquadrado como propriedade para investimento, pois esta conclusão só se dá após a interpretação do texto normativo-contábil, o que requer a análise de postulados e princípios de Contabilidade. Por exemplo, a investigação sobre a observância do postulado contábil do respeito da essência sobre a forma, assunto que será explorado mais à frente.

Apenas de se alertar que, embora a formação da norma seja fruto e dependa deste processo de construção de sentidos, é claro que não existe liberdade total por parte do intérprete durante esta empreitada normativa: contabilistas não poderão classificar como “propriedade para investimento” qualquer bem, pois os termos “terreno” e “edifício” possuem um significado prévio intrínseco que denota restringir o universo de bens àqueles que se dizem “imóveis”.

Da mesma forma, é óbvio o sentido da norma constitucional que admite a entidade familiar formada por seres humanos, independente do sexo, mas não é possível se inferir, por interpretação, que há unidade familiar (no sentido jurídico) entre um ser humano e um animal de estimação, por exemplo. Este é um dos aspectos práticos mais importantes da Teoria dos Princípios em suas definições sobre princípios, regras e postulados. E que consideraremos com atenção no campo da Contabilidade diante de conceitos que precisam ser devidamente limitados em seu subjetivismo inicial, como “julgamentos contábeis” (ou mesmo a ideia correlata de “julgamento responsável”, expressão presente no Ofício-Circular CVM nº 01/2005) ou o

¹² Como decidido, por exemplo, pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.705.222, Quarta Turma, julgado em 16/11/2017.

¹³ Leis nº 7.565/86 e 7.653/88

desafio de trabalhar as “expressões de incerteza” na Contabilidade. Cremos que uma visão mais aperfeiçoada de princípios e regras pode contribuir com estas questões, como veremos mais à frente.

Assim, a primeira lição que extraímos é que a norma não se confunde com seu texto. O texto é o objeto da interpretação. E a norma contábil é o resultado da interpretação, que é aquilo que cabe à(o) contabilista fazer, como intérprete das normas de seu universo de atuação. E esse processo interpretativo é aquele de (re)construção de sentidos deste texto, a partir do núcleo de significados e não só da literalidade das palavras, como vimos, por exemplo, no caso do item “5” do CPC 28. É neste processo interpretativo que princípios, regras e postulados atuam.

Avançemos. Quando Ávila (2012) discorre que interpretar não é descrever um significado previamente dado, mas reconstruir este significado e os sentidos do texto do dispositivo legal, a partir do núcleo preexistente, partindo de “tijolos semânticos” (“traços ou significados mínimos incorporados ao uso ordinário ou técnico da linguagem”; “sentidos que preexistem ao processo de interpretação”), afirma que o significado se molda à luz *dos fins e dos valores* presentes no restante do ordenamento jurídico para se chegar na norma.

Chamamos a atenção para o surgimento aqui, pela primeira vez, dos termos “fins” e “valores” (axiológico), elementos também presentes na Teoria da Contabilidade, como vimos, mas para os quais a Teoria dos Princípios dará um novo colorido, como se verá.

3.1.2 Legislador não é intérprete

Devemos ainda explorar nesta dissertação um elemento da normatividade que pode trazer algum “ruído” no mundo da Contabilidade: o esclarecimento de que intérprete da norma não é o legislador.

Para isso, destacamos, de início, a observação de Ávila (2012) de que não existe, no mundo concreto, a figura do “legislador”. Legislador é um termo que expressa um conjunto de pessoas que produzem coletivamente um texto normativo, cada qual com sua opinião, valores e interesses.

No caso de leis formais (originadas do Poder Legislativo), isto é fácil de enxergar, já que o parlamento, em qualquer nível federativo (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) é formado por diversas pessoas, de diversos matizes políticos e que, juntos, constroem o texto. Por exemplo, o texto legal da Lei nº 11.638/07.

De maneira semelhante, o termo “legislador” também pode ser empregado, em sentido amplo, para se referir à produção inclusive de dispositivos de natureza infralegal (hierarquicamente abaixo da lei formal), como, por exemplo, os métodos e critérios de Contabilidade prescritos pelos Pronunciamentos Técnicos Contábeis emitidos pelo CPC, em que não há, em tese, a pluralidade de um parlamento.

O CPC, quando “produz” normas (diretrizes normativas que serão inseridas no ordenamento jurídico por órgãos ou agências reguladoras, como já visto no item 2.2 desta dissertação), o faz a partir de um processo dialético, com a perspectiva de vários interessados¹⁴. No caso do CPC, por exemplo, trata-se de entidade formada pela Abrasca, Apimec, B3, CFC, Fipecafi e Ibracon¹⁵.

Desta forma, é necessário afastar a ideia de que a produção de “leis” (aqui, no sentido genérico) seria fruto de um processo cartesiano e metódico. Ao contrário. Tomando de empréstimo célebre frase atribuída a John Godfrey Saxe e ao chanceler alemão Otto Von Bismarck, de que “Leis, como salsichas, deixam de inspirar respeito na proporção em que sabemos como são feitas”¹⁶ (Godfrey, 1869), o que se quer destacar é que é falsa a ideia de que a elaboração de textos de dispositivos legais possuem, ou deveriam possuir, um significado normativo completo apriorístico, fruto da obra do “legislador”. Isto porque sequer existe, concretamente, a figura do “legislador” como um ser individualizado que produziu o texto e que possa nos dizer qual o seu “verdadeiro sentido” (Laporta, 2007, p. 175). Ao contrário, a construção do texto de lei, especialmente em países de tradição democrática (prevalência do parlamento), é fruto de trabalho coletivo, muitas vezes “caótico” (em maior ou menor grau), permeado por negociações políticas que interferem diretamente na redação dos dispositivos legais (resultando, muitas vezes, numa “colcha de retalhos”), o que é absolutamente natural.

Exemplo pertinente à temática desta dissertação é a própria origem da Lei nº 11.638/07, fruto de uma longa tramitação no Congresso Nacional, com a participação de diversos atores e várias negociações, como bem sintetizado por Santos (2010)¹⁷, para resultar no texto normativo

¹⁴ Não se ignora que os Pronunciamentos Técnicos Contábeis são praticamente reflexos da norma contábil internacional, com adaptações, mas apenas simplificando o raciocínio.

¹⁵ Ou seja, entidades “composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais”, como determina a Lei nº 6.385/76, artigo 10-A, parágrafo único.

¹⁶ “*Laws, like sausages, cease to inspire respect in proportion as we know how they are made*”.

¹⁷ Cita-se este trabalho monográfico por tratar especificamente dos bastidores da Lei nº 11.638/07, inclusive registrando entrevistas com os Professores Eliseu Martins, Nelson Carvalho e Edison Arisa Pereira sobre o processo estratégico de elaboração da Lei nº 11.638/07.

que foi finalmente inserido no ordenamento jurídico brasileiro. E essa é a essência da observação de Godfrey/Bismarck – assaz irônica - de que é melhor não se saber como leis são feitas, já que é da natureza do processo legislativo parlamentar a elaboração de textos legais pautados pelos interesses políticos de cada grupo que dele participa.

Mesmo as normas contábeis emanadas de órgãos técnicos (e não de parlamentos políticos), como as IFRS, elaboradas pelo IASB, também são fruto de construção coletiva (*board members*). Neste caso, aliás, a construção é internacional (pois é requerida abrangência de diversidade regional pelas regras do IASB¹⁸). Assim, também não há um “legislador” onisciente capaz de nos dar a norma contábil por completo; o que há é um grupo de pessoas que elaboram o texto dos dispositivos contábeis em conjunto, em processo de votação, como esclarece Scott (2012), o que denota a existência, mesmo nesse caso, de um processo político de acomodação de diferentes interesses na construção do texto.

Na Teoria dos Princípios, o que se pode extrair do texto legal é um “núcleo de significado”, mas não o significado completo. Daí caber às(aos) contabilistas interpretá-lo para se chegar à norma contábil (ou seja, obter o sentido completo), permitindo sua aplicação ao caso concreto, considerando as adaptações necessárias em face das circunstâncias locais e da legislação de cada país.

É claro que, neste caso do IASB, tratando-se de órgão técnico altamente especializado, com objetivos muito específicos, o processo de elaboração de textos normativos é mais “estável”, vale dizer, o “núcleo mínimo de significado” (técnico) é bem mais robusto, mas, ainda assim, será contaminado pelos aspectos políticos e interesses defendidos por cada membro do *board* e dos países que representam.

Ainda, de se lembrar que também há no processo de convergência “acomodações” políticas ou mesmo de compatibilidade com a legislação regional que acabam diminuindo a força do significado apriorístico do texto normativo-contábil, novamente exigindo interpretação para que se obtenha a norma completa.

A título de exemplo, podemos citar a questão da definição de “equivalentes de caixa” de que trata o CPC 03 e a discussão sobre a possibilidade do enquadramento de aplicações financeiras com prazo de vencimento superior a três meses nesta definição.

O item 6 deste CPC define “equivalentes de caixa” da seguinte forma:

“aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor.”

¹⁸ <https://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/>

Mas a discussão ocorre em razão da redação do item 7 do CPC em tela, quando diz:

“um investimento normalmente qualifica-se como equivalente de caixa somente quando tem vencimento de curto prazo, por exemplo, *três meses ou menos*” (...)” (grifamos)

Eis um caso que gera diferentes entendimentos sobre o sentido normativo: aqueles que admitem tratar um investimento com mais de três meses como equivalente de caixa, caso tenha conversibilidade imediata e possua “risco insignificante de mudança de valor”; e aqueles que não admitem investimentos com mais de três meses nessa condição, pautados na literalidade do texto do item 7 do CPC 03. Qual é o sentido do texto (ou seja, qual é a norma)? A resposta é importante, pois se trata de celeuma normativa com reflexos concretos na vida das entidades e de seus negócios, o que se resolve pelo exercício da interpretação, de construção de sentidos sobre o texto normativo.

Se, por exemplo, esta norma for apenas um princípio, na concepção da Teoria dos Princípios, terá como função imediata definir *finalisticamente* um “estado de coisas” que o intérprete e o aplicador deverão concretizar na aplicação da norma: o estado de coisas que se quer preservar é a garantia da alta liquidez e da estabilidade do valor do ativo, o que permite construir a norma com o sentido de que uma aplicação com mais de três meses pode ser considerada “equivalente de caixa” se possuir os atributos que preserve o estado de coisas em tela. Porém, se não for um princípio, mas apenas uma regra, a norma poderá ser construída no sentido de que apenas aplicações com prazo inferior a três meses se encaixe no conceito.

Então, afinal, aplicações com mais de três meses podem ser contabilizadas como “equivalentes de caixa”? A dúvida interpretativa revelou-se real, a ponto de a CVM se manifestar no sentido de que a questão é resolvida por meio de “julgamento” por parte das(os) contabilistas¹⁹. Assim, pode-se construir dois sentidos básicos: (i) a aplicação “A”, com vencimento superior a três meses, é equivalente de caixa se obedecer as condições previstas no texto do item 6 do CPC 03 (ou seja, ser aplicação “prontamente conversível em caixa” e sujeita a “insignificante risco” de mudança de valor); ou (ii) a aplicação “A”, com mais de três de meses de vencimento não pode ser considerada equivalente de caixa, pois o item 7 exigiria que o vencimento do investimento seja inferior a três meses. De fato, o que a CVM chamou de “julgamento” seria, no sentido normativo da Teoria dos Princípios, verificação do estado de coisas fixado pela norma-princípio (a garantia de que é prontamente conversível em caixa e de

¹⁹ Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2019, de 11 de janeiro de 2019, Item 10.

insignificante risco) e o sopesamento das circunstâncias do caso concreto pela(o) contabilista, para avaliar se determinada aplicação é de “curto prazo”, mesmo que com vencimento superior a três meses. O texto da norma utiliza, por exemplo, uma expressão vaga (“insignificante risco”), sujeito a julgamento (sopesamento de razões no caso concreto), e isso é importante porque nos indica que julgamentos não são totalmente subjetivos: devem obedecer a critérios intrínsecos ao tipo de norma que se está interpretando (norma-princípio ou norma-regra), como veremos.

Este exemplo contábil ainda revela que um mesmo texto normativo pode assumir, ao mesmo tempo, tanto a natureza de princípio (estabelecendo o estado de coisas), quanto de regra (descrevendo a conduta a ser adotada), outra consequência da Teoria dos Princípios que poderia ser aplicada à Contabilidade.

Voltando ao tema inicial, no campo contábil, intérprete é a(o) contabilista, a quem cabe, após construir a norma a partir de seu texto, aplicá-la ao caso concreto, no campo do reconhecimento, da mensuração e da divulgação. Consideramos esta observação especialmente importante porque, no âmbito das normas expedidas pelo CPC existem as chamadas “interpretações técnicas” (ICPC) e as “orientações técnicas” (OCPC), como previsto no artigo 10-A da Lei nº 6.385/76, e que, segundo a teoria normativa que estamos adotando, não são interpretações propriamente ditas, pois o “legislador” (da norma internacional convergida pelo CPC) não interpreta, apenas elabora o texto. A construção do sentido deste texto cabe à(ao) contabilista.

Por sua vez, o Regimento Interno do Comitê de Pronunciamentos Contábeis²⁰ dispõem que ICPC e OCPC são “documentos”, ao lado dos Pronunciamentos Técnicos Contábeis. Na ótica deste Regimento, o Pronunciamento Técnico é aquele que estabelece “conceitos doutrinários, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados” (artigo 14, “caput”). Já à ICPC cabe “esclarecer, de forma mais ampla, os Pronunciamentos Técnicos” (artigo 15, “caput”), o que denota, na Teoria dos Princípios, uma impropriedade terminológica, já que o “legislador” (da ICPC) não interpreta, nem “esclarece”. Finalmente, a OCPC possui “caráter informativo, destinando-se a dar esclarecimentos sobre a adoção dos Pronunciamentos Técnicos e/ou Interpretações”. Interessante que tanto o conceito da ICPC, quanto da OCPC utilizam o mesmo verbo (“esclarecer”), dificultando, nesta visão, diferenciar uma norma da outra.

²⁰ <http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Regimento-Interno>

Não é objetivo desta dissertação aprofundar a natureza destas espécies normativas, mas inserir a presente discussão no contexto de normas como postulados, princípios e regras, a partir de suas características, como base teórica para diferenciá-las. Destaca-se, assim, ser possível inferir que as ICPC e OCP são textos complementares aos Pronunciamentos Técnicos, aos quais cabe ou descrever condutas ainda não contidas num dado Pronunciamento ou detalhar a conduta contábil que se espera seja adotada por quem cabe aplica a norma. Neste último caso, por exemplo, a ICPC e a OCPC poderiam funcionar como “normas-regra” que aumentam o “núcleo mínimo de sentidos” do texto de um Pronunciamento Técnico, em nada “esclarecendo”, mas restringindo o espaço interpretativo de contabilistas a respeito de um determinado tema contábil e diminuindo o espaço de “justificação” destas(es) contabilistas para eventual não aplicação do comportamento contábil descrito no conjunto normativo “Pronunciamento+Interpretação+Orientação”, que é o fenômeno da “superabilidade das regras”, sobre o qual faremos um paralelo com o fenômeno normativo-contábil do *true and fair override*. O fato é que estas são características basilares da Teoria dos Princípios.

A título ilustrativo, podemos citar o CPC 32 (tributos sobre o lucro) e sua necessária utilização em conjunto com a ICPC 22 (IFRIC 23), que cuida de especificar e impor comportamentos mais detalhados às(aos) contabilistas nos casos de incertezas quanto à aplicação de regras tributárias relativas aos tributos sobre lucros. Na perspectiva da Teoria dos Princípios, seria possível investigar se o CPC 32 conteria princípios sobre a contabilização de tributos sobre o lucro, enquanto que a ICPC 22, regras. É apenas um exemplo de como a Teoria da Contabilidade e a Teoria dos Princípios – cuja comparação é o tema desta dissertação – contém perspectivas normativas que podem conversar.

Por fim, interessante destacar que no campo do Direito, a interpretação normativa cabe a diferentes atores e atrizes (como a advocacia e o Ministério Público), mas, em última instância, sempre ao Poder Judiciário, a quem cabe a definitividade das decisões.

No caso da Contabilidade, o Poder Judiciário também pode ser chamado a se manifestar em definitivo quando estabelecido um conflito de interesses (com caráter contábil) em que uma das partes resiste à pretensão da outra (na lição de Carnelutti), pois assim prescrito pela CF/88, artigo 5º, inciso XXXV (“a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”). É o que ocorre, por exemplo, nos casos de “avaliação de empresas” em face de uma dissolução social, em que tanto o balanço patrimonial quanto a demonstração de resultados são utilizados como referência para a decisão. Porém, tratando-se de matéria técnica, a decisão judicial provavelmente se apoiará na opinião da peritagem, que será profissional da Contabilidade. Vale dizer: na prática, a construção de sentidos dos textos normativos contábeis

(para se chegar à norma pela via da interpretação) que serão aplicados no processo judicial para solução do caso receberá forte (muitas vezes, definitiva) influência de contabilistas.

Na prática, é incomum o Poder Judiciário ser chamado a resolver desentendimentos no campo da Contabilidade, cabendo esse papel aos próprios contabilistas, como, por exemplo, às(aos) auditoras(es) independentes. Interessante citar, neste contexto, que não é nova a ideia de um “Tribunal de Recursos Contábeis”, como sugerido por Leonard Spacek em 1957 na convenção anual da *American Accounting Association*, como citado por Hendriksen & Breda (2016, p. 61). Neste caso, se as decisões de um “tribunal contábil” tivessem algum grau de força normativa, como ocorre nos tribunais administrativos tributários (a exemplo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), teríamos, então, um órgão de interpretação de normas contábeis.

O fato é que, com os elementos acima, já estamos, agora, num estágio mais elaborado da natureza da norma jurídica, enveredando por conceitos de “finalidade” e de “justificação”, por exemplo, razão pela qual descreveremos, a seguir, a classificação normativa entre princípios, regras e postulados no pensamento de Ávila (2012), preparando o terreno para que possamos levar a proposta teórica da Teoria dos Princípios para o universo das normas contábeis, cotejando-a com a Teoria da Contabilidade.

3.1.3 Norma como gênero; postulados, princípios e regras como espécies

Na Teoria dos Princípios, o termo “norma” é utilizado como gênero e que possui como espécies os princípios, as regras e postulados. Daí se utilizar as notações “norma-regra”, “norma-princípio” e “norma-postulado”. Esta é uma primeira diferença em relação à doutrina de Iudicibus (2000), por exemplo, grande referência na Teoria da Contabilidade brasileira, que utiliza o termo “normas” como espécie, ao lado de “convenções”, como já analisamos anteriormente (Capítulo 2).

Uma segunda distinção é que na Teoria da Contabilidade há uma hierarquia entre postulados, princípios e “convenções”. Mas na Teoria dos Princípios há autonomia entre a tríade normativa e uma classificação de cada elemento segundo sua relação direta ou indireta com o processo de aplicação da norma.

Como será melhor detalhado, por esta classificação, princípios e regras pertencem a um universo (relação direta com a aplicação de normas), constituindo as *normas de primeiro grau*; já postulados fazem parte de outro universo (relação indireta/metanorma), caracterizando-se

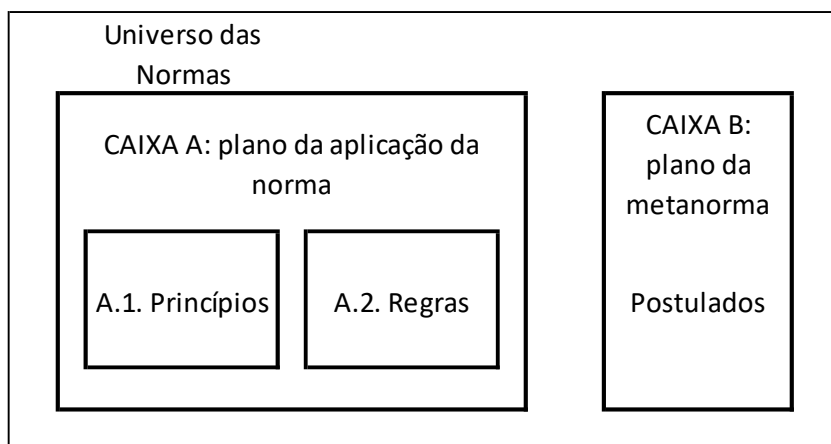
como *norma de segundo grau*. Neste sentido, no próximo tópico, quando analisarmos a Teoria dos Princípios proposta por Ávila (2012) começaremos tratando de princípios e de regras de forma conjunta e paralela. Apenas ao final falaremos de postulados, o que significa inverter a ordem em relação ao modo como a Teoria da Contabilidade discorre sobre o tema. Eis, novamente, uma diferença em relação ao que se encontra na Teoria da Contabilidade, em que se apresenta de início um conceito de postulado, seguindo-se o conceito de princípio e, por fim, uma categoria mais ampla (“convenções”/“restrições”/“normas”, conforme Iudícibus, 2000). Esta apresentação decorre, inclusive, de uma visão hierárquica da Contabilidade entre esses três tipos normativos, que é desafiada pela Teoria dos Princípios.

Qual a razão de escolhermos este caminho de iniciarmos a análise com princípios e regras? O motivo é que possuem um elemento fundamental comum, voltado para o campo da aplicabilidade direta da norma aos casos concretos, como será melhor detalhado.

Já os postulados são classificados por Ávila (2012) como “metanormas”, na medida em que se refere a normas que tratam de outras normas, tendo relação apenas indireta com sua aplicação.

Numa referência inicial didática sobre o tema, a ideia subjacente é a de que o mundo das normas cabe numa grande caixa, dentro da qual existem outras duas caixas menores: a caixa “A” (normas de aplicabilidade direta: plano da aplicação da norma) e a caixa “B” (normas de aplicabilidade indireta: plano da metanorma). A caixa “A”, por sua vez, é formada por duas caixas menores: “A1”, que representa o conjunto dos princípios, e “A2”, que representa o mundo das Regras. Já na caixa B reina o mundo dos postulados, conforme figura abaixo:

Figura 5



Fonte: elaborado pelo autor

Passemos, então, ao estudo da Teoria dos Princípios.

3.2. *Princípios e regras na Teoria dos Princípios*

Ávila (2012) demonstra que no desenvolvimento paulatino da Teoria do Direito, vários teóricos deram contribuições importantes na tentativa de conceituar (e diferenciar) princípios de regras. Assim, a partir principalmente dos estudos de Esser, Larenz, Canaris, Dworkin e Alexy, Ávila (2012) analisa as diversas contribuições desses teóricos, aproveitando o que considera acertado e criticando impropriedades no que tange à conceituação de princípios e de regras, oferecendo novas conceituações, de maior rigor científico.

Como a teoria de Ávila (2012) se fixa nos princípios, a definição de regras é construída numa linha residual, o que de forma alguma significa dizer que regras são submissas ou condicionadas a princípios. Pelo contrário: como veremos mais à frente, a Teoria dos Princípios sustenta que em eventual conflito entre uma regra e um princípio de mesmo grau hierárquico prevalecem as regras, o que é uma ideia importante e contrária ao pensamento de outros teóricos do Direito e, também, na Teoria da Contabilidade (em que desobedecer a princípios é mais grave que desobedecer a regras).

Portanto, na Teoria dos Princípios, as regras garantem sua individualidade conceitual, pois possuem funções e características próprias. Assim, quando dissemos que as regras são tratadas “residualmente”, o que se quer expressar é apenas o fato de que o método de estudo proposto por Ávila é o de analisar os princípios primeiro para, *em paralelo*, verificar como se diferenciam de regras, abrindo caminho também para a investigação de sua essência jurídico-normativa.

Ou seja, na metodologia eleita, a conceituação de regras vem a reboque da conceituação de princípios: se um determinado dispositivo legal (no plano da aplicação da norma: caixa “A”) não se encaixar nas características definidas pelo autor para que sejam classificadas como princípio, então serão regras, o que não significa que as regras também não mostrem orgulhosamente a dimensão conceitual que as caracterizam. Ao final deste Capítulo, esta provocação ficará mais clara, mas entendemos que este alerta inicial é importante para a sequência do raciocínio que iremos traçar.

Avancemos. Já vimos que na nossa teoria paradigma, tanto princípios quanto regras são espécies de Normas e que possuem um elemento em comum: ambas servem para fins de aplicação direta de normas a casos concretos pelo intérprete. Afinal, o que as diferencia?

Para diferenciá-los, Ávila (2012) analisa o pensamento de uma miríade de teóricos e filósofos do Direito, com destaque para o americano Ronald Dworkin e o alemão Robert Alexy,

objetivando, por um lado, aproveitar muitas de suas contribuições e, por outro, criticá-los naquilo que não se mostrou logicamente correto na diferenciação entre princípios e regras. E é o resultado desta análise crítica que forma a Teoria dos Princípios.

A ideia geral de que princípios estabelecem “fundamentos normativos” para a aplicação das normas no plano concreto é, muitas vezes, vista como “intuitiva” (a própria Contabilidade considera esta visão). Daí ter sido adotada como uma ideia básica por vários teóricos, como Esser e Larenz, segundo Ávila (2012, p. 39).

Para Esser, princípios seriam normas que estabelecem “fundamentos”, como uma direção para que a solução normativa seja encontrada (noção de norma “abstrata”), e não como “regra objetiva” passível de aplicação a casos concretos. Ou seja, princípios não possuiriam uma força normativa que permitisse sua aplicação isolada a situações concretas, dependendo de normas adicionais para isso. Assim, princípios, nessa acepção, se caracterizariam não apenas pelo seu grau de abstração, mas também por possuírem uma função específica: servir de fundamento normativo para a tomada de decisões do intérprete (em relação à norma aplicável), mas não como uma regra que dá a solução para o caso concreto.

Larenz, segundo Ávila (2012), também se encaminha na definição de princípios pela mesma noção de “fundamento normativo” para a interpretação e aplicação do Direito (“pensamentos de direção”), sustentando que princípios teriam uma característica: não seriam “regras suscetíveis de aplicação”. A justificativa de Larenz, nesse caso, seria a de que princípios “não possuem o caráter formal de proposições jurídicas”. Assim, apenas serviriam como “direção” para a localização da norma de aplicação pelo intérprete.

Como se nota, estas são ideias que possuem alguma similaridade com as noções da Teoria da Contabilidade já analisadas no Capítulo 2. Mas o que se quer aqui é justamente mostrar a evolução desse pensamento e seus equívocos na visão da Teoria dos Princípios.

Para isso, Ávila mostra que na evolução da teoria normativa alguns filósofos do direito extraíram a ideia de que princípios seriam diferentes de regras por (i) possuírem um conteúdo axiológico – relativo a valores - explícito (Princípios imbuídos explicitamente de valores; Regras, não) e (ii) pelo modo como Princípios interagem com outras normas. Assim, nesta acepção, segundo Ávila, Canaris expressa entendimento de que regras não possuem conteúdo axiológico, então elas dependeriam de um princípio para sua aplicação efetiva (e vice-versa), o que também é uma ideia análoga ao que se encontra na Teoria da Contabilidade.

Ainda, o autor também resgata as ideias de Dworkin (tradição anglo-saxônica) de que a distinção entre regras e princípios se daria pelo *modo de aplicação* de cada um deles e pela maneira como solucionam conflitos normativos. Neste sentido, regras seriam normas de

aplicação “tudo ou nada” (*all-or-nothing*), no sentido de serem válidas ou inválidas diante de um caso concreto. Assim, em caso de conflito entre duas regras, apenas uma das duas é válida, a menos que a própria legislação prescreva uma exceção.

Já no caso de conflito entre princípios não haveria, segundo Dworkin, invalidade de nenhum deles, mas apenas “afastamento” pelo intérprete e aplicador da norma de um ou de outro diante do caso concreto, decidindo sobre o que prevalecerá com base no “peso” de cada princípio (a ideia da dimensão de peso dos princípios – *dimension of weight*). Por consequência, inclusive, a dimensão de peso seria um atributo apenas dos princípios. Não das regras. Desta forma, no caso de conflito entre princípios, prevaleceria o de “maior peso”, apenas afastando-se a aplicação do de “menor peso”, sem que se tenha que admitir a sua invalidade. E a atribuição de maior ou menor peso se daria pela ponderação feita pelo intérprete sobre cada princípio conflitante.

Ou seja, o critério de aplicação de princípios não se daria com base no grau hierárquico: na visão de Dworkin, parte-se da premissa de que princípios se estruturam numa relação horizontal, não hierárquica, com base na sua estrutura lógica, ou seja, no seu modo de aplicação e relacionamento normativo.

Por fim, Ávila (2012) traz ao debate o pensamento de Alexy, para quem princípios são normas jurídicas que estabelecem “deveres de otimização” aplicáveis segundo diferentes graus, considerando as possibilidades fáticas (ou seja, o conteúdo dos princípios seria identificado diante dos fatos) e normativas (dependente dos princípios e regras que se contrapõem) de uma determinada situação. Estas possibilidades é que determinariam qual princípio deveria prevalecer em caso de conflito entre eles, o que nada mais é do que o critério de atribuição de uma dimensão de peso aos princípios, na mesma linha de Dworkin, determinados pelo exercício da ponderação e do sopesamento entre eles como critério de solução de colisão entre princípios, a ser estabelecido pelo caso concreto.

Por consequência, conclui Alexy que princípios não determinariam as consequências normativas (à semelhança de Esse e Larenz), característica que seria reservada apenas às regras, o que significa dizer que, para Alexy, princípios e regras também seriam diferentes pelo tipo de obrigação que instituem.

Em resumo, Ávila (2012) cataloga que os modelos teóricos acima analisados de diferenciação de princípios e regras seriam os seguintes:

- (a) critério do caráter hipotético-condicional;
- (b) critério do modo final de aplicação;
- (c) critério do relacionamento normativo e;

(d) critério do fundamento axiológico.

Como se vê, o conjunto desses modelos teóricos parecem possuir uma “logicidade”, aparentemente de difícil refutação, o que chamaremos, para fins didáticos, de “critérios tradicionais ou clássicos”, apenas para diferenciá-los da visão apresentada pela Teoria dos Princípios.

É neste ponto que referida teoria inova, ao criticar racionalmente os critérios clássicos de distinção entre princípios e regras e, assim, oferecer uma nova conceituação. E, com isso, fixar uma visão que reputamos útil também para o desafio de interpretar as normas contábeis, além de jogar luz sobre ideias e conceitos (muito importantes) que passaram a permear a nova Contabilidade brasileira, fruto da convergência das regras internacionais, tais como os “julgamentos contábeis” e o *true and fair override*.

Analisemos a crítica do autor a cada um dos critérios tradicionais acima elencados.

3.4.1. *Por que o caráter “hipotético-condicional” não é critério distintivo entre princípios e regras?*

Ávila (2012) critica o critério de que as regras e os princípios se diferenciariam pelo seu caráter “hipotético-condicional”. Ou seja, de que (a) regras são aquelas normas que possuem uma hipótese antecedente (hipótese de incidência) - uma previsão abstrata do comportamento - e uma consequência (portanto, norma do tipo “se, então”), que predeterminam a decisão do intérprete quanto a sua aplicação; e de que (b) princípios indicariam apenas o “fundamento” a ser utilizado pelo aplicador para que encontre a regra para o caso concreto (vale dizer, nesta concepção, princípios não obedeceriam ao modelo “se, então”), ideia que se fundamenta no raciocínio maior de que regras possuem um elemento “frontalmente descritivo” (de descrição frontal e imediata da conduta a ser adotada), enquanto que princípios apenas estabeleceriam “diretrizes” da conduta querida pela norma, mas sem especificá-la.

Uma primeira crítica a este critério é que o conteúdo normativo de qualquer norma, seja princípio ou regra, só é identificado diante das possibilidades fáticas e normativas verificadas no processo de aplicação. Ou seja, não é possível se determinar se uma norma é princípio ou regra desta forma (“hipotético-condicional), afinal, a efetiva constatação do conteúdo da norma (se é do tipo “se, então”, ou apenas indicativa de fundamento) *só ocorre após a interpretação e aplicação da norma pelo intérprete*, ou seja, a norma (princípio ou regra) só se revela após “o último passo” do processo.

Desta forma, segundo Ávila, o caráter hipotético-condicional não é (porque não pode ser) um critério distintivo entre normas, como sustenta Alexy pois, para isso, teria que identificar as características da norma *antes* da interpretação e aplicação. Não depois.

Além disso, Ávila aduz que princípios também possuem consequências normativas: eles podem não ter um “caráter frontal descritivo” de comportamento, mas podem indicar as espécies de comportamentos a serem adotados, mesmo em nível abstrato (como veremos, norteados pelo “estado ideal de coisas” que um princípio prescreve), comportamentos estes que deverão ser adotados pelo intérprete e aplicador da norma. Aliás, frise-se, especialmente pelo diálogo desta característica dos princípios com a Contabilidade: não se trata de uma escolha do intérprete adotar um dos comportamentos possíveis delimitados pelos princípios. É uma imposição.

Um adendo importante que deve ser feito desde já: se o Direito geralmente se refere ao termo “comportamento” como uma conduta a ser adotada pelo ser humano diante de fatos da vida (dar algo a alguém, fazer ou não fazer algo), na Contabilidade o “comportamento” é o ato intelectual da(o) contabilista de registrar determinado evento econômico desta ou daquela forma, seguindo o “processo contábil”. Mas em nada muda o raciocínio normativo que expusemos.

Ainda, Ávila sustenta que o argumento clássico de que uma norma será regra quando prescrever uma hipótese de incidência normativa é fraco, pois se trata de uma questão formal, relativa ao modo como o dispositivo legal escrito pelo legislador se exterioriza, algo que não predetermina o modo como a norma regula a conduta humana, já que esse modo de exteriorização do dispositivo legal pode ser modificado. Se assim é, o fato de um dispositivo legal ser elaborado com base em estrutura contendo uma hipótese antecedente (“se”) e um consequente (“então”) não o faz ser classificado como regra.

Por fim, de se destacar a crítica do autor ao critério “hipotético-condicional” no que tange ao argumento de que apenas princípios possuem valores, pois não há como se determinar *a priori* sobre a relação entre a norma e seus fins e valores. Apenas após a interpretação do dispositivo legal é que se poderá dizer algo sobre a presença de fins e valores. Assim, diz Ávila que determinado dispositivo legal pode ser regra ou princípio: é a “medição e especificação da *intensidade* da relação entre o dispositivo interpretado e os fins e valores que lhe são sobrejacentes que determinará se a interpretação se dará como regra ou como princípio” (Ávila, 2012, p. 43). Esta é uma visão importante, porque afasta a ideia de que regras não expressam valores, o que muda a forma como se exerce a interpretação de uma norma diante de um caso concreto.

Como exemplo, o autor cita o dispositivo constitucional que trata da legalidade tributária (Constituição Federal, artigo 150, inciso I), que é, de fato, muito interessante, porque sua redação é bastante “objetiva”, sugerindo, para quem pensa na concepção clássica, tratar-se tão somente de uma regra. O texto é o seguinte: “(...) é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...)”²¹. Muito bem, princípio ou regra? O dispositivo legal traduz um elemento frontal descritivo ou apenas estabelece uma diretriz? Protege valores sociais? Se sim, em que medida?

Ávila mostra que este é o típico texto de dispositivo legal *híbrido*, cujo sentido o intérprete poderá construir *como princípio ou regra*, dependendo do caso concreto: será regra se encarado como uma mera descrição de que a criação ou aumento de tributo é apenas prerrogativa do legislador (Poder Legislativo), jamais do Poder Executivo, a afastar, por exemplo, aumento de ICMS por decreto estadual; mas será princípio se a leitura for de que há valores sendo protegidos, como a liberdade da(o) cidadã(ão)-contribuinte de se opor ao pagamento de tributos não previamente aprovados pelo parlamento, como medida de segurança jurídica e de proteção da propriedade privada.

Portanto, ainda que a norma contenha valores sociais sendo protegidos, isto não a rotula necessariamente como princípio, pois poderá também ser regra, não servindo como critério de distinção.

3.4.2. *Por que o caráter “do modo final de aplicação” não é critério distintivo entre princípios e regras?*

A próxima crítica à visão clássica da distinção entre princípios e regras é aquela relativa ao “modo final de aplicação”.

Neste cenário, regras seriam normas que se caracterizam pela sua aplicação “tudo-ou-nada” (*all-or-nothing*) – “modo absoluto”. Desta forma, regras seriam a espécie normativa em que, concretizada a hipótese antecedente (“se”), a consequência prevista (“então”) seria sempre aplicável (e implacável), sem espaço para afastamentos por parte do intérprete e aplicador.

Vamos a um exemplo: o Código de Trânsito Brasileiro dispõe em seu artigo 208 o seguinte: “*Avançar o sinal vermelho do semáforo ou o de parada obrigatória: Infração - gravíssima; Penalidade - multa.*”.

²¹ Constituição Federal, artigo 150, inciso I.

Portanto, segundo o critério do “modo final de aplicação”, esta norma seria uma regra na exata medida em que dispõe que a conduta de transgressão do semáforo vermelho (hipótese) necessariamente culmina com a aplicação de multa (consequência). Voltaremos a esse exemplo mais tarde.

Já princípios se caracterizariam pelo seu modo de aplicação “mais ou menos” (“modo gradual”), em que poderia ser afastado pelo intérprete num determinado caso concreto, pois não seria “tudo-ou-nada”, diferenciando-se das regras.

Porém, a Teoria dos Princípios defende que a distinção entre princípios e regras com base no critério do modo de aplicação normativa não é correta. A crítica de Ávila, aqui, é mais profunda, pois esta concepção bipolar “modo absoluto x modo gradual” como fator de distinção entre regras e princípios é, de fato, uma ideia comum, inclusive na Contabilidade, merecendo atenção.

Ávila (2012) observa que não é verdade que regras sempre seguem o modo “tudo-ou-nada” de aplicação, pois, na prática, há casos em que a regra deixa de ser, *justificadamente*, aplicada (*overruling*), como veremos melhor mais à frente quando analisarmos a “superabilidade das regras” (e sua relação com o *true and fair override*). Portanto, o modo “tudo-ou-nada” não pode ser uma característica distintiva entre princípios e regras.

Assim, embora pareça verdadeira a afirmação de que se alguém incidir na hipótese legal de conduta descrita numa norma *necessariamente* terá que arcar com a consequência prevista, o fato é que, na prática, isto pode não ocorrer. Nesse sentido, Ávila defende que a expectativa de que a consequência prevista no texto da norma incida é apenas estabelecida *prima facie*. Ou seja, é possível ao intérprete do texto não aplicá-la, mesmo que a hipótese legal abstrata se verifique no mundo dos fatos, o que retiraria a natureza “tudo-ou-nada” como um elemento distintivo das regras.

Voltemos, assim, ao exemplo do semáforo acima descrito. De fato, não há no artigo 208 do Código de Trânsito Brasileiro exceção expressa no texto do dispositivo legal que indique a possibilidade de não ser aplicada multa àquele(a) que avançar o semáforo vermelho. Mas é possível encontrar julgados no Poder Judiciário em que a(o) juíza/juiz (intérprete) afastou a aplicação da multa num dado caso concreto, mesmo que a hipótese legal de conduta tenha sido praticada (“Avançar o sinal vermelho do semáforo ou o de parada obrigatória”). Por exemplo, no caso em que a infração foi cometida pela necessidade de se levar uma vítima de acidente grave para o hospital o mais rapidamente possível.

Ou seja, a situação concreta e individual (*as circunstâncias do caso concreto*) pode respaldar o intérprete na construção de norma não condizente com a literalidade da

consequência descrita, já indicando que as *individualidades e particularidades* do caso concreto devem ser consideradas no processo interpretativo, não se aplicando a consequência *prima facie* inicialmente esperada (ideia semelhante ao *true and fair override* da Teoria da Contabilidade).

No caso ilustrativo sob análise, a norma efetivamente construída (e aplicada) foi a de *não aplicação da multa*, pois *as circunstâncias concretas* denotam uma *justificação* suficientemente forte para o afastamento da consequência normativa, o que ocorre pelas mãos do intérprete. Este é um ponto fundamental da Teoria dos Princípios: é possível que a consequência prescrita por uma norma-regra seja ultrapassada, porque a situação concreta pode denotar a existência de justificação para tanto. E, se assim é, regras deixam de se caracterizar pelo modo de aplicação “tudo-ou-nada” (absoluta), havendo casos em que a aplicação é “mais ou menos” (gradual). Adianta-se o seguinte: as situações que permitem ao intérprete não aplicar a consequência frontalmente descrita *são excepcionais*, pois regras possuem, de fato uma “rigidez” normativa, que só será ultrapassada em casos *muito bem fundamentados*, respaldado por argumentação que justifique a não aplicação (“alto grau de justificação”).

Vamos a outro exemplo, agora na seara tributária. Uma determinada empresa adere ao “programa de recuperação fiscal” (“Refis”), instituído por lei, e que concede ao contribuinte inadimplente de determinados tributos o seu pagamento parcelado e, eventualmente, com alguma redução, por anistia fiscal, no valor da multa e dos juros. A norma prescreve que a não confirmação expressa, pelo contribuinte, da opção pelo parcelamento no prazo fixado pela legislação resultaria na sua exclusão do programa. Portanto, norma do tipo “se, então”, em que, segundo a teoria tradicional é “tudo ou nada”, caracterizando-a como regra: se feita a confirmação da opção no prazo legal, a empresa faz jus ao programa de recuperação fiscal (“tudo”); caso contrário, estará excluída (“nada”).

Mas há julgados²² que afastaram, em casos concretos, a consequência normativa “exclusão do programa”, mesmo tendo sido caracterizada a não confirmação da opção no prazo legal (ou seja, a concretização da hipótese legal). Por qual razão? Pelo convencimento do intérprete (juíza/juiz) de que, no caso concreto, em que o contribuinte comprovou que cumpriu todos os demais requisitos do programa de parcelamento, expressando sua vontade, especialmente a sua adesão inicial formal ao “Refis” e o pagamento de todas as parcelas devidas até então, a consequência normativa literal prevista na legislação de exclusão do programa não

²² Por exemplo, sentença proferida no Mandado de Segurança nº 0002030-69.2011.4.05.8302, da 16ª Vara da Justiça Federal da Seção Judiciária de Pernambuco, publicada no Diário Oficial do Estado nº 25, de 01/02/2012, pág. 33/35.

se adequava ao que prescreve os princípios constitucionais, ou seja, diante das circunstâncias do caso concreto, a exclusão do “Refis” *configuraria uma norma situada fora dos parâmetros do denominado “estado (ideal) de coisas” determinado por princípios jurídicos*, de forma a caracterizar fundamentação e justificativa suficientemente forte para o afastamento da consequência. De qualquer forma, esta seria uma regra em que não prevaleceu o modo de aplicação absoluto, o que o descaracteriza como critério de diferenciação entre princípios e regras.

Dada a importância desta temática, vamos a um último exemplo. Dispõe a lei processual brasileira que cabe à(ao) cidadã(ão), quando ajuizar uma ação perante o Poder Judiciário, informar seu endereço. Requisito formal necessário, nos termos do Código de Processo Civil²³, sob pena de extinção da ação judicial, sem exame do mérito pelo juízo. Portanto, norma jurídica composta por uma hipótese antecedente e uma consequência em caso de descumprimento (“se, então”). No caso concreto, foi exatamente o que ocorreu: a ação foi extinta pelo juiz de primeiro grau por “não comprovação”, pelo autor, de seu endereço (aplicação da regra em absoluto). O detalhe do caso, porém, é que o cidadão que interpôs a ação era um indígena, morador de uma aldeia, local que não possui uma individualização espacial marcada pelos critérios “clássicos” conhecidos (como nome de rua e número). Felizmente, o tribunal reverteu a decisão de primeiro grau²⁴, porque, considerando as *circunstâncias, os aspectos concretos e individuais do caso*, verificou que há fundamentação suficiente no argumento de que a consequência legal de extinção da ação judicial pode ser ultrapassada (não deve ser aplicada).

O que se quer destacar, nesse momento, é que a Teoria dos Princípios refuta a caracterização de uma regra pelo seu modo final de aplicação (“tudo-ou-nada”), porque o seu eventual afastamento é possível, ainda que raro, de forma que, para referida teoria, regras não podem se caracterizar por um modo de aplicação “absoluto”: a consequência normativa extraída da literalidade do dispositivo legal é apenas *prima facie*, como destaca Ávila, ou seja, aquela que se apresenta num primeiro momento (por exemplo, a aplicação de multa de trânsito; a exclusão do “Refis”; a extinção da ação por falta de endereço). Mas pode haver outras normas (decorrente de outras interpretações), se houver *justificativa* adequada (e forte) para sua não aplicação. E a razão invocada por Ávila é que o modo final de aplicação de uma norma *não faz parte de sua estrutura, mas de sua aplicação*.

²³ Artigos 330, inciso IV e 485, inciso I do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/15).

²⁴ Tribunal de Justiça do Paraná, Apelação Cível nº 0001694-37.2018.8.16.-168, 14ª Câmara Cível, julgado em 13/03/2020.

Um adendo importante, na medida em que já esboça a essência da distinção entre regras e princípios na Teoria dos Princípios: a superação da não aplicação de uma consequência no caso das regras é possível, como estamos vendo, mas ela só se dará se houver uma fundamentação (justificativa) que ultrapasse a ideia *prima facie* prescrita pela norma. Como diz Ávila, a regra possui naturalmente uma “vigência que lhe dá autoridade para uma imposição”, já que é imediatamente descritiva (como veremos melhor mais à frente).

Assim, para que sua consequência não seja total ou parcialmente aplicada, o “ônus de argumentação” do intérprete (para não aplicação) tem que superar as razões de observância da consequência normativa. A expressão “ônus de argumentação” é importante, pois denota que há um encargo depositado sobre o intérprete de justificar, pela argumentação jurídica, que as circunstâncias e peculiaridades do caso concreto superam as razões da própria regra que impõe uma consequência: no caso do exemplo de transgressão da lei de trânsito em razão da necessidade de se salvar uma vida; ou no exemplo da empresa, de não ser excluída do Refis diante do não cumprimento de mero aspecto formal de pouca relevância diante de todas as outras obrigações fiscais comprovadamente cumpridas; no caso do cidadão indígena, porque inserido em realidade social de conhecida peculiaridade. E esta “superação” tem que ser, no caso das regras, de *forte justificativa*, pautada em argumentação jurídica adequada. Como veremos no Capítulo 4, este é um conceito do Direito que nos parece dar subsídios para a justificação teórica do *true and fair override* presente na Teoria da Contabilidade, já que é um traço inerente à natureza das normas.

Ainda, em reforço da ideia de que o modo de aplicação absoluto não é fator de distinção das regras em relação aos princípios, Ávila (2012) também cita o fato de que há regras cuja estrutura normativa não delimita de maneira efetivamente rígida sua aplicação (não se verifica um formato “se, então”), pois pode prescrever de forma vaga a conduta exigida de alguém, assim como ocorre, mais frequentemente, com os princípios. Assim, mesmo a aplicação das consequências de uma regra dependerá das circunstâncias concretas e individuais de cada caso para que sejam “melhor determinadas”, o que se dá apenas após o processo de interpretação, como visto nos exemplos acima. E quando estes fatores específicos são considerados, o modo “absoluto” da regra pode ser modificado. Vale dizer, o modo deixa de ser “absoluto” e passa a ser “mais ou menos”, como nos princípios (lembrando que, para Alexy, o modo “mais ou menos” seria característica apenas de princípios).

Ávila destaca que o “grau de abstração” para a determinação da exata norma de comportamento é maior no caso de princípios e que as consequências são melhor determinadas

no caso de regras, mas que isto não afasta, como demonstrado nos exemplos acima, que uma norma possa ser caracterizada como regra pelo modo de aplicação “mais-ou-menos”.

Vale destacar, aqui, que a visão de Ávila sustentando que há regras cujas expressões não delimitam a sua aplicação precisa (cabendo ao intérprete decidir pela aplicação ao caso concreto), possui semelhança com a problemática das “expressões de incerteza” da Contabilidade e da ideia de “subjativismo responsável” (Fuji & Slomski, 2003), paralelo que será explorado no seu devido tempo, no Capítulo 4.

Em resumo: para a Teoria dos Princípios, tanto regras quanto princípios podem levar em conta aspectos específicos, individuais do caso concreto, e que são abstratamente desconsiderados (ou seja, não estão previstos explicitamente na hipótese legal abstrata), não sendo válida a visão teórica de que o modo de aplicação (absoluto x gradual) seria um traço distintivo entre regras e princípios.

Então, quais seriam eles? O primeiro a ser citado, destacado por Ávila: tanto regras como princípios consideram aspectos concretos e individuais do caso concreto. Mas um ponto de distinção dos princípios em relação às regras é que princípios estabelecem um “estado (ideal) de coisas” que o aplicador da norma deve promover para se chegar ao comportamento a ser adotado pelo destinatário da norma.

Ou seja, princípios não descrevem os comportamentos que o destinatário da norma deve adotar (característica das regras). Apenas descreve qual é o “estados de coisas” a ser promovido pelo intérprete. Desta forma, princípios disciplinarão os comportamentos necessários para atingir este “estado ideal de coisas”. Poderíamos dizer, então, que princípios não descrevem, mas circunscrevem comportamentos compatíveis com o estado de coisas (uma ideia que será confrontada como a definição de convenções da Teoria da Contabilidade, de natureza “restritiva”).

Esse estado ideal de coisas é orientado pelo *fim* almejado pelo princípio, que é, segundo Ávila (2012, p. 53), uma “razão substancial para adotar os comportamentos necessários à sua promoção”. Desta forma, os princípios produzem “razões substanciais” ou finalísticas, dando corpo à “técnica” de interpretação teológica da norma, aquela que procura *pelos fins* por ela almejados na construção de seu significado.

Daí, portanto, o traço fundamental da Teoria no sentido de que o que distingue princípios de regras é o “modo como o intérprete *justifica* a aplicação dos significados preliminares dos dispositivos, se frontalmente finalístico ou comportamental” (Ávila, 2012, p. 54): se finalístico, a norma será princípio; se comportamental, será regra.

Novamente: para Ávila, não é o tipo de obrigação instituído pela estrutura condicional da norma que as distingue (absoluta x relativa), pois regras podem não ser aplicadas mesmo que as condições abstratas da hipótese tenham sido preenchidas, mas o modo como as razões que impõe a implementação das suas consequências podem validamente ser ultrapassadas. Regras possuem um grau de rigidez, indicativo de um comportamento descrito a ser adotado, e que, portanto, só pode afastado (superado) em situações excepcionais, justificadamente.

3.4.3. *Por que o critério do “relacionamento normativo” não é critério distintivo entre princípios e regras?*

O critério do relacionamento normativo encontrado na doutrina clássica é aquele em que, diante de um conflito entre duas normas, seriam elas do tipo norma-regra se apenas uma for válida (o que resulta na outra ser inválida). E seriam elas norma-princípio se, por outro lado, o conflito puder ser afastado escolhendo-se apenas uma das normas como prevalente, mas sem invalidar a outra (que seria apenas afastada, sem ser invalidada).

Ávila (2012, p. 53) aceita que a análise do conflito normativo tem relevância para o entendimento sobre as espécies normativas, mas o refuta como critério distintivo.

Assim, argumenta que não é necessariamente correto dizer que o conflito entre regras se resolve pela invalidade de uma delas (exceto se houver exceção expressa) e que o conflito de princípios se resolve pela dimensão de peso, como entende Dworkin, segundo Ávila, pois regras também podem entrar em conflito no plano concreto *sem perder sua validade*, tendo como solução a atribuição de peso maior a uma delas, decorrente do sopesamento entre razões.

O autor cita, como exemplo, situação tratada num julgado envolvendo o fornecimento de medicação por decisão liminar proferida pelo Poder Judiciário. A lei prescreve que o governo não tem obrigação de fornecer determinado medicamento (Regra 1). Mas a decisão liminar (Regra 2) determina o fornecimento diante do comprovado risco de vida do postulante. Mas isso não implica a invalidade da Regra 1, pois o conflito não está no plano da validade da norma, mas no plano de sua aplicação, que, no caso concreto, dependeu de ponderações (custo social *versus* vida do paciente) para fins de aplicação.

Como vimos, para a Teoria dos Princípios isto nada mais é do que *considerar outras razões que se justificam como superiores à razão que embasa o texto do dispositivo legal* (cuja premissa é de uma situação de fato “normal”, geral, ou seja, que não envolve uma situação suficientemente excepcional, como o estado de necessidade para se salvar um acidentado). E a aplicação de outras razões pelo intérprete se dá pelo exercício do *sopesamento das*

circunstâncias concretas (ideia que entendemos possuir paralelo com “julgamentos contábeis”) e pela argumentação do intérprete que *justifique o afastamento da consequência normativa* (multa). Cria-se uma exceção através do processo de valoração de razões (“sopesamento de razões e contrarrazões”) de uma regra, o que mostra que o exercício do sopesamento é característica comum a regras e princípios. Se assim é, não pode ser critério puro de distinção entre estas espécies normativas.

É neste ponto que a Teoria dos Princípios dá um passo a mais, descortinando um aspecto da ponderação normativa que lhe confere individualidade: *a intensidade*, a margem que possui o aplicador da norma para a determinação concreta da relação entre a regra geral e a exceção. Além da intensidade, o autor destaca o modo de ponderação, que é menor no caso das regras (exige forte justificação para não aplicação da regra) e é maior no caso de princípios (pois há apenas o estabelecimento de um estado de coisas a ser buscado e preservado). Assim, tanto princípios como regras *são normas que se sujeitam a ponderação*, mas o tipo de ponderação é que é diferente (pelo seu grau).

Interessante a observação do autor de que mesmo que uma regra seja vista como inaplicável ao caso concreto, ela pode contribuir para a decisão, como um contraponto valorativo para a interpretação da regra aplicável, o que ajuda na construção do significado da norma.

Em conclusão, o autor diz que: 1) a “atividade de ponderação de razões - critério de aplicação de normas – não é privativa da aplicação dos princípios, mas é qualidade geral de qualquer aplicação de normas”; 2) o que distingue regras de princípios não é a atividade de ponderação de razões, mas o tipo (o grau) de argumentação e de justificação exigidos para sua aplicação.

Sobre a questão da dimensão de peso, também é destacado que tanto princípios como regras dele se utilizam para avaliar o peso dos valores envolvidos nas finalidades que pretendem alcançar. A dimensão de peso não é um atributo da norma, mas “resultado de juízo valorativo do aplicador” diante do caso concreto.

3.4.4. *Por que o critério do “fundamento axiológico” não é critério distintivo entre princípios e regras?*

Finalmente, Ávila discute o último critério clássico que pretende distinguir princípios e regras, baseado no fundamento axiológico (referente a valores, algo também invocado na Teoria da Contabilidade).

Por este critério, apenas princípios, e não regras, possuiriam elementos de valor a serem considerados na aplicação da norma, o que, para a Teoria dos Princípios, é um equívoco. Com efeito, ambas as normas são imbuídas de valores, o que será melhor detalhado na sequência.

3.4.5. *A proposta da Teoria dos Princípios para distinguir princípios e regras*

Dadas as conclusões extraídas por Ávila (2012) em relação aos diversos critérios adotados pela teoria clássica, a Teoria dos Princípios passa a estabelecer o contexto para sua proposta de dissociação entre princípios e regras.

Para o autor, princípios positivam valores e, assim, tornam obrigatório que o intérprete e o aplicador da norma observem certos *comportamentos* (racionalizando a aplicação dos valores). Isto ocorreria pela análise da estrutura dos princípios, para encontrar um procedimento racional de fundamentação que especifique *quais são as condutas necessárias à concretização* dos valores positivados e protegidos pelos princípios e como controlar sua aplicação racional.

Regras, por seu turno, devem ser analisadas em dois planos: a) o *prima facie*, que é o plano preliminar de análise abstrata da norma e; b) o conclusivo, decorrente da análise concreta da norma (nível *all things considered* de significação), que pode, inclusive, não confirmar a consequência abstrata *prima facie*, como já visto.

Normas são construídas pelo intérprete a partir do texto dos dispositivos e de seu significado usual, o que também envolve elementos axiológicos (referente a valores) que não estão no texto, nem pertencem ao texto. São conexões axiológicas construídas pelo próprio intérprete.

Ávila defende a coexistência das espécies normativas em razão de um mesmo dispositivo legal (“alternativas inclusivas”). Ou seja, dispositivos podem originar, ao mesmo tempo, mais de uma espécie normativa, vale dizer, é possível que um mesmo texto normativo resulte em um princípio, em uma regra e num postulado, se presentes suas características distintivas:

- (i) regras e princípios pelo (a) dever que instituem, (b) a justificação que exigem (grau), (c) o modo como contribuem para solucionar conflitos;
- (ii) postulados como normas que *impõem condições na aplicação das regras e princípios*.

Dito isto, Ávila (2012) passa a discorrer sobre os critérios que devem ser utilizados para fundamentar a dissociação entre princípios e regras, ou seja, identificar no texto do dispositivo legal, *previamente* à aplicação da norma, quando se está diante de uma ou de outra espécie normativa.

São três os critérios citados por Ávila para diferenciar princípio de regras:

- a) dissociação pela natureza do comportamento descrito;
- b) dissociação pela natureza da justificação exigida;
- c) dissociação pela medida de contribuição que dão a uma decisão.

Vejamos cada um deles.

3.4.5.1. Dissociação pela natureza do comportamento descrito

No primeiro deles, a dissociação se dá pelo modo como a norma *prescreve o comportamento*: as regras são “imediatamente descritivas” e estabelecem obrigações, permissões e proibições; princípios são normas “imediatamente finalísticas”, que estabelecem um “estado de coisas”, “cuja realização é necessária à adoção de determinados comportamentos”.

Estado de coisas, segundo o autor, deve ser entendido como “uma situação qualificada por determinadas qualidades” que “transforma-se em fim quando alguém aspira conseguir, gozar ou possuir as qualidades presentes naquela situação” (Ávila, 2012, p. 78).

Como exemplo, cita o princípio do “Estado de Direito”, a quem cabe estabelecer os seguintes “estados (ideais) de coisas”, ou seja, os seguintes fins a serem atingidos pela sociedade brasileira: a responsabilidade do Estado Brasileiro, a previsibilidade da legislação, o equilíbrio entre interesses públicos e privados e a proteção dos direitos individuais. A realização destes estados de coisas depende da adoção de determinadas condutas: regras de responsabilização concreta do Estado, legislação que seja publicada com antecedência, respeito à esfera privada e tratamento igualitário pela lei (página 78).

Assim, o autor defende que, ao desenhar o “estado de coisas”, princípios não prescrevem um comportamento específico, mas determinam (obrigam) que um *fim* juridicamente relevante

seja atingido, o que leva o intérprete a se perguntar se o comportamento prescrito na regra (ou identificado *prima facie*) *se encaixa* no estado de coisas desenhado pelo princípio e, ao mesmo tempo, qual seria o comportamento a ser adotado para que se *realize* esse estado de coisas.

Em arremate, Ávila (2012, p. 79) cita Georg Henrik von Wright (“princípios estabelecem uma espécie de necessidade prática: prescrevem um estado ideal de coisas que só será realizado se determinado comportamento for adotado”) e Aulis Aarnio, no sentido de que princípios são “normas-do-que-devem-ser” (*ought-to-be-norms*).

Já regras são descritas pelo autor como *apenas mediatemente finalísticas* (em contraposição aos princípios, que são *imediatamente* finalísticas), pois estabelecem fins *indiretamente*. Elas descrevem comportamentos para atingir o fim e o fazem em função “do caráter descritivo ou definitório do enunciado prescritivo”. São “normas-do-que-fazer” (*ought-to-do-norms*), na lição de Aarnio, citado por Ávila. Aqui vale antecipar uma comparação com a Teoria da Contabilidade, já que, como visto, na visão de Iudícibus (item 2.5.1 desta dissertação), o papel de estrutura que “prescrevem o que a contabilidade deveria fazer e de como deveria ser feito” é atribuído aos postulados contábeis (e não a princípios).

Ou seja, com base neste primeiro critério (dissociação pela natureza do comportamento descrito), princípios e regras se diferenciam pela *proximidade da relação com os fins* (princípios mais próximos: imediato; regras mais distantes: mediato), *mas ambos têm relação com fins e condutas*. Assim, o autor afirma que princípios preveem os fins a serem atingidos (“uma ideia que exprime uma orientação prática”, citando Ota Weinberger), *mas sem dizer quais são os comportamentos*; já regras prescrevem as condutas.

3.4.5.2. Dissociação pela natureza da justificação exigida

Vejamos, agora, o critério da natureza *da justificação exigida* (segundo critério) como elemento de distinção entre um princípio e uma regra e passível de aferição antes da aplicação da norma.

Já vimos pelo primeiro critério que princípios possuem como uma de suas características a proximidade com a finalidade da norma (imediatamente finalística) e regras por primarem inicialmente pela determinação do comportamento a ser exigido ou evitado pelo seu destinatário, descrevendo-o no enunciado (imediatamente descritiva).

Tomemos o próprio exemplo dado por Ávila (2012, p. 80) para ilustrar a ideia subjacente ora discutida e entender com clareza este critério de distinção. Neste exemplo, um determinado texto de lei proíbe motoristas de táxi de conduzir passageiros com animais (cães, por exemplo), sob pena de pagamento de multa. Temos, então, um enunciado legal que descreve um comportamento que não deve ser adotado (transportar animais em táxis), bem como sua consequência (multa).

Esta norma foi assim definida com base em uma finalidade (exemplo: garantir a segurança no trânsito). Neste caso, portanto, a descrição normativa é a *própria justificação necessária à sua aplicação*. Ou seja, transportar cães em táxis (que o autor chama de “construção conceitual do fato”) corresponde à vedação descrita no texto legal (“construção conceitual da descrição normativa”). Nesse caso, está justificada a aplicação da consequência (multa) em caso de seu descumprimento pelo destinatário da norma.

Mas o afastamento desta consequência é possível? Sim, como visto anteriormente, pelo fenômeno da superabilidade das regras (*defeasability*). O que o autor destaca agora, ao analisar o critério da natureza da justificação exigida, é o grau de argumentação necessária para se afastar a aplicação de multa para motoristas que transportarem cães em seus veículos. Por exemplo, argumentar que o transporte do animal se deu porque está chovendo, ou porque é de pequeno porte, não são justificativas para o afastamento da multa. Neste caso, a multa será aplicada sem questionamento (“casos fáceis” ou *easy cases*). Mas se a passageira for cega e fizer uso de um cão-guia, o argumento pode ser forte o suficiente para a não aplicação da multa, já que a *situação individual em tela* (pessoal cega) deverá ser ponderada em face da regra que visou a preservação da segurança no trânsito (“casos difíceis” ou *hard cases*). Nesse caso, o intérprete poderá ver uma divergência entre a descrição da conduta (não transportar animais) e a justificação que a ampara (preservar a segurança no trânsito). Conclusão: por este segundo critério, regras se caracterizam por exigir um *elevado grau de justificação* para o afastamento das consequências por ela prescritas (superabilidade das regras). Daí Ávila (2012, p. 128) se referir à eficácia das regras como “eficácia de trincheira”: para superá-las, as razões devem ser extraordinárias e o ônus de argumentação é bem maior. Este, portanto, segundo Ávila (2012, p. 81), o outro “o traço distintivo” das regras: “o modo como podem deixar de ser aplicadas integralmente”.

Vamos a um exemplo no universo contábil. Lopes & Martins (2005, p. 51), ao tratarem da fase de classificação de um evento econômico no processo contábil, afirmam que a aquisição

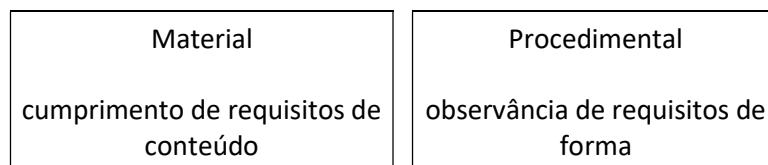
de produtos para revenda por um supermercado é classificada (entenda-se, deve ser reconhecida) como “ativo” (“estoques”, mais precisamente), que é a conduta prescrita pelo CPC16. Como dizem os autores, esta classificação é “relativamente simples” (seria, então, na linguagem da Teoria dos Princípios, um *easy case*). Este é um caso em que a descrição normativa, na visão da Teoria dos Princípios, é a própria justificação necessária à sua aplicação: a “construção conceitual do fato” – adquirir bens de revenda - corresponde à “construção conceitual da descrição normativa” presente no CPC16 (reconhecer e mensurar como estoque). Assim, está justificado o reconhecimento dos produtos para revenda como “estoque”.

Agora vejamos uma situação em que a consequência normativa em tela (reconhecimento como estoque de um carro por uma concessionária de veículos) seria afastável: o bem adquirido para revenda será inicialmente utilizado como veículo *test drive* e só depois vendido como mercadoria (no exemplo, não se trata de veículo adquirido para uso administrativo, mas para futura revenda, sendo inicialmente utilizado como *test drive*). Neste caso, contabilistas poderão argumentar, por exemplo, que o bem, na aquisição, não deverá ser reconhecido como estoque, mas como ativo imobilizado (CPC 27), pois enxergam uma divergência entre a descrição da conduta (adquirir bens de revenda) e a justificação que ampara seu enquadramento no CPC16 (ou seja, o reconhecimento contábil como estoque).

Neste caso, essa argumentação deverá ser forte o suficiente para o afastamento do reconhecimento prescrito pelo CPC 16, já que as circunstâncias do caso concreto (utilização inicial do veículo como instrumento de promoção de vendas) deverão ser ponderadas em face da finalidade do bem para fins de reconhecimento (ou não) como estoque (portanto, um *hard case*). Naturalmente, modificando-se a finalidade do bem (deixar a função *test drive* e ser colocado à venda), o instituto da reclassificação contábil reavalia a situação e realoca o bem entre contas do ativo (o que afeta a informação contábil), o que é uma particularidade interessante da Contabilidade.

Mas o que seria um “elevado grau de justificação”, ou “razões fortes”, ou “extraordinárias” para que as consequências das regras possam ser superadas? A Teoria dos Princípios (página 123) propõe um modelo bidimensional, de dois sentidos de análise, ambos pautados no cumprimento de requisitos para autorizar a superabilidade: a) o material: cumprimento de requisitos de conteúdo; b) o procedimental: observância de requisitos de forma.

Modelo bidimensional para determinar o grau de justificação,
segundo Ávila



Fonte: elaborado pelo autor

Um último adendo ao tema da força normativa das regras (em que sua descrição normativa é a própria justificação necessária à sua aplicação) é a questão da possibilidade de se superar a sua aplicação. Ávila destaca que as regras devem ser obedecidas não só “por serem regras” e serem editadas por uma autoridade. Diz o autor: “Elas devem ser obedecidas (...) porque sua obediência é moralmente boa e (...) porque produz efeitos relativos a valores prestigiados pelo próprio ordenamento jurídico, como segurança, paz e igualdade.”. É por isso que o autor reafirma que regras não são “normas de segunda categoria”. O aspecto primordial desta discussão para a presente dissertação é a capacidade das regras de afastar incertezas, tema caro para a Teoria da Contabilidade, especialmente no contexto das normas internacionais de Contabilidade (tidas por “principiológicas”).

Como destacado por Ávila (2012, p. 121), as regras têm como função “pré-decidir o exercício do poder”, que é exercido pelo Poder Legislativo e, no caso da nova Contabilidade brasileira, também pelos órgãos aos quais o legislativo delegou poderes para a normatização contábil (CFC, CVM, BCB, agências regulatórias, adotando métodos e critérios estabelecidos pelo CPC), fixando o comportamento. Assim, como consequência, as regras “afastam a incerteza que surgiria não tivesse sido feita essa escolha. É justamente para evitar o surgimento de um conflito moral e para afastar incerteza decorrente da falta de resolução desse mesmo conflito que o Poder Legislativo opta pela edição de uma regra.” (Ávila, 2012, p. 121).

Além disso, também ressalta que as regras reduzem a arbitrariedade do intérprete e aplicador da norma (ou seja, diminuem a discricionariedade de decisão sobre a conduta a ser adotada), além de reduzirem, citando Sheppard, “as arbitrariedades potenciais no manuseio dos princípios”.

Não por outra razão é que a superabilidade das regras só ocorre em casos excepcionais, no mesmo sentido, portanto, do que prescreve o CPC 36 ao determinar que a aplicação do *true and fair override* só se dará em situações “extremamente raras”.

Para finalizar, o autor destaca outra característica das regras, demonstrando que, se são normas imediatamente descritivas (de condutas), então elas descrevem uma situação de fato *já conhecida* pelo legislador (“proibição de cães em táxis”; “reconhecimento de bens de revenda como estoques”), razão pela qual possuem um caráter retrospectivo (*past-regarding*), o que influencia decisivamente na interpretação do texto legal rumo à construção da norma. Neste sentido, poderíamos dizer que quando o intérprete sentar-se, hoje, diante do texto do dispositivo legal, fará uma viagem mental ao passado, para capturar a situação de fato já descrita no texto, dando-lhe conhecimento deste fato.

Já no caso de princípios, o autor destaca que seu foco é a preservação da finalidade que lhe justifica (dado pelo estado de coisas pretendido pelo princípio), e não um elemento descritivo (comportamental) típico de uma regra. Então, o intérprete deve ver se há *correlação* entre o estado de coisas definido pelo texto da norma (ou seja, quais espécies de comportamentos realizariam o estado de coisas) e os efeitos das condutas que serão adotadas (tidas pelo intérprete/aplicador como necessárias para a realização do estado de coisas). Em outras palavras, verificar se essas condutas promovem o estado ideal de coisas que o princípio deseja, o que *dependerá do caso concreto e da experiência vivida pela comunidade* (por exemplo, de contabilistas) em casos similares, ideia que se conecta com os julgamentos contábeis, reforçando o caráter normativo destes julgamentos e da possibilidade de se entendê-los sob o ângulo da norma-princípio dado pela Teoria dos Princípios.

Como frisa Ávila (2012, p. 81), no caso do princípio “o elemento descritivo cede lugar ao elemento finalístico”. A conduta a ser adotada precisa ter *correlação* (e não correspondência) com a realização gradual do estado de coisas exigido pelo princípio, o que depende muito do caso concreto e da *experiência do intérprete com outros casos semelhantes*. Observe-se o seguinte: esta experiência “prática” do intérprete (casos similares), como se vê, é, na Teoria de Ávila, elemento normativo dos princípios, o que é importante destacar porque a “busca por princípios” na Contabilidade também se pautou pelo conjunto de experiências, na ideia de “princípios contábeis geralmente aceitos” (*generally accepted accounting principles - GAAP*) ou, como inserido no texto na Resolução CFC nº 750/93, ideias que “representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País”, como já destacamos no Capítulo 2. A diferença é que a Teoria do Princípios dá o substrato teórico que permite encaixar a “experiência da prática profissional” (elemento essencial nos julgamentos contábeis) como um elemento da “norma-princípio”, algo que não é claro na Teoria da Contabilidade.

E é por defender que princípios apenas desenham um estado de coisas ainda a ser construído - ou seja, não descrevendo situações de fato *já conhecidas* pelo legislador - que Ávila (2012, p. 82) argumenta que possuem caráter prospectivo (*future-regarding*), diferentemente das regras (retrospectivo), como visto acima.

3.4.5.3. Dissociação pela medida de contribuição para a decisão

O terceiro e último critério de dissociação entre princípios e regras é o da *medida de contribuição para a decisão*, ou seja, como cada uma das espécies normativas contribuem para a tomada de decisão por parte do intérprete e do aplicador.

Ávila (2012, p. 83) argumenta que Princípios *não pretendem gerar uma solução específica*, mas contribuir para a tomada de decisão por parte do intérprete sobre a construção da norma. Regras, por outro lado, *“aspiram” (tem a pretensão de) gerar uma solução específica para o conflito entre razões*.

Como exemplo, cita o caso da imunidade constitucional tributária de livros, jornais e periódicos, prevista na CF/88, artigo 150, inciso IV. Ao assegurar a imunidade apenas a estes objetos, a norma afastou outros da proteção constitucional (como quadros ou estátuas) e deu uma *contribuição decisiva* (por ser específica) para a aplicação da norma, expondo se tratar de uma regra e não de um princípio. Porém, explica o autor que se o texto da CF/88 fosse no sentido de dar imunidade a todos os objetos “necessários à manifestação da liberdade de manifestação do pensamento ou da arte”, então estaria apenas definindo o estado de coisas que a Constituição almeja ver concretizado e não geraria uma solução específica (não daria uma contribuição terminativa para a decisão do intérprete na construção da norma), pois não descreve comportamentos, deixando a solução em aberto, caso em que estaríamos diante de uma norma-princípio.

Este é um exemplo importante para a dissertação em curso, porque a ideia de que “Constituições” são principiológicas por natureza não é correta: pode haver tanto princípios, quanto regras nas Constituições. E dado o paralelo que já se fez entre “Constituições” e a

“Estrutura Conceitual” na Contabilidade, como citado por Hendriksen & Breda (2016, p. 90)²⁵, serve o exemplo para também reforçar o cuidado de se cravar a natureza meramente “principlológica” dos *Conceptual Frameworks*.

Por isso mesmo, Ávila (2012, p. 84) ressalta que, no caso das Regras, há uma “aspiração de gerar uma solução específica para o conflito entre razões”. Portanto, *pretensão de decidibilidade*, que intenciona gerar uma solução provisória (*prima facie*) num caso concreto (ou seja, num caso conhecido ou antecipável), passível de superação em casos específicos, como já visto (pela superabilidade das regras).

E, no caso dos princípios, a realização e delimitação de seus contornos normativos (ou seja, a sua normatividade) dependem da “colaboração constitutiva dos aplicadores do Direito”, muito mais que nas regras, razão pela qual princípios não tem a pretensão de gerar soluções específicas: sua intenção é de complementaridade e parcialidade, “já que servem de razões a serem conjugadas com outras para a solução de um problema” (Ávila, 2012, p. 90).

3.4.6. O conceito de princípios e regras na Teoria dos Princípios

Pois bem. Entendidos os três modos de dissociação entre princípio e regras descritos pelo autor (dissociação pela natureza do comportamento descrito; dissociação pela natureza da justificação exigida; dissociação pela medida de contribuição que dão a uma decisão), apresentamos a seguir os respectivos conceitos dados pela Teoria do Princípios, conforme Ávila (2012, p. 85):

Conceito de regra:

“As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.”

Conceito de princípio:

“Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma

²⁵ Os autores mencionam que “Num memorando para discussão que precedeu o Referencial Conceitual, o Fasb o descreveu como uma *constituição* na qual os padrões se baseariam, da mesma forma que as leis do país decorrem da Constituição dos Estados Unidos”.

avaliação de correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.”

Objetivamente, e já tendo compreendido cada um dos elementos que diferenciam princípio e regras na Teoria dos Princípios, podemos estabelecer a seguinte comparação:

Devem...	Regras	Princípios
ser imediatamente	Descritivas (=adotar a conduta descrita)	Finalísticas (= promover um estado ideal de coisas)
ser primariamente	retrospectivas	Prospectivas
ter a pretensão	de decidibilidade e abrangência	de complementariedade e parcialidade
ter como justificção para sua aplicação uma	correspondência entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos (centrada na finalidade ou nos princípios subjacentes)	correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos da conduta tida como necessária à sua promoção

Adaptado de Ávila (2012, p. 85) pelo autor

É nesse sentido, uma vez compreendidas as definições de princípios e regras na Teoria dos Princípios, que Ávila, (2012, p. 139) reforça o fato de que estas espécies normativas se diferenciam pela: a) natureza da descrição normativa: nas regras, as condutas estão especificadas (permitidas, não permitidas, obrigatórias); nos princípios, estados ideais a serem promovidos ou conservados; b) natureza da justificção: regras exigem um exame de *correspondência* conceitual, centrado em sua finalidade subjacente, entre a descrição normativa e os atos praticados ou fatos ocorridos; princípios exigem um exame de avaliação de *correlação* positiva entre os efeitos da conduta adotada e o estado de coisas que deve ser promovido; c) natureza da contribuição para a decisão: regras tem pretensão de decidibilidade, com uma solução provisória (*prima facie*), para um problema conhecido; princípios uma pretensão de complementar a solução, servindo de razões a serem conjugadas com outras para esta solução.

Assim, dada a definição, Ávila (2012, p. 99 e 100) ressalta as diretrizes para a utilização prática de princípios pelo intérprete e aplicador, asseverando que, ao se deparar com uma norma-princípio, deve-se: a) especificar os fins pretendidos pelo princípio ao máximo, para diminuir a sua vagueza, substituindo o fim vago por *condutas necessárias à sua realização*; b) tentar delimitar *quais são os bens jurídicos que compõem o estado ideal de coisas*; c) identificar quais são *os comportamentos considerados necessários à sua realização* e; d) verificar a existência de *outros casos (similares) decididos com base no princípio sob análise* (diretriz especialmente importante na Contabilidade, tendo em vista o papel do julgamento contábil a ser exercido por contabilistas, fruto da experiência prática no entendimento do fim da norma e de sua aplicação).

Expostos referidos conceitos, cabe-nos frisar os últimos aspectos citados por Ávila necessários à comparação teórica a ser feita no Capítulo 4 desta dissertação.

Em primeiro lugar, “os fins” tem função pragmática, que é, segundo o autor, uma função diretiva para a determinação da conduta. E, para atingi-los, são necessários comportamentos adequados (“necessidades práticas”), pois, sem eles, não se atingem os fins e não se concretiza o princípio. Eis aqui o destaque a ser dado a esta concepção de Ávila (2012, p.86), nas suas próprias palavras (porque abre um novo leque crítico para a Teoria da Contabilidade): “O fim não precisa, necessariamente, representar um ponto final qualquer (...), mas apenas um conteúdo desejado. Daí se dizer que o fim estabelece um estado ideal de coisas a ser atingido, como forma geral para enquadrar os vários conteúdos de um fim”.

O exemplo dado pelo autor é o seguinte, importante para a reforçar o significado de “estado (ideal) de coisas”: a moralidade administrativa (a ser exigida dos agentes públicos) é um princípio, que não possui uma conduta imediata específica. Ele exige do intérprete e do aplicador da norma que realize ou preserve um “estado de coisas”. Qual “estado de coisas”? Ora, a concretização prática da “lealdade, seriedade, zelo, postura exemplar, boa-fé, sinceridade e motivação” do agente público no exercício de sua função. E como (através de quais comportamentos) este “estado de coisas” se efetiva? Ao cumprir (o agente público) aquilo que foi prometido, agindo por razões sérias, informando administrados de seus direitos e da forma de protegê-los, falando a verdade e expressando as razões de sua ação.

É por isso que o autor ressalta que princípios não são (não contemplam) apenas valores (e, portanto, podemos reforçar, não são sinônimos de valores); mais do que isso, princípios instituem *o dever* de se adotar comportamentos necessários à realização do estado de coisas.

Vale dizer, não são “conselhos”, pois devem (é uma obrigação) ser levados em consideração para guiar o curso de ação dos destinatários, servindo de “fundamento normativo para o processo de concretização normativa” (página 136).

Por isso mesmo, os comportamentos não estão objetivamente especificados nos princípios, nem são aqueles da preferência pessoal do intérprete: o comportamento a ser adotado pode ser qualquer um, desde que tenha pertinência com os fins dados pelo estado de coisas estabelecido pelos princípios.

Se aplicado à Teoria da Contabilidade, este é um elemento importante, por exemplo, na leitura dos “julgamentos contábeis”, quando a doutrina os correlaciona com a natureza das normas “mais principiológicas” (*principles based*), de forma que o “julgamento” de contabilistas diante de um caso cuja normatização representaria um *dever* de efetivar o (dar vida ao) estado de coisas prescrito pelo princípio, pela adoção de comportamentos necessários à realização deste estado, o que afasta a subjetividade irrestrita. Mais do que isso, o conceito da Teoria dos Princípios dá à subjetividade inerente aos julgamentos contábeis uma acepção normativa, regrada e científica (metodológica): diante de normas-princípio, contabilistas deverão encontrar as condutas aplicáveis ao caso concreto (em termos de reconhecimento, mensuração e divulgação), mas guiados pelo dever de efetivar o estado de coisas que o princípio quer proteger e concretizar. Haverá casos de regras que tratam de forma bem específica sobre o comportamento a ser adotado (reconhecer um fato econômico exatamente da maneira “A”; mensurar este fato exatamente da maneira “B”). Mas também podem se deparar com normas que não trazem o comportamento a ser adotado (inexistência de uma regra), casos em que recorrerão a julgamentos, baseado na experiência da profissão diante de casos semelhantes, para encontrar comportamentos que efetivem o estado de coisas do princípio aplicável. E isto se conecta com a tradicional diretriz adotada pela Teoria da Contabilidade em relação aos princípios contábeis “geralmente aceitos”, cuja essência é, justamente, a experiência da comunidade contábil sobre temas da Contabilidade. Mas se aplicarmos a Teoria dos Princípios, estes julgamentos devem, necessariamente, ser orientados pela concretização do estado de coisas pretendido pelos princípios e não julgamentos subjetivos por parte da(o) contabilista.

Aqui podemos citar o que Ávila (2012, p. 104) chama de “eficácia direta” dos princípios, ou seja, a capacidade de princípios produzirem efeitos normativos concretos, mesmo na ausência de regras de conduta, com função *integrativa*, atuando diretamente, sem interposição de um outro princípio ou de uma regra. Adaptando o exemplo dado pelo autor, imagine-se o

caso de um município cuja lei não prevê o direito de uma empresa autuada pelo fisco (pela suposta falta de recolhimento de um tributo) de apresentar defesa administrativa. Mas o direito está garantido, mesmo na falta de regra específica na lei municipal, porque o princípio constitucional do devido processo legal (CF/88, artigo 5º, inciso LV) *exige* que o contraditório e a ampla defesa em face da acusação fiscal sejam necessariamente assegurados à empresa autuada (sendo este o estado de coisas a ser preservado).

Um exemplo contábil: os dispositivos plasmados nos itens 30 e 31 do CPC 28 (“propriedades para investimento”), permitem a mensuração de ativos após o reconhecimento pelo método do valor justo (que é “incentivado”) ou pelo método do custo. No item 31 do CPC 28 o texto legal evidencia que o “estado de coisas” a orientar o método (valor justo ou custo) é a “apresentação mais apropriada das operações, de outros acontecimentos ou de condições nas demonstrações contábeis”. Este é o fim a ser perseguido e preservado. Portanto, trata-se de norma que estabelece, nesse particular, uma finalidade imediata (um estado de coisas), cuja aplicação demanda como justificção por parte de contabilistas a correlação entre este estado de coisas (a ser promovido) e os efeitos da conduta que será adotada para sua promoção. Ou seja, a finalidade imediata imposta pelo princípio obrigará contabilistas a adotar uma conduta contábil (de mensuração) que concretize este fim, qual seja, a apresentação mais apropriada das operações nas demonstrações financeiras. E a conduta específica a ser adotada - mensurar pelo valor justo ou pelo custo - será definida pelo julgamento exercido pela(o) contabilista - como intérpretes e aplicadores da norma contábil -, *dadas as circunstâncias do caso concreto e a experiência da profissão em torno do tema*, mas que deve resultar, necessariamente, no estado ideal de coisas da “apresentação mais apropriada”.

O mesmo não ocorre, por exemplo, com a contabilização de bens do ativo imobilizado, regulados pelo CPC 27, cujo item 15 prescreve uma conduta a ser adotada (e não um “estado de coisas”): “(...) deve ser mensurado pelo custo”, havendo uma razão para isso: a escolha de um critério de mensuração tido pelo normatizador como mais adequado para a produção de informação contábil útil aos usuários segundo a concepção de utilidade da informação adotada pelo “padrão contábil” do IFRS.

Mas não se deve esquecer da possibilidade desta conduta ser superada em casos muito específicos, pois, como destacado, uma das características das regras é estar imbuída de decidibilidade (prever a conduta específica que decide o comportamento), mas esta decidibilidade é *prima facie*, ou seja, provisória, no sentido de que *pode ser superada*. Para

isso, porém, o grau de argumentação do intérprete contábil para afastar sua aplicação (superá-la) deve ser muito alto (diante das particularidades do caso concreto), que é o que a Teoria da Contabilidade denomina de *true and fair override*, aplicada a hipóteses “extremamente raras”, “nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito de pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido no CPC 00 (...)” (CPC 26, item 19). Como se vê, para a superabilidade de uma regra contábil, a argumentação sobre a “conclusão” da administração da entidade de que sua aplicação resultaria em “informação contábil enganosa” realmente precisa ser “robusta” (forte), que é exatamente o que se extrai da Teoria dos Princípios.

Observe-se que, em ambos os exemplos (CPCs 28 e 27), as normas (princípio no primeiro caso; regra no segundo) possuem um conteúdo axiológico. Mas, nos princípios, essa característica é imediata; na regra, mediata.

Há, também, segundo Ávila (2012, p.106), a função *interpretativa* dos princípios (utilizada para interpretar normas construídas a partir de textos normativos expressos, restringindo ou ampliando seus sentidos) e a função *bloqueadora* dos princípios (bloquear elementos não compatíveis com o estado ideal de coisas).

Observe-se, aqui, a semelhança com a definição de “convenções” pela Teoria da Contabilidade (por exemplo, na pena de *Iudicibus*), cuja principal característica seria a de “restringir” a aplicação de um princípio, no sentido, como já explorado no item 2.5.1 desta dissertação, de pinçar dentre todas as possibilidades dadas por princípios, um comportamento contábil específico, “restringindo” o princípio. Entretanto, de se observar como na Teoria dos Princípios a “correlação restritiva” é inversa: não é a convenção/regra que restringe o princípio. É o princípio que restringe as possibilidades de interpretação de um texto normativo e bloqueia, afasta, impede a adoção de comportamentos não compatíveis com o estado de coisas por ele desenhado. Na Teoria dos Princípios, de fato, cabe à regra, pela sua natureza imediatamente descritiva, dizer qual o comportamento a ser adotado. Mas, ao fazê-lo, a regra está delimitando o comportamento a ser adotado, dentre todas as possibilidades dadas pelo estado de coisas fixado pelos princípios, com o dever de concretizá-lo. Não há, assim, uma “restrição” propriamente dita exercida pela regra sobre o princípio, até porque, para a Teoria dos Princípios, não há hierarquia entre estas espécies normativas, mas diferentes funções.

Em outras palavras: as regras não possuem natureza de “restrição” de princípios, mas de “delimitação” dos comportamentos possíveis (compatíveis como o estado de coisas) que serão adotados para concretizar as finalidades estabelecidas pelos princípios (página 110), o que é um traço da eficácia interna das regras.

Segundo Ávila (2012, p. 90) também não é correto dizer que princípios são normas com elevado grau de abstração e generalidade – ideia também comum na Teoria da Contabilidade, como visto no Capítulo 2, o que faria com que sua aplicação fosse influenciada por um elevado grau de subjetividade.

Nos princípios, ensina o autor, a incerteza se dá em relação *ao conteúdo do comportamento*, não em relação às espécies de comportamentos (p. 87). Assim, identificada a finalidade do princípio, haverá uma *delimitação do estado de coisas*, sobre o qual *não há incerteza*, evitando decisões inteiramente subjetivas do intérprete e aplicador. No exemplo contábil acima – CPC 28 -, não há incerteza quanto ao fato de que a mensuração deve ser feita com vistas à “apresentação mais apropriada das operações nas demonstrações financeiras”. A incerteza está no conteúdo do comportamento (qual tipo de mensuração deverá ser adotada? Custo ou valor justo?), cujas opções são limitadas pelo estado de coisas.

Ainda, como já alertamos, na teoria de Ávila, princípios contém valores, mas não são sinônimos. Isto porque toda norma serve de meio para a realização de valores, pois se destinam a atingir determinada finalidade. Daí porque tanto princípios quanto regras possuem um elemento axiológico, como destaca Ávila (2012, p. 87). Princípios tampouco são “alicerce do ordenamento jurídico” – ideia, aliás, muito difundida na Teoria da Contabilidade. Nem são “normas fundamentais”, como se definia na doutrina jurídica (e como ainda é tratado por parte da doutrina contábil), sob o argumento de que possuiriam fundamento axiológico para outras normas e, assim, seriam (os princípios) normas “inafastáveis”. Como alerta Ávila (2012, p. 137), esta visão situava princípios em relação à sua posição no sistema (ideia de hierarquia) ou a seu conteúdo, mas não ao modo como atuam no conflito com outras normas. Entretanto, sustenta o autor, princípios e regras possuem as mesmas propriedades, mas em graus diferentes, descabendo hierarquia.

Esta é uma conclusão fundamental no pensamento do autor, uma vez que lhe permite defender a ideia de que *descumprir uma regra é mais grave que descumprir um princípio*, ao contrário do que é normalmente difundido, inclusive no campo da Contabilidade, já que sustentam como premissa uma hierarquia entre as espécies normativas, com as regras

condicionadas aos princípios. O fundamento de Ávila (2012, p. 97) para esta assertiva é de que “as regras têm uma pretensão de decidibilidade que os princípios não têm: enquanto as regras têm a pretensão de oferecer uma solução provisória para um conflito de interesses já conhecido ou antecipável (...), os princípios apenas oferecem razões antecipáveis complementares para solucionar um conflito futuramente verificável”. Assim, a indagação do autor é: se a regra não prevalecer no caso de um conflito (com um princípio), como a situação se resolveria? Segundo Ávila (2012, p. 111), regras são mais rígidas e só são superadas se houver razões suficientemente fortes para tanto. Por isso, no conflito com princípio de mesma estatura prevalece a regra (por exemplo, um princípio e uma regra da CF/88), pois se a regra descreve o comportamento a ser praticado, então é mais reprovável descumprir o que se sabia do que descumprir um comportamento que não está definido na norma-princípio.

Como exemplo, dá o conflito entre (a) a *regra* constitucional que dispõe sobre a imunidade tributária do livro e (b) o *princípio* constitucional da liberdade de manifestação do pensamento e de cultura, que poderia ser interpretado como autorizativo de extensão da imunidade para obras de arte. Eis um conflito entre uma regra e um princípio de mesma estatura, ambos derivados da Constituição Federal. O que prevalece, segundo o autor, é a regra da imunidade dos livros, pois como já dito, ela concretiza o estado de coisas pretendido pelo princípio de proteção à manifestação do pensamento, ao mesmo tempo em que limita tal liberdade à sua expressão por meio do livro (e de jornais e periódicos), afastando outros veículos, como obras de arte. Além disso, regras desempenham função muito importante num ordenamento normativo, que é a de oferecer solução previsível, eficiente e geralmente equânime de soluções de conflitos sociais (página 122). Entendemos, inclusive, que esta característica da regra também pode ser levada para Contabilidade diante da necessidade de se resolver um conflito entre regras e princípios. Solução de conflitos tem a ver com a forma com que o legislador imagina apaziguar, equacionar a “paz social”, o que, na Contabilidade inferimos ser a “paz procedimental” (previsibilidade procedimental).

O fato é que a Teoria dos Princípios ressalta o convívio entre princípios e regras, ao sustentar que um sistema (normativo) deve ter ambos: só com princípios, o sistema seria muito flexível, sem guias claros de comportamentos.; só com regras, seria muito rígido, com ausência de válvulas de escape para a conformação de particularidades aos casos concretos. E esta convivência se ancora no fato de que cada espécie desempenha funções próprias e complementares.

3.2 Postulados na Teoria dos Princípios

Finalmente, passemos a analisar a visão da Teoria dos Princípios a respeito dos postulados, classificados como *normas de segunda grau*.

Para Ávila, (142), postulados fixam *condições essenciais que possibilitam a interpretação de qualquer objeto cultural* (como são as áreas de conhecimento normativa – Direito e Contabilidade).

O autor explora o tema dos postulados a partir de uma classificação tipológica: postulados hermenêuticos e postulados aplicativos, ideia importante na medida em que permite uma compreensão de postulados segregada em dois núcleos que, a par de terem a mesma missão (fixar as condições que possibilitam a interpretação normativa), o fazem sob ângulos diversos, o que é uma ideia diferente do que leciona a atual Teoria da Contabilidade.

Neste sentido, o autor diz que os postulados hermenêuticos servem para a compreensão do Direito. Noutro passo, os postulados aplicativos estruturam a *aplicação concreta* do Direito, ou seja, “instituem os critérios de aplicação de outras normas situadas no plano do objeto de aplicação”, vale dizer, orientam a aplicação de normas-princípio e de normas-regra. Desta forma, fornecem critérios precisos *para a aplicação do Direito* (Ávila, 2012, p. 144). São, assim, normas imediatamente metódicas, ou “metanormas”.

É por isso que o autor afasta a equiparação de postulados a “sobreprincípios”, pois estes se situam no plano das normas objeto de aplicação (plano em que estão princípios e regras) e não no âmbito metódico (em que estão os postulados). De outra forma: princípios e regras são primariamente dirigidos *a quem se aplica o comportamento a ser adotado* (por exemplo, ao Poder Público e ao contribuinte no campo do Direito Tributário). Postulados são frontalmente dirigidos ao intérprete e ao aplicador da norma. Seus destinatários são, assim, diferentes.

Invoca-se, aqui, a título de exemplo, os sobreprincípios do Estado Democrático de Direito e da segurança jurídica, para demonstrar que, não obstante serem centrais na aplicação do direito, não são postulados, mas princípios (de hierarquia superior dentro do campo dos princípios). Por que não são postulados? Porque não cuidam da estruturação e de orientação de outras normas. São normas objeto de aplicação.

Portanto, assim como não há hierarquia entre princípios e regras, também não há entre estas e postulados, pois estão em “planos” diferentes e possuem funções específicas. Por isso mesmo, o autor assevera que postulados funcionam de forma diferente de “princípios/regras”

porque princípios/regras são normas objeto de aplicação e postulados são normas que orientam a aplicação. Por isso é que não há conflito entre normas de diferentes planos.

Dentre os postulados hermenêuticos, o autor destaca o “postulado da unidade do ordenamento”, composto pelos postulados da hierarquia e da coerência.

O postulado da hierarquia estabelece um relacionamento vertical entre as normas (por exemplo, a Constituição Federal no topo, as leis complementares em segundo nível, as leis ordinárias logo abaixo e os atos administrativos emitidos pelo Poder Executivo na base da pirâmide normativa). Assim, a hierarquia impõe uma relação linear (simples) entre as normas, em que uma se sobrepõe (é superior) à outra. É, por decorrência, uma relação não gradual, pois ou são ou não são hierarquizadas.

Entretanto, o autor afirma que este postulado, sozinho, é insuficiente na tarefa de compreensão da relação entre as normas no plano metodológico, pois não explicam a relação entre as regras e os princípios. Por isso, Ávila (2012, p. 148) também invoca no postulado da unidade do ordenamento o elemento que considera a sua coerência, em complemento à hierarquia, ou seja, normas que possuem consistência (não são contraditórias) e completude (integridade e coerência inferencial) - (página 149). Não se pretende avançar nesta diferenciação – trabalhada com rigor pela Teoria dos Princípios com foco em normas constitucionais e tributárias -, mas sim compreender de que forma a essência deste postulado (e da própria definição de postulado da teoria) pode se relacionar com a Contabilidade.

Neste sentido, cabe destacar que o postulado da coerência propõe uma “sistematização circular” entre as normas, de relação complexa (verticais, horizontais e entrelaçadas), permitindo que sejam graduais. Assim, ao exigir coerência entre as normas, estruturam a interpretação e aplicação normativa. O relacionamento vertical se dá com base na hierarquia, como já visto, em que a coerência se verifica quando o conteúdo da norma inferior corresponde ao conteúdo da norma superior (porque com ela não pode conflitar, sob pena de ser inválida) e o conteúdo da norma superior se exterioriza pelas mãos do conteúdo da norma inferior. No relacionamento horizontal, temos normas de mesma hierarquia, mas que podem ser de diferentes tipos: por exemplo, duas normas-princípio constitucionais; uma norma-princípio constitucional e uma norma-regra constitucional. Como se dá a relação entre elas, se não há hierarquia? Neste caso, segundo a Teoria dos Princípios, é que se aplica a especialidade (que é uma característica do postulado da coerência). Ou seja, quando duas normas de mesma estatura conflitam, a norma mais específica deve corresponder ao conteúdo da norma mais geral, que se exterioriza na mais específica.

Note-se que a Teoria da Contabilidade também trabalha com esta ideia normativa para fixar as condições em que há conflitos entre normas que se relacionam horizontalmente. O CPC 00 é definido como a “Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro”, como instrumento de “convergência das práticas contábeis adotadas pelo Brasil às Norma Internacional de Contabilidade (IFRS) emitidas pelo IASB” (item SP1.1). Propõe, em linhas gerais, definir os “objetivos dos relatórios financeiros” e seus aspectos decorrentes (“características qualitativas de informações financeiras úteis e a restrição de custo sobre tais informações, o conceito de entidade que reporta, elementos das demonstrações contábeis, reconhecimento e desreconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação”). Por isso mesmo, dispõe em seu item SP1.2 que “Esta Estrutura Conceitual não é um pronunciamento propriamente dito”. E complementa: “Nada contido nesta Estrutura Conceitual se sobrepõe a qualquer pronunciamento ou qualquer requisito em pronunciamento.”

Este é um ponto muito importante da Teoria da Contabilidade diante do conceito de postulados dado pelo Teoria dos Princípios, pois o CPC 00, ao mesmo tempo em que parece querer afastar a sua natureza de “norma”, colocando-se num plano diferente (ao dizer que “não é um pronunciamento contábil”), reconhece que possui “disposições normativas”, já que podem conflitar com o contido nos CPC, dando solução a isto, ao se colocar como norma geral diante dos “demais CPC”, que seriam normas específicas em caso de conflito (“Nada contido nesta Estrutura Conceitual se sobrepõe a qualquer pronunciamento ou qualquer requisito em pronunciamento”). Com isso, evidencia-se que: a) o CPC 00 contém normas (regras e princípios) e que b) a relação entre as normas do CPC00 e dos demais CPC é horizontal, e não vertical (hierárquica), quando há um conflito entre elas, prevalecendo a dos Pronunciamentos específicos. Com isso, observa-se que a Teoria da Contabilidade também exige – ainda que implicitamente - a coerência normativa entre suas diversas normas, como não poderia deixar de ser, uma vez adotada a natureza normativa da Contabilidade. Da mesma forma, também se verifica o relacionamento vertical na normatividade contábil, em que norma de maior hierarquia afasta a de menor hierarquia em caso de conflito. Por exemplo, podemos citar o caso da reavaliação de ativos. Embora prevista no CPC 26 (item 59), ela não é aplicada pela vedação introduzida pela Lei nº 11.638/07, artigo 6º (lei como norma de hierarquia superior).

Ávila (2012, p.154) também explora a figura dos postulados normativos aplicativos, que fixam condições para se solucionar questões que surgem com a aplicação do Direito, destacando os postulados da proporcionalidade, razoabilidade e da proibição de excesso. Mais uma vez, é necessário centrar esta dissertação em relação aos seus objetivos, que é a comparação entre conceitos normativos entre dois campos de conhecimento. Desta forma, pretende-se apenas

extrair da abordagem que a Teoria dos Princípios faz principalmente dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade aquilo que for necessário para compreensão do conceito de postulados nesta teoria.

Neste sentido, pautando-nos por Ávila (2012, p. 155), importante reforçar: em acepção geral, postulados, princípios e regras são normas. Mas separando-os em seus respectivos planos funcionais, postulados são “metanormas”, pois cuidam da estrutura e dos critérios de aplicação das outras normas (princípios e regras), ou seja, parâmetros para a realização de outras normas (página 158), o modo como estas normas devem ser aplicadas, a estruturação racional de aplicação de regras e princípios (página 159). Assim, o autor destaca que quando uma norma é violada por alguém, o que se está violando diretamente é um princípio ou uma regra. A violação de postulados se dá no sentido de que a estrutura que foi por eles estabelecida não foi observada. Como exemplo, cita o caso em que o Supremo Tribunal Federal declarou a invalidade de uma ordem judicial (que é uma norma) exigindo que um paciente se sujeite ao exame de DNA, fundamentando-se na violação representada pela ordem judicial à dignidade humana deste paciente, na medida em que “restringida de forma desnecessária e desproporcional” (página 155). O que o autor destaca é que a decisão judicial não violou a proporcionalidade (que é um postulado), mas a dignidade humana, que é um princípio.

Estes elementos nos parecem suficientes para resgatar o pensamento de Iudicibus, exposto no item 2.5.1 desta dissertação, ao citar a ideia de que a prevalência da “essência sobre a forma” na Contabilidade seria um postulado (como destacamos, o autor não a elenca explicitamente como um postulado, embora faça referência a esta possibilidade em trecho de sua obra). Isto porque, de fato, o que a ideia de essência sobre a forma faz é definir o modo como “princípios e convenções” contábeis devem ser aplicados. A “essência sobre a forma” está expressa no CPC 00 (item 2.12), que trata da “representação fidedigna” da informação contábil, nos seguintes termos:

“2.12 Relatórios financeiros representam fenômenos econômicos em palavras e números. Para serem úteis, informações financeiras não devem apenas representar fenômenos relevantes, mas também representar de forma fidedigna a essência dos fenômenos que pretendem representar. Em muitas circunstâncias, a essência de fenômeno econômico e sua forma legal são as mesmas. Se não forem as mesmas, fornecer informações apenas sobre a forma legal não representaria fidedignamente o fenômeno econômico (ver itens de 4.59 a 4.62).”

Assim, quando o CPC 00 exige que a essência do fenômeno econômico prevaleça sobre “a forma legal” (caso destoem), ele não está versando sobre o estado de coisas que deve ser

concretizado ou sobre condutas que devem ser obedecidas. Está no plano de estabelecer o modo como estas normas (de fixação do estado de coisas e de condutas) devem ser aplicadas: observando a essência do fenômeno econômico quando não estiver em linha com a forma jurídica.

Um exemplo que vem sendo dado pela doutrina é o das operações de “arrendamentos”, disciplinadas pelo CPC 06 (R2), em que há claro descasamento entre a forma jurídica contratual de um “arrendamento” (se que baseia no conceito de propriedade de um bem) e a essência econômica relativa ao bem arrendado. É por esta razão, inclusive, que, atualmente, entidades que figuram como “arrendatárias” ou mesmo “titulares do direito de uso” de certos bens devem registrá-los em seu ativo, mesmo não possuindo a propriedade jurídica, o que se faz observando-se as regras do CPC 06 (R2) e a ideia de que, mesmo não tendo a propriedade, há o exercício do controle do bem e a possível intenção de compra ao final do contrato (o que equipara o arrendamento a um financiamento sob a ótica econômica). O fato é que estas regras estão assim redigidas pelo imperativo de que há um postulado que estabeleceu este critério de *aplicação* para princípios e regras (postulado da essência sobre a forma).

4. Comparação entre os conceitos de postulados, princípios e convenções/regras na Teoria da Contabilidade e na Teoria dos Princípios

4.1. Introdução

A Teoria da Contabilidade brasileira que adotamos nesta dissertação possui inspiração majoritária na tradição americana, e um dos principais expoentes doutrinários nacionais é Sérgio Iudícibus, a quem coube contribuir decisivamente para a teorização das bases do pensamento contábil no Brasil, sedimentadas em Iudícibus (2000), cujas ideias foram sendo seguidamente moldadas ao longo das últimas décadas.

No que tange ao tema sob análise, trata-se de construção teórica baseada na doutrina de pensadores americanos, como Hendriksen, que de longa data participaram da construção da visão de Contabilidade apoiada em normatização amparada nos modelos hoje capitaneados pelo FASB e pelo IASB.

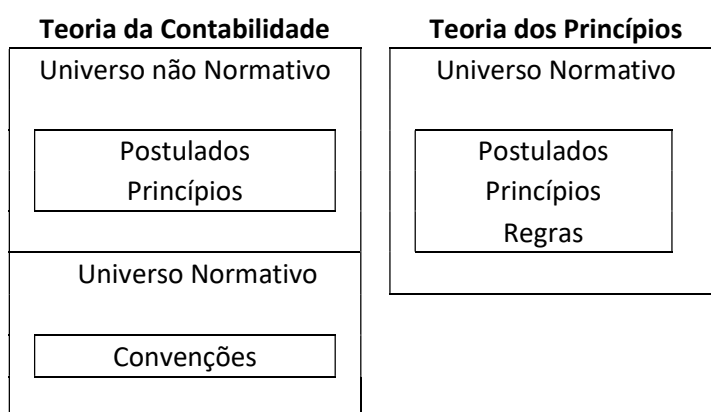
O que se quer extrair deste introito é que há um longo e complexo processo histórico de desenvolvimento da teoria contábil que resultou nos modelos de normatização discutidos no Capítulo 2, primeiramente com a constituição de diferentes entidades de contabilistas nos Estados Unidos da América (como, por exemplo, a AAA e o AICPA), que participaram ativamente do desenvolvimento do pensamento contábil do Século XX (período em que a “curva do conhecimento contábil” foi exponencial, como retratado por Most (1977, p.5), e são, em grande medida, os responsáveis pela construção da normatização contábil que resultou na “Contabilidade” que temos hoje, sendo aplicada, com todos os seus acertos e imperfeições, nas práticas dos setores privado e público.

Uma das características mais emblemáticas deste processo histórico de desenvolvimento da Teoria da Contabilidade que estamos considerando foi “A Busca de Princípios” (contábeis), que deu, inclusive, título a um dos capítulos da obra de Hendriksen & Breda (2016), sobre o qual já discorreremos no Capítulo 2 desta dissertação. Nesta obra, mostra-se a luta intelectual deste corpo de contabilistas americanos pela “essência” da Contabilidade – os “princípios” – como “regras” que pudessem servir de referencial universal na construção de uma normatização contábil e eficiente, resultando, segundo os autores, em frustração e abandono paulatino de princípios como referencial, substituindo-os por “Padrões Contábeis”.

Qual a importância destas considerações iniciais para a análise dos Princípios sob a ótica jurídica (Teoria dos Princípios) e sua comparação com a Teoria da Contabilidade? Mostrar que o conceito de princípios no campo da Contabilidade ainda pode se desenvolver se aceitar

enveredar com mais profundidade por sua natureza normativa, buscando o combustível (a inspiração) e o pensamento bem desenvolvidos sobre o tema na teoria jurídica (aqui representada especificamente pela Teoria dos Princípios). Isto porque, como temos destacado ao longo desta dissertação, a Teoria da Contabilidade tende a classificar postulados e princípios como elementos não normativos, reservando a normatividade para as convenções, o que difere da Teoria dos Princípios, como resumido na figura abaixo:

Figura 7



Fonte: elaborado pelo autor

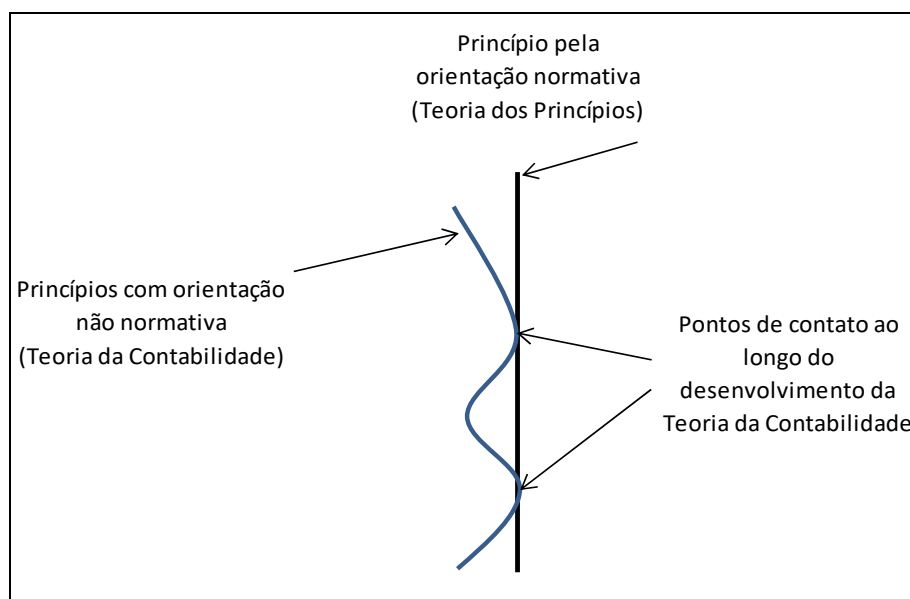
Ainda, como explorado no Capítulo 1, consideramos, inclusive, que essa linha de pesquisa possui potencial prático no desenvolvimento da Teoria da Contabilidade, especialmente no que se refere à interpretação das normas contábeis. Afinal, a Teoria da Contabilidade lista vários “princípios” como norte de interpretação de suas normas, o que mostra que este é um referencial teórico fundamental para a Contabilidade e que merece ser explorado.

Por fim, tomando por base apenas o desenvolvimento da Contabilidade nos EUA ao longo do Século XX, com esforços múltiplos e consistentes na procura por princípios, o que se nota é que grandes mentes enxergaram a essência e os fundamentos do que estavam procurando. Só não conseguiram dar-lhe o corpo teórico mais claro e robusto que a visão normativa-jurídica da Ciência do Direito, explorada nesta dissertação, alcançou. Em outras palavras, tem-se, aqui, dada a análise da literatura, um diagnóstico de que a Teoria da Contabilidade ainda não possui clareza conceitual entre o que realmente distingue postulados, princípios e regras (convenções), havendo casos, inclusive, em que aquilo que alguns autores denominam postulado, outros chamam de princípio. É o que a comunidade contábil americana chamou de “borrões” sobre a natureza normativa dos princípios: sabe-se que a alma do instituto existe, está ali no horizonte,

mas ainda inalcançável por falta de um telescópio teórico suficientemente potente, equipamento este disponível, no nosso entender, na Teoria dos Princípios.

Destaca-se, nessa linha, que quando se analisa princípios, postulados e convenções contábeis sob o ângulo da normatividade, como na Teoria dos Princípios, verifica-se, em muitos casos, pontos de contato com a Teoria da Contabilidade, como na figura abaixo:

Figura 8



Fonte: elaborado pelo autor

Cita-se, nesse sentido, um excerto do trabalho de Flores et al. (2021) ao dizer que “O que importa efetivamente para se dizer se um sistema contábil é mais próximo de princípios ou de regras, é o conteúdo de suas normas, de modo a não se julgar o livro pela capa”, para ilustrar o interesse de teóricos nacionais pelo estudo da normatividade contábil como instrumento essencial ao desenvolvimento da teoria contábil. De fato, é este o caminho trilhado pela Teoria dos Princípios, que constrói uma visão nova sobre princípios (inaugurando um novo “paradigma”, na linguagem de Kuhn (2021), a partir da crítica sobre o pensamento de grandes teóricos do Direito, como, por exemplo, Dworkin e Alexy, construindo sua teoria acerca da natureza dos princípios “sobre os ombros de gigantes²⁶”.

²⁶ Conforme Berlinski (2002), a frase “Se enxerguei mais longe é porque estava apoiado sobre ombros de gigantes” teria sido dita por Isaac Newton em referência a todos os que o precederam, possibilitando suas descobertas que permitiram a teorização sobre a gravitação universal.

Como veremos no estudo comparativo que se seguirá, há teóricos da Contabilidade que assimilaram a essência do que são princípios e regras na perspectiva de uma área do conhecimento voltado às ciências sociais (e não das ciências duras), de forma que o Direito, também uma ciência social, pode ajudar a melhor sistematizá-los em favor da Contabilidade.

Como últimas observações antes de enveredarmos pelas comparações, de se dizer que ao longo da análise da Teoria dos Princípios, fomos dando exemplos de possíveis aplicações dessa teoria ao universo da Contabilidade, o que, de alguma forma, antecipou nossa visão de que a Teoria da Contabilidade pode se servir das definições de princípios, regras e postulados da Teoria dos Princípios. Em alguns casos, já fomos trazendo a lume as semelhanças e diferenças entre os conceitos em cada uma das teorias. Assim, o objetivo desta última parte do trabalho é o de estabelecer comparações de modo mais objetivo e sistematizado, remetendo ao que já fora discutido anteriormente, quando necessário, e evidenciando, com mais precisão, as aproximações e distanciamentos que detectamos ao longo do estudo.

Ainda, de se esclarecer que a comparação que se seguirá foi feita segundo alguns critérios objetivos, que definimos com base na análise de como os autores da Contabilidade estudados nesta dissertação enfrentam o tema dos princípios em geral. Esta metodologia foi adotada porque, como já mencionamos, a conceituação de postulados, princípios e convenções na Teoria da Contabilidade ainda carece de melhor conceituação teórica e sistematização e que, em regra, como visto no Capítulo 2, pouco se aprofunda sobre os conceitos de cada elemento da tríade.

Assim, em primeiro lugar, agrupamos em “blocos temáticos” as várias visões dos teóricos da Contabilidade adotados nesta dissertação (Capítulo 2) sobre a tríade postulados, princípios e convenções em: a) natureza de cada elemento; b) se há ou não hierarquia entre os elementos da tríade; c) o conceito de cada elemento por cada um dos teóricos; d) outras características de cada elemento destacadas pela doutrina selecionada e que julgamos importantes para a compreensão dos conceitos dados a eles pela Teoria da Contabilidade. Os elementos que permitiram a formação desses “blocos temáticos” foram todos explorados no Capítulo 2 desta dissertação, de forma que o que trazemos, neste momento, é o seu resumo.

O objetivo deste agrupamento é dar alguma coesão ao pensamento dos teóricos contábeis investigados (nem sempre concordes entre si) para cada um desses blocos, de modo a possibilitar sua contraposição (e comparação) com a Teoria dos Princípios.

Assim, no campo dos postulados contábeis, temos o seguinte:

Quadro 1

Postulados na Teoria da Contabilidade					
Autor	Natureza dos postulados	hierarquia?	Conceito	Principais características	
Iudicibus	realidade/verdade não sujeita a verificação	relação de hierarquia entre postulado, princípios e convenções	prescrevem o que a contabilidade deveria fazer/como deveria ser feito ("finalidade geral")	engloba outras área de conhecimento (aspectos ambientais)	premissas básicas (econômica, política, social) sobre as quais a Contabilidade deve operar
Broedel e Martins	premissas básicas que orientam a Contabilidade	princípios e convenções possuem diferentes funções	delimitam o espaço de atuação da Contabilidade e impõem as situações básicas em se aplica	fixam condições institucionais, econômicas e sociais sobre as quais a Contabilidade se firma para prover informações (aspecto ambiental)	
Sprounse e Moonitz	básicos, que não podem ser modificados pelo dinamismos dos negócios	não abordado	devem reproduzir as características essenciais da contabilidade	questões de contabilidade de aceitação geral (acordos contábeis gerais)	
Scott	não fala em postulados	não abordado	não abordado	não abordado	
Most	não fala em postulados	não abordado	não abordado	não abordado	
Hendrisen e Breda	não fala em postulados	não abordado	não abordado	não abordado	
Lopes de Sá	não fala em postulados	não abordado	não abordado	não abordado	

Fonte: Elaborado pelo autor

Em relação aos princípios contábeis, o resumo é o seguinte:

Quadro 2

Princípios na Teoria da Contabilidade					
Autor	Natureza dos princípios	hierarquia?	Conceito	Principais características	
Iudicibus	não é claro sobre se compreende princípios como normas	relação de hierarquia entre postulado, princípios e convenções	o autor não oferece uma definição	precisa ser relevante, útil, objetivo e praticável	definem comportamento, em sentido amplo
Broedel e Martins	Princípios são normas	princípios e convenções possuem diferentes funções	orientar os procedimentos contábeis na geração de informações, dentro do ambiente delimitado pelos postulados	núcleo central da teoria contábil	destacam a ideia de "casos fáceis" (implicitamente, portanto, também de "casos difíceis", em que se poderia se dar o true and fair override), embora não correlacionem com princípios
Sprounse e Moonitz	não é claro sobre se compreende princípios como normas	não aborda	amplos e objetivos, sem "critérios maiores"	devem ser desenhados para convergir para com a necessidade informacionais dos grupos de interesse	não deveriam ser mudados em face do dinamismo dos negócios
Scott	não é claro sobre se compreende princípios como normas	não abordado	alternativas para regras detalhadas, dando flexibilidade ao auditor/contador para garantir que não se aplique um padrão errado	função de prevenir relatórios contábeis errados	
Most	não é claro sobre se compreende princípios como normas	não abordado	o autor não oferece uma definição	não abordado	
Hendrisen e Breda	não é claro sobre se compreende princípios como normas	não abordado	o autor não oferece uma definição	não abordado	
Lopes de Sá	não vê princípios como normas	relação de hierarquia entre postulado, princípios e convenções	esclarecem o que deve entender como essencial, como disciplinar as ideias em torno de um enfoque	ideias mestras, que guiam as normas reguladoras dos sistemas informativos	servem como macroregras para a política informativa patrimonial das entidades

Fonte: elaborado pelo autor

Finalmente, expomos o entendimento dos teóricos pesquisados sobre as convenções contábeis:

Quadro 3

Convenções na Teoria da Contabilidade			
Autor	Natureza das Convenções	hierarquia?	Conceito
Iudícibus	qualificam ou delimitam o campo de aplicação dos princípios	relação de hierarquia entre postulado, princípios e convenções	restrições à aplicação de princípios
Broedel e Martins	delimitadores de escolhas de princípios dentre as várias opções existentes: utilização da experiência e viabilidade prática	princípios e convenções possuem diferentes funções	restrições à aplicação de princípios
Sprounse e Moonitz	norma específica e detalhada	pode ser mudada para se adaptar ao dinamismo dos negócios	não abordado
Scott	estabelecem regras detalhadas sobre como contabilizar	não abordado	não abordado
Most	não abordado	não abordado	não abordado
Hendrisen e Breda	não abordado	não abordado	não abordado
Lopes de Sá	não abordado	não abordado	não abordado

Fonte: elaborado pelo autor

Vamos, então, à comparação proposta por esta dissertação.

4.2. Comparação entre os conceitos de postulados

Em termos de natureza dos postulados contábeis, a literatura revela que o estabelecimento dos conceitos de postulados, princípios e convenções se baseia, algumas vezes, em ideias presentes no campo dos conhecimentos ligados às ciências da natureza, quem nem sempre são compatíveis como o universo da ciência sociais, como é o caso da Contabilidade.

Isto porque, no caso de postulados, a teoria da Contabilidade investigada mostra que são feitas referências a “coisas básicas fundamentais” ou “verdades básicas”, adotando-se, muitas vezes, conceitos gerais e de linguagem comum, inclusive a definição dada por dicionários.

Ainda, na Teoria da Contabilidade postulados estão inseridos numa estrutura normativa hierárquica, colocadas no seu topo, com princípios logo abaixo e, na sequência, as “convenções”. Esta é a primeira comparação relevante entre as concepções da Teoria da

Contabilidade e a Teoria dos Princípios, pois suas diferenças influenciam todos os demais ângulos de comparação.

A literatura também revela que a procura de conceitos sobre postulados pela Teoria da Contabilidade não se aprofundou na sua natureza normativa e que também não há consenso doutrinário sobre um conceito. Em alguns casos, são tidos como “estrutura de cúpula” apta a atingir os objetivos da Contabilidade, o que é um elemento importante a ser destacado. Como destacado no Quadro 1 acima, os conceitos giram em torno de concepções como postulados prescrevendo “o que a Contabilidade deveria fazer” ou “como deveria ser feito” (uma “finalidade geral”), “norma que delimita o espaço de atuação da Contabilidade”, ou aquilo que reproduz as características essenciais da Contabilidade. Em outros, prevalece a ideia de que postulados são “proposições”, “premissas básicas”, “triviais”, que revelam a “característica essencial da Contabilidade” e delimitam “o espaço de atuação da Contabilidade” (condicionamentos dentro dos quais a Contabilidade deve atuar), o que definiria as situações básicas, de “aceitação geral”, nas quais a Contabilidade se aplica ou que ela deveria fazer. Há autores, inclusive, que sequer fazem menção a postulados.

Essas proposições seriam extraídas, na Teoria da Contabilidade, da “observação de certa realidade” (envolvendo outras áreas de conhecimento além da Contabilidade: caráter ambiental dos postulados) e não são sujeitas a verificação (a ideia de “verdade absoluta”, típica das ciências da natureza). Ou seja, ao mesmo tempo em que o caráter ambiental da Contabilidade reconhece sua natureza de ciência social, a ideia de postulados contábeis como “verdades absolutas” a coloca novamente no campo das ciências duras, em que a verdade é posta pela realidade, cabendo à humanidade descobrir o que ela é.

Ainda, postulados na Teoria da Contabilidade são tidos como “premissas básicas” que orientam a Contabilidade e que teriam por função direta orientar a aplicação dos princípios. É nesse sentido que considera que princípios precisam ser compatíveis com postulados, por exemplo, quando o “postulado da continuidade” orientaria que a regra de mensuração de certos ativos pelo custo seria com ele compatível.

Em resumo, conclui-se que a doutrina insere dentro de uma mesma categoria conceitos diferentes: quando afirma que postulados são verdades absolutas, afasta-se da concepção que se encaixa em uma ciência social (e da própria essência normativa da Contabilidade, tal como a defendemos nesta dissertação); quando afirma que postulados são premissas básicas ou que delimitam o espaço de atuação da Contabilidade, se aproxima da ideia de metanorma de que trata a Teoria dos Princípios; quando afirma que postulados versam sobre o que a Contabilidade

deveria fazer, afasta-se da Teoria dos Princípios, em que “normas-do-que-devem-ser” (*ought-to-be-norms*) é uma característica dos princípios, já que espelham a função de desenhar um estado ideal de coisas, em que as circunstâncias do caso concreto e a experiência prática (“regras de aceitação geral”) são elementos para um sopesamento de razões, quando necessários.

Na Teoria dos Princípios, postulados hermenêuticos servem para a *compreensão* do Direito e para instituir os *critérios de aplicação* de outras normas situadas no plano do objeto de aplicação”, orientando a aplicação de outras normas, fornecendo critérios precisos *para a aplicação do Direito* (Ávila, 2012, p. 144), daí porque postulados são chamados de normas imediatamente metódicas, ou “metanormas”. Isto ocorre porque postulados estão num plano normativo diferente de princípios e regras, considerando que cada plano possui funções específicas. Assim, postulados são normas que orientam a aplicação (plano da norma de aplicação - metanorma). Já princípios e regras são normas objeto de aplicação (plano da aplicação concreta). Portanto, assim como não há hierarquia entre postulados, princípios e regras na Teoria dos Princípios (ao contrário da Teoria da Contabilidade), também não há conflito entre normas de diferentes planos.

Dentre os postulados hermenêuticos, a Teoria dos Princípios destaca o “postulado da unidade do ordenamento”, composto pelos postulados da hierarquia e da coerência entre as diversas normas do ordenamento jurídico, que tratam essencialmente de estruturar as balizas que as normas de aplicação (princípios e regras) deverão observar.

Assim, se a Teoria da Contabilidade enveredar pelo estudo de postulados no campo da normatividade (como faz a Teoria dos Princípios), a unidade do ordenamento jurídico-contábil também poderia ser um postulado contábil, inclusive há preocupação expressa com esta coerência nos normativos contábeis, a exemplo da diretriz essencial contida em nosso *Conceptual Framework* (CPC 00, item SP1.2), que dispõe sempre prevalecer um Pronunciamento específico quando divergente das diretrizes do CPC00, como já destacado neste trabalho. Eis uma norma contábil com característica de postulado normativo na visão da Teoria dos Princípios, uma “norma sobre normas” (metanorma), na medida em que desenha a diretriz que garante a hierarquia entre as normas contábeis e a correspondente coerência entre elas (CPC específicos, como norma especial e CPC 00 como norma geral).

Ainda, a ideia de que postulados estabelecem critérios de aplicação para princípios e regras, ou seja, o modo como estas normas devem ser aplicadas, daria sustentação teórica para que a “essência sobre a forma” seja explicitamente tida como um postulado contábil, em linha com o pensamento, por exemplo, de *Iudicibus*, exposto no item 2.5.1 desta dissertação.

Com efeito, quando o CPC00 exige que a essência do fenômeno econômico prevaleça sobre “a forma legal”, ele está estabelecendo o modo como as normas que tratarão de princípio e de regras deverão ser aplicadas: observando a essência do fenômeno econômico quando não estiver em linha com a forma jurídica, uma metanorma na visão da Teoria dos Princípios.

Postulados tem a ver com a natureza da Contabilidade, o que é diferente de seus objetivos. A Contabilidade é um sistema de informação a respeito do patrimônio de uma entidade, de suas movimentações e posições financeiras, num dado momento ou num espaço de tempo (período). Cada um desses elementos muda de acordo com os princípios e regras aplicáveis, que, por sua vez, são definidos a partir dos usuários que serão contemplados e, assim, dos objetivos a serem atingidos pela informação contábil. Como já destacamos no item 2.4 desta dissertação, usuários são aquele que se interessam pela natureza da Contabilidade. Mas a natureza informacional não muda com os objetivos. Objetivos mudam a informação (custo histórico, corrente, a valor justo). Mas não muda a missão de informar. Daí que, se aplicada a Teoria dos Princípios, a essência sobre a forma seria um postulado contábil, uma norma sobre as demais normas (metanorma), pois é uma concepção que orienta todo o restante do ordenamento contábil - condicionando princípios e regras - resguardando a natureza da Contabilidade, quaisquer que sejam os usuários e os objetivos da informação contábil. Na prática, isso quer dizer que a Contabilidade (através de seu ordenamento) só admite o reconhecimento e mensuração de fato econômicos de acordo com a forma jurídica se esta for compatível com a essência econômica, o que ocorre em algumas situações. Caso contrário, o postulado age e afasta a aplicação de normas que queiram impor a forma jurídica “conflitante” do ordenamento contábil, vale dizer, não permite a emissão de normas contábeis, principiológicas ou não, que não sigam a essência sobre forma.

É neste sentido, por exemplo, que as normas contábeis que tratam de “arrendamentos” (CPC 06 (R2)), estabelecem o processo contábil com prevalência da essência econômica da operação, ao determinar que um arrendamento mercantil deve ser contabilizado (reconhecido) como aquisição de bem mediante financiamento, contrariando a forma jurídica em que o arrendatário não é o proprietário do bem no curso do contrato.

Por isso se dizer que qualquer que sejam os usuários (e, assim, os objetivos), a essência sobre a forma é uma condição normativa absoluta que orienta todo o restante do ordenamento contábil (metanorma). Ou seja, um postulado normativo contábil, se visto pelo viés da Teoria dos Princípios.

Um último exemplo a demonstrar a aproximação do pensamento já vivido na Teoria da Contabilidade com a Teoria dos Princípios, é em relação ao “imperativo da objetividade”,

proposto como postulado por Spronse (item 2.5.3), ao afirmar que o reconhecimento de um fato econômico pela Contabilidade (gerando informação contábil) não deve ocorrer se não puder ser mensurado em termos objetivos. Trata-se de norma que trata sobre as condições de aplicação de outras normas, a garantir que não sejam propostos dentro do sistema contábil-normativo princípios ou regras que admitam, por exemplo, o reconhecimento de bens intangíveis produzidos pela própria entidade, já que não há objetividade na sua mensuração. Não trata de fixar o estado de coisas a ser atingido (ou seja, expor de forma imediata as finalidades que devem ser atingidas na aplicação da norma, característica dos princípios), nem de descrever o comportamento contábil a ser adotado (característica das regras).

4.3. Comparação entre os conceitos de princípios

Assim como ocorre com os postulados, a Teoria da Contabilidade enfrenta a natureza e a conceituação de princípios, de forma, algumas vezes, distante de sua natureza normativa, embora contenha na pena de alguns autores elementos nessa direção normativa que permitiram, ao longo dos anos, a extração de algumas balizas teóricas importantes, como já mencionamos no item 2.3 desta dissertação.

O fato é que teóricos da Contabilidade acabaram privilegiando, no último quarto do Século XX, a busca por “padrões de Contabilidade”, ao invés de “princípios”, “fuga” esta que uma abordagem normativa-jurídica poderia ajudar a equacionar.

Como já demonstramos, a Teoria da Contabilidade enxerga uma íntima relação entre princípios, “objetivos” e usuários da Contabilidade, já que mudanças quanto aos usuários significam mudanças de objetivos e, assim, necessidade de novos princípios. Assim, como já analisado anteriormente, a Contabilidade desenhada pelo IASB – adotada pelo Brasil - estabelece como usuários principais investidores e credores e, portanto, constrói um modelo (normativo) que permite traduzir os eventos econômicos vividos por uma entidade em informação que seja útil para esses usuários (ainda que em prejuízo de outros). É nesse contexto que princípios também são construídos. Modificando-se os usuários, também se altera o tipo e a natureza da informação a ser produzida, o que significa que outras serão as normas a reger esta Contabilidade (por exemplo, reconhecer estoques pelo valor justo, ao invés do valor de custo, caso este critério contábil forneça informação mais útil a um outro usuário).

O primeiro ponto a ressaltar é que a conceituação de princípios pela literatura contábil não é muito profunda, como demonstrado no Capítulo 2, não obstante princípios sejam tidos como relevantes e de utilidade prática no exercício da Contabilidade. Na obra de Iudícibus (2000), por exemplo, não há um conceito explícito, ao contrário do que se vê com postulados. Já Lopes & Martins (2005) trazem conceituação de princípios bastante objetiva, como destacado no item 2.5.2 desta dissertação. Isto representa uma diferença em relação à Teoria dos Princípios, vista no Capítulo 3, que analisou o tema com profundidade.

Na teoria contábil investigada, princípios não são verdades absolutas. São instrumentos para a geração de informações para a Contabilidade, para atingir seus objetivos, daí porque estes objetivos são o elemento essencial a guiar a compreensão de princípios para a Contabilidade (Hendriksen & Breda, 2016). O surgimento dos “padrões”, conectados com princípios, teriam, por exemplo, a função de prevenir relatórios errôneos que possam eventualmente ser gerados pela aplicação de padrões baseados em regras (Scott (2012, p.18)). Esta é uma ideia relevante para a comparação em curso, pela conexão que possui com a Teoria dos Princípios, quando sustenta que princípios estabelecem “estados de coisas” que devem ser necessariamente realizados pelas normas de conduta (as regras). Assim, se a norma descrita pela regra não realiza o estado de coisas dado pelo princípio, ela deixa de ser aplicada, constituindo uma ferramenta normativa para, na visão de Scott, afastar um “padrão” que, se aplicado, levaria a “relatórios errôneos”.

A revisão da literatura no campo da Teoria da Contabilidade demonstra ainda não haver consenso sobre o que constitui um princípio (como mostra o Quadro 2 no item 4.2 desta dissertação), como eles se relacionam com os postulados e se ambos poderiam ser utilizados para “gerar padrões contábeis”. Um avanço é que há percepção em certos autores, como em Sá (2000), de que princípios contábeis tem sentido próprio (técnico) e não comum, diferenciando-se dos “conceitos de dicionário” utilizados por Gilbert Byrne e George O. May a que fizemos referência no item 2.2.1 desta dissertação. Esta busca por um conceito técnico também representa avanço, como o foram os estudos e esforços feitos na Contabilidade americana pelas mãos, por exemplo, do AAA e AICPA na primeira metade do Século XX. Porém - e aqui se revela uma comparação importante com a Teoria dos Princípios – Sá entende que princípios não são normas, mas a “base” (guia) para a produção de normas, a base para a normatização contábil, equiparadas, pelo autor a uma “Constituição”. O fato de Iudícibus denominar apenas as convenções de “normas” também é uma evidência de que a Teoria da Contabilidade tende a colocar princípios (e postulados) em uma esfera não normativa, o que destoa frontalmente da

Teoria dos Princípios, para quem princípios, postulados e regras são normas, cada qual com sua função na tarefa de interpretar e aplicar textos normativos a casos concretos.

Outra ideia presente na Contabilidade é a de que princípios devem necessariamente ser constituídos em termos amplos de “objetivos”, estipulando “critérios maiores”, deixando o detalhamento para as convenções (regras). Esta é uma ideia que também permeou a própria ciência do Direito, como já analisado, e que a Teoria dos Princípios refuta, ao dizer que não é correto dizer que princípios sejam normas com “elevado grau de abstração e generalidade”, enquanto regras (convenções) cuidam de fatores específicos. Isto porque, como visto no item 3.2 desta dissertação, princípios, embora tenham como função imediata fixar o “estado de coisas” a ser materializado na aplicação prática (são “imediatamente finalísticos”), podem ser suficientes como norma jurídica a dar solução a um caso concreto, sem necessidade de utilização de uma regra “detalhada” (o que revela a força normativa dos princípios na Teoria dos Princípios). Mais do que isso, a Teoria dos Princípios demonstra que toda a tríade normativa é imbuída tanto de finalidades, como de valores, *mas em diferentes graus*, tendo em vista suas diferentes funções. Não há um entrelaçamento hierárquico e estanque, mas dinâmico e complementar, *pela funcionalidade de cada uma das normas que forma a tríade postulado, princípios e regras*. E isto se distancia da Teoria da Contabilidade, para quem apenas princípios são imbuídos de valores.

Por fim, de se destacar que as diferenças entre a Contabilidade e o Direito em relação à normatividade e à hierarquia são importantes, pois revelam a limitação que a teoria contábil dá à “força normativa” de cada elemento da tríade. Como a Teoria dos Princípios distingue a tríade pela função, é possível que um mesmo texto normativo seja, ao mesmo tempo, um postulado (funcionando como uma metanorma), um princípio (fixando o estado de coisas a ser realizado) ou uma regra (descrevendo de forma imediata a conduta a ser adotada), a depender do contexto do caso concreto adotado.

Assim, o que a Teoria da Contabilidade chama de “características qualitativas da informação contábil” poderia ser compreendida na Teoria dos Princípios como verdadeiros princípios de Contabilidade, pois ao nominar a necessidade da informação contábil possuir certas características, quer-se que a norma contábil principiológica especifique um estado de coisas a ser perseguido pela(o) contabilista na aplicação da norma, para que a informação contábil desejada pelo objetivo da Contabilidade, estabelecido na estrutura conceitual, seja atingida. É o equivalente à adoção de comportamentos que realizem o estado de coisas delimitado pelos princípios. Se no Direito Constitucional o princípio da moralidade impõe como estado de coisas a ser necessariamente atingido a seriedade do servidor público, a

motivação e a lealdade do ato administrativo, como exposto por Ávila, na Contabilidade o mesmo poderia ser aplicado à relevância e à confiabilidade da informação contábil (chamadas de características qualitativas, na estrutura conceitual do FASB e também presentes no CPC 00 num outro arranjo²⁷): relevância e confiabilidade poderiam ser vistas, na Teoria dos Princípios, como princípios contábeis, que estabelecem como estado de coisas o “valor preditivo”, o “valor como *feedback*” e a “oportunidade” (pilares da “relevância”), de um lado, e, de outro, a “verificabilidade” e a “fidelidade de representação” (pilares da “confiabilidade”), tomando por base a lição de Hendriksen e Breda (2016, p. 96).

Ainda, relevância e confiabilidade da informação contábil, se vistas como “sobreprincípios”, permitiria derivar um subprincípio: o da comparabilidade da informação de que trata a estrutura conceitual do FASB explorada por Hendriksen & Breda (2016, p. 101), que impõe como estado de coisas a consistência e uniformidade da informação.

Como destacado por Hendriksen & Breda (2016, p. 90), a ideia de “características qualitativas” surgiu no contexto do movimento que deixou a busca por princípios de lado para se procurar por “padrões”. Ou seja, representa, na verdade, a um só tempo, uma evidência de abandono pelos princípios e a consolidação de uma via alternativa que possibilitasse o desenho de um “padrão” que permitisse o atingimento dos objetivos da Contabilidade. Este é, inclusive, um contexto muito importante. Mas fazendo uso da luz trazida pela Teoria dos Princípios neste tema, é possível inferir que esta visão desenvolvida no universo da Contabilidade atribuindo “características” à informação contábil (já que diz que a informação contábil deve ser relevante e confiável) seria, na verdade, elementos da estrutura da norma contábil, que definiriam o “estado de coisas” que o intérprete e aplicador (contabilista) deve, obrigatoriamente, observar no momento de interpretar e aplicar a norma, para que a Contabilidade gere informação contábil relevante e confiável (e comparável). Portanto, a rigor, não é a informação contábil que é relevante e confiável. A informação será relevante e confiável na medida em que a(o) contabilista interpretar e aplicar as normas contábeis, *guiado pelo estado ideal de coisas contido nos princípios* (valor preditivo, valor como *feedback*, oportunidade, verificabilidade, representação fidedigna, consistência).

Retomando o exemplo do CPC 28 (propriedades para investimento) discutido no item 3.1.1 desta dissertação, agora sob um novo ponto de vista, um dos elementos que permitem à

²⁷ No CPC 00 (R2), as características qualitativas são divididas entre “fundamentais” e “de melhoria”, dentro das quais estão a relevância e aquelas que formam a “confiabilidade” de que trata a estrutura conceitual do FASB (como a representação fidedigna).

(ao) contabilista construir a partir do texto “fechado”, a interpretação de que torres de energia (que não são nem terrenos, nem edifícios, no sentido literal destes termos) devem ser contabilizadas como propriedade para investimento em casos específicos (em face da natureza econômica da operação posta à avaliação do contabilista) é, justamente, a observância do que estamos aqui chamando de princípios da relevância e da confiabilidade da informação contábil. Ou seja, o contabilista, diante do evento econômico (por exemplo, construção de torre de energia para fins de locação a terceiros interessados em passar seus cabos), conhecedor dos princípios em voga e sabedor do estado ideal de coisas que estes princípios mandam observar, poderá construir, com base no texto do dispositivo legal (“item 5” do CPC 28) a norma que resultará no reconhecimento e mensuração do ativo “torres de energia” como propriedade para investimento. Ao mesmo tempo, descartará dispositivos legais contábeis que não se enquadrem neste estado de coisas. Se assim for, a informação contábil tende a ser relevante e confiável, segundo os objetivos estabelecidos pela estrutura conceitual.

Essa característica dos princípios na Teoria dos Princípios evidencia um distanciamento conceitual em relação à Teoria da Contabilidade, que impacta a alocação normativa do *true and fair override*, cuja essência na Teoria dos Princípios encontra-se no *defeasibility* (superabilidade das regras).

Há que se lembrar que a lei é feita para situações gerais, genéricas e a sua adaptação para casos particulares, quando a ideia genérica for “injusta” (talvez não condizente com o estado de coisas) pode ser uma explicação para a ideia de superabilidade e de sopesamento a ser feito pelo intérprete a respeito do modo de aplicação da regra (Schauer, 1997).

Entretanto, na Teoria dos Princípios, a superabilidade normativa se dá no campo das regras (e não dos princípios), para afastar a consequência da norma em face das circunstâncias do caso concreto, já que a regra é marcada pela faceta imediatamente descritiva (e, portanto, tendo a consequência descrita apenas *prima facie*). Já na doutrina contábil, a exemplo do citado por Telles et al. (2015), a invocação do *true and fair override* se daria no campo dos princípios (daí, em parte, a exaltação de uma Contabilidade “principiológica”). Ou, então, seria uma “meta-rule”, como mencionado por Carneiro (2019, p. 53) em alusão à definição dada por Alexander e Archer. Nenhuma destas concepções contábeis se amolda à Teoria dos Princípios, em que princípios, por delimitarem um estado de coisas a ser concretizado (e não traduzirem imediatamente uma descrição de conduta), não necessitariam de uma regra de superabilidade, ao contrário das regras, em que há uma consequência a ser observada *prima facie*.

Um adendo importante: a superação da não aplicação de uma consequência no caso das regras é possível, mas apenas diante de fundamentação que justifique o abandono do comportamento *prima facie* prescrito pela norma, ideia semelhante com aquela expressada pela norma contábil ao prever que apenas se afasta uma norma em situações “extremamente raras”. Como diz Ávila, a regra possui uma “vigência que lhe dá autoridade para uma imposição”. Assim, para que a imposição de sua consequência não seja total ou parcialmente aplicada, o “ônus de argumentação” do intérprete (para a não aplicação) tem que superar as razões de observância da consequência normativa. A expressão “ônus de argumentação” é importante, pois denota que há um encargo depositado sobre o intérprete de justificar, pela argumentação jurídica, que as circunstâncias e peculiaridades do caso concreto superam as razões da própria regra que impõe uma consequência: no caso do exemplo de transgressão da lei de trânsito em razão da necessidade de se salvar uma vida; ou no exemplo da empresa não ser excluída do Refis diante do não cumprimento de mero aspecto formal de pouca relevância diante de todas as outras obrigações fiscais comprovadamente cumpridas; no caso do cidadão indígena, porque inserido em realidade social de conhecida peculiaridade. E esta “superação” tem que ser, no caso das regras, de *forte justificativa*, pautada em argumentação jurídica adequada.

É nesse ponto que destacamos, em complemento do que vínhamos discutindo nesta dissertação, sobre a semelhança normativa da superabilidade das regras e do conceito contábil do *true and fair override* (CPC 26, item 19), que assim se expressa:

Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito de pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido no CPC 00, a entidade não deve aplicar esse requisito e deve seguir o disposto no item 20, a não ser que esse procedimento seja terminantemente vedado do ponto de vista legal e regulatório.

Trata-se de mecanismo que afasta a aplicação de métodos e critérios contábeis em situações “extremamente raras”, cuja adoção “conduziria a uma aplicação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações financeiras” o que, evidentemente, exige *forte justificativa*, via argumentação do contabilista, para superar as razões que norteiam a adoção de um determinado método ou critério contábil. Assim, o *true and fair override* é um traço decorrente da natureza normativa da Contabilidade, um elemento inerente ao mundo da interpretação jurídica e da natureza geral das normas, que comportam, justificadamente, o afastamento da consequência *prima facie*. Assim, quando a norma contábil acima usa a expressão “tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações

financeiras”, pode-se inferir que o comportamento ditado por uma determinada regra (imediatamente descritiva) não é compatível com o estado de coisas dado por um princípio.

4.4. Comparação entre convenções e regras

Na Teoria da Contabilidade, coube a Iudicibus (2000, p. 54 e 68) definir convenções contábeis, que também chama de “norma” ou de “restrição”, definindo-as como aquelas que “qualificam e delimitam o campo de aplicação dos princípios em certas situações” ou que “delimitam ou qualificam melhor o tipo de comportamento necessário do contador em face dos amplos graus de liberdade que os postulados e princípios lhe permitem abarcar”.

A definição de convenções pela teoria contábil se aproxima da visão sobre regras da Teoria dos Princípios. Isto porque, como já mencionamos anteriormente, embora Iudicibus descreva convenções como balizas normativas a contabilistas, de natureza restritiva (“restrições efetivas ao livre uso dos princípios”), entendemos que, sob a ótica da Teoria dos Princípios, convenções definiriam a escolha de um (ou mais) comportamentos contábeis que os princípios admitem. E, assim, “vinculam” a(o) contabilista àquele(s) critério(s) prescrito(s) pela(s) “convenção(ões)”, proibindo (“restringindo”) a utilização de outros, ainda que estes outros critérios também respeitem os princípios.

Nessa perspectiva, inferimos que o que ocorre não é uma restrição (ao princípio) propriamente dita, mas a escolha legislativa de um comportamento contábil compatível com o “estado de coisas” ditado pelos princípios, dentre outras possibilidades, suficiente a concretizar este estado de coisas principiológico. Demos, inclusive, a título de exemplo, a convenção adotada pelo CPC27 que estabelece a observância do critério de mensuração do ativo imobilizado pelo custo histórico (“comportamento” contábil a ser adotado), ainda que outros critérios de mensuração de ativos sejam possíveis em face dos princípios contábeis do IASB, como, por exemplo, o custo corrente ou o valor justo (E. Martins, 2001). É, como se vê, concepção análoga à adotada pela Teoria dos Princípios (regras como norma imediatamente descritiva e que deve promover o estado de coisas fixado pelo princípio).

Outro paralelo: na Teoria da Contabilidade as convenções são “normas”, enquanto que na Teoria dos Princípios “regras” são uma espécie normativa, ao lado de princípio e postulados; na Teoria da Contabilidade, há hierarquia entre convenções, princípios e postulados, a partir do “nível de detalhe” (com exceções, como na visão de Lopes & Martins (2005), em que cada

elemento tem a sua “dimensão”); na Teoria dos Princípios, não, pois cada norma possui funções distintas.

De resto, como já demonstrado no Capítulo 2, são poucos os teóricos da Contabilidade que citam as convenções (ou restrições).

5. Resumo e Conclusões

A pesquisa formalizada na presente dissertação deu-se no âmbito da Teoria da Contabilidade, especificamente em relação aos conceitos da tríade postulados, princípios e convenções/normas.

O interesse é o de investigar se esses conceitos dados pela teoria contábil poderiam ser melhor desenvolvidos se aplicados a ela os conceitos da mesma tríade que se colhe da Teoria dos Princípios, do Professor Humberto Ávila.

Esta investigação pauta-se na premissa de que a norma contábil é espécie de norma jurídica. Para isso, realizamos prévia revisão da literatura neste sentido, obtendo opiniões de juristas e contabilistas que sustentam a premissa, assim como esclarecem que o fato de a norma contábil ser jurídica não torna a Contabilidade vicária do Direito, pois a normatividade é apenas a ferramenta que a Contabilidade utiliza para cumprir com seus objetivos de área do conhecimento de natureza informacional peculiar e específica, interessada em prover informações patrimoniais e financeiras úteis à tomada de decisões por parte de seus usuários (por exemplo, investidores e credores).

Portanto, adotada a natureza da norma contábil como pertencente ao universo das normas jurídicas, infere-se que a hipótese de que os conceitos de postulados, princípios e regras da Teoria dos Princípios podem ser aplicados à Teoria da Contabilidade, restando compreender suas aproximações e distanciamentos.

O método escolhido para esse estudo interdisciplinar foi a comparação entre os conceitos dados pela doutrina contábil pesquisada a respeito de postulados, princípios e convenções/normas e os conceitos a respeito desta mesma tríade dados pela Teoria dos Princípios.

Escolheu-se a Teoria do Princípios como paradigma por duas razões principais: primeiramente, porque é teoria bem acolhida a respeito do tema, como ressaltado por Martins-Costa, (2018), tanto em âmbito nacional, quando internacional, com a vantagem de construir seus conceitos a partir da crítica de outros teóricos do Direito, a exemplo, de Dworkin e Alexy;

em segundo lugar porque, sendo esta dissertação pesquisa no campo da Contabilidade, não se tem por objetivo enfrentar o tema criticamente no âmbito do Direito. É por esta razão que a Teoria dos Princípios foi adotada tal como é, sem análise crítica, nem exaustiva, sendo utilizada como um referencial teórico a partir do qual se comparou os conceitos de postulados, princípios e convenções/regras, evidenciando-se os achados que os aproximam ou os distanciam em cada campo do conhecimento.

No campo da Teoria da Contabilidade, a revisão de literatura revelou que os conceitos sobre postulados, princípios e convenções não são uniformes (Quadros 1, 2 e 3). Ao contrário, apresentam-se variados, ora pautados em conceitos que se encoram em elementos normativos, ora em conceitos típicos das ciências naturais. Desta forma, reunimos os conceitos da literatura pesquisada, agrupando-os em categorias. Também destacamos os esforços de contabilistas americanos ao longo do Século XX, reunidos na academia ou nas associações de contabilistas, como o AICPA e o AAA, na “busca por princípios” de contabilidade, com base nos estudos de Hendriksen & Breda (2016).

No âmbito da Teoria dos Princípios, destacamos a fundamental diferença entre o texto do dispositivo legal e a norma, frisando a lição da teoria de que o texto legal é o objeto da interpretação e que a norma é o resultado da interpretação. Assim, cabe ao intérprete construir a norma que será aplicada ao caso concreto a partir do texto legal, respeitando o fato de que o texto possui “núcleos mínimos” de significado, que o intérprete deve identificar e que não podem ser ignorados: por exemplo, se o texto do dispositivo legal utilizar o termo “provisório”, não há que se “construir” o significado de “permanente”; se o texto da norma contábil se referir a bens tangíveis, não há que se querer encaixar na norma bens intangíveis.

A Teoria dos Princípios evidencia que o exercício de interpretação do texto legal para se alcançar a norma é um processo de “construção” (“reconstrução”, na visão de Ávila, pois se parte do núcleo mínimo de sentidos do texto). Nesse sentido, postulados, princípios e regras são ferramentas utilizadas nesse processo de construção da norma.

Ávila também frisa que neste processo de construção do significado do texto do dispositivo legal deve-se amoldá-lo à luz dos fins e dos valores presentes no restante do ordenamento jurídico para se chegar à norma, o que entendemos se conectar com os elementos axiológicos de que a trata a Teoria da Contabilidade, muito embora, na Teoria dos Princípios, os valores existam tanto nos princípios, quanto nas regras. Na Teoria da Contabilidade, valores seriam elemento apenas dos princípios.

No que tange especificamente aos conceitos de postulados, princípios e regras pela Teoria dos Princípios, vimos que cada elemento possui sua função normativa, de forma que “Norma” é o gênero, do qual são espécies os postulados, princípios e regras. Princípios e regras se encontram no âmbito de aplicação direta da norma; postulados, no âmbito da metanorma (normas que dispõem sobre normas).

Assim, a Teoria dos Princípios inaugura sua reflexão com o universo dos princípios e das regras, refutando sua distinção através dos critérios sustentado pela doutrina analisada por Ávila, como, por exemplo, Dworkin e Alexy, quais sejam: (a) o critério hipotético-condicional: regras não são necessariamente do tipo “se, então”, e só é possível se determinar esse modo de aplicação após a interpretação e aplicação; (b) o critério do modo gradual de aplicação: regras não são necessariamente “tudo-ou-nada” – modo absoluto de aplicação - podendo ser também “mais ou menos” – modo gradual de aplicação-, em razão da situação concreta e individual do caso; (c) o critério do relacionamento normativo: no caso de conflito entre regras, é possível que ambas sejam válidas, pois a ponderação de razões também se aplica às regras, não sendo exclusividade de princípios; o que as diferencia é o grau de argumentação e justificação; (d) do fundamento axiológico: pois tanto princípio quanto regras possuem valores.

Ao sustentar que esses critérios de diferenciação são equivocados, a Teoria dos Princípios sustenta que princípios e regras se dissociam em função de três critérios:

- (a) da natureza do comportamento descrito: princípios são normas imediatamente finalísticas, que definem um estado de coisas, cuja realização é necessária à adoção de determinados comportamentos (*ought-to-be-norms*); regras são normas imediatamente descritivas e apenas mediadamente finalísticas (*ought-to-do-norms*).
- (b) da natureza do grau de justificação exigido: nas regras, a descrição conceitual do fato corresponde, *prima facie*, à construção conceitual da descrição normativa, que é a própria justificação necessária à sua aplicação, de forma que sua superação (*defeasability*) é possível, mas apenas em face de um alto grau de justificação. Regras, assim, possuem caráter retrospectivo, pois descrevem situação de fato já conhecidas pelo legislador; princípios focam a preservação da finalidade que lhe justifica, descrevendo o estado de coisas que deve ser concretizado e não a descrição da conduta, de forma que a conduta a ser adotada precisa ter correlação (e não correspondência) com a realização do estado de coisas, o que depende da experiência do intérprete em casos semelhantes.

- (c) da medida de contribuição para a decisão: princípios não pretendem gerar uma solução específica para o conflito entre diferentes razões de agir; regras, por outro lado possuem esta pretensão e contribuem mais para a decisão a ser tomada pelo intérprete.

Consequentemente, conclui a Teoria dos Princípios pelos seguintes conceitos:

- (i) conceito de regra:

“As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.”

- (ii) conceito de princípio:

“Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação de correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.”

Assim, feitas as comparações entre os conceitos de princípios e regras da Teoria dos Princípios com os do universo da Teoria da Contabilidade, foi possível inferir algumas relações normativas de interesse.

A primeira delas tem a ver como a estrutura do texto de normas contábeis infralegais, como os Pronunciamentos Técnicos, que possuem forma de organização normativa e linguagem peculiares, distantes do critério de estruturação normativo da Lei Complementar nº 95/98. Por exemplo, dão “exemplos numéricos” de aplicação do texto legal e fazem uso de “glossário” de termos e expressões como mecanismo para contribuir com a identificação do “sentido” da norma. Mas inferimos que estas peculiaridades estruturais em nada mudam o caráter normativo da Contabilidade, constituindo-se em elementos que contribuem para que o intérprete encontre o “núcleo mínimo de sentidos” do texto, sobre o qual se reconstruirá a norma.

A segunda constatação é que não é necessário que princípios e regras tenham relação hierárquica, mas funções específicas no processo de interpretação e aplicação das normas contábeis a casos concretos.

A terceira é a possibilidade de se visualizar com maior clareza as normas-princípio e as normas-regra no conjunto do ordenamento contábil brasileiro, a exemplo da constatação de que

a Estrutura Conceitual não é “principiológica” no sentido puro, já que contém normas-princípio (imediatamente finalísticas, que objetivam fixar um estado de coisas a ser atingido e cuja realização é necessária à adoção de comportamentos contábeis - norteado pelas características qualitativas do padrão contábil) e normas-regra (imediatamente descritivas de uma conduta *prima facie*). Contém, inclusive, normas-postulado (que versam sobre o modo de aplicação das demais normas, como é o caso da prevalência da essência econômica sobre a forma).

Daí, inclusive, o paralelo de que o fenômeno contábil do *true and fair override* pode corresponder ao da “superabilidade das regras” (defeasability) de que trata a literatura jurídica e invocada pela Teoria dos Princípios, cuja função é a de afastar, em situações excepcionais, dadas as circunstâncias do caso concreto e diante de forte justificação (“em casos extremamente raros”), a consequência *prima facie* do texto legal. Mas, nesta perspectiva, o *true and fair override* não é um princípio (como destaca parte da doutrina contábil), mas uma característica das regras.

É, também, uma das conexões teóricas para embasar a fundamental ideia de julgamentos contábeis, não como uma ferramenta de subjetivismo irrestrito em que contabilistas adotam a decisão discricionária que considerarem mais adequada (“julgamento responsável”), mas como campo de ponderação de contabilistas sobre a aplicação de uma regra, desde que a regra seja capaz de concretizar o estado de coisas delimitado pelos princípios.

Nesse sentido, o que a Teoria da Contabilidade chama de “características qualitativas da informação contábil” poderia ser compreendida na Teoria dos Princípios como verdadeiros princípios de Contabilidade, pois ao nominar a necessidade de a informação contábil possuir certas características, o que se quer dizer é que a norma contábil principiológica precisa especificar um estado de coisas a ser perseguido pelo contabilista na aplicação da norma, para que a informação contábil desejada pelo objetivo da Contabilidade, estabelecido na estrutura conceitual, seja atingido. E a relevância, confiabilidade e comparabilidade se encaixariam no conceito de “estado de coisas contábeis” a ser concretizado por contabilistas na construção da norma que será aplicada ao caso concreto.

Ainda, como na Teoria dos Princípios os princípios focam a preservação da finalidade que lhe justifica, descrevendo o estado de coisas e não a descrição da conduta, a conduta precisa ter apenas correlação (e não correspondência) com a realização do estado de coisas, o que depende da experiência do intérprete em casos semelhantes, ideia muito presente no desenvolvimento dos princípios no campo da Teoria da Contabilidade, que deveriam se pautar pelas experiências da profissão (daí, inclusive, a ideia de princípios “geralmente aceitos” pela

comunidade contábil ou de julgamentos com base na experiência profissional), que também é um alicerce da ideia de “julgamentos contábeis”.

Já em relação ao conceito de postulados, a Teoria dos Princípios os define como normas para a *compreensão* do Direito e a instituição dos *critérios e do modo de aplicação de outras normas*, o que leva a Teoria a nominar os postulados como normas imediatamente metódicas, ou “metanormas”.

Nesse sentido, a pesquisa concluiu que se este conceito for levado à Teoria da Contabilidade, o postulado da hierarquia, da unidade do ordenamento e da coerência presentes na Teoria dos Princípios também se aplicaria à Contabilidade, o que se encontra, inclusive, no CPC 00, item SP1.2 quando prescreve que “Esta Estrutura Conceitual não é um pronunciamento propriamente dito” e que “Nada contido nesta Estrutura Conceitual se sobrepõe a qualquer pronunciamento ou qualquer requisito em pronunciamento”. Ou seja, a teoria contábil prevê uma relação horizontal entre as normas do CPC00 e dos demais pronunciamentos (a par da vertical/hierárquica) quando ocorre um conflito entre elas, prevalecendo a dos pronunciamentos (específicos).

Ainda, o conceito de postulados como metanormas fornece subsídio teórico para resgatar o pensamento de Iudícibus sobre a ideia de que a prevalência da “essência sobre a forma” na Contabilidade seria um postulado, pois se trata de uma norma que define o modo como “princípios e convenções” contábeis deverão ser estruturados para a aplicação da norma ao caso concreto. Da mesma forma, também serviria para embasar a ideia de Sprounse de que a objetividade seria um postulado contábil, pois a ideia de objetividade do autor (determinado que a Contabilidade apenas reconheça fatos que possam ser objetivamente mensurados), não versa sobre como a norma será aplicada no caso concreto, mas como um parâmetro para as outras normas (princípios e convenções contábeis).

Em relação à comparação entre princípios, observa-se que a Contabilidade, muitas vezes, tangenciou sua natureza normativa. Mesmo após se buscar “padrões”, havia a ideia de que princípios poderiam “prevenir relatórios errôneos” feitos apenas com regras (Scott, 2012, p.18), o que possui conexão com a ideia de “estados de coisas” da Teoria dos Princípios

Por outro lado, a Teoria dos Princípios confronta a ideia presente na Contabilidade de que princípios devem necessariamente ser constituídos em termos amplos de “objetivos”, estipulando “critérios maiores”, deixando o detalhamento para as convenções (regras), norteando valores. Na Teoria dos Princípios, princípios, embora tenham como função imediata fixar o “estado de coisas”, podem “basta” (ser suficientes) como norma jurídica a dar solução

a um caso concreto, sem necessidade de utilização de uma regra “detalhada”. Além disso, viu-se na Teoria dos Princípios que toda a tríade normativa é imbuída tanto de finalidades, como de valores, *mas em diferentes graus*, tendo em vista suas diferentes funções, o que não é natural para a Teoria da Contabilidade, em que apenas princípios carregariam valores.

No que tange às diferenças entre a Contabilidade e o Direito em relação à normatividade e à hierarquia, pela Teoria dos Princípios é possível que um mesmo texto normativo seja, ao mesmo tempo, um postulado (funcionando como uma metanorma), um princípio (fixando o estado de coisas a ser realizado) ou uma regra (descrevendo de forma imediata a conduta a ser adotada), a depender do contexto do caso concreto adotado, o que a Teoria da Contabilidade não admitiria.

Com relação às convenções (“normas”) contábeis, sua visão pela teoria contábil se aproxima do conceito da Teoria dos Princípios, já que são definidas como balizas normativas a contabilistas, de natureza restritiva (“restrições efetivas ao livre uso dos princípios”), ou seja, que limitariam a escolha de um (ou mais) comportamentos contábeis que os princípios admitem.

Assim, nessa perspectiva, convenções não seriam restrições a princípios, mas a escolha legislativa de um comportamento contábil compatível com o “estado de coisas” ditado pelos princípios, dentre outras possibilidades, suficiente a concretizar este estado de coisas principiológico.

Também se destaca, em conclusão, que, na Teoria da Contabilidade, convenções seriam “normas” (ou seja, norma como gênero), enquanto que na Teoria dos Princípios “regras” são uma espécie normativa, ao lado de princípio e postulados. Por isso mesmo, na Teoria da Contabilidade, há hierarquia entre convenções, princípios e postulados, a partir do “nível de detalhe”; na Teoria dos Princípios, não, pois cada norma possui funções distintas.

Referências

- Almeida, N. S. de, & Lemes, S. (2013). Evidências do entendimento de quatro pronunciamentos contábeis por auditores independentes do Brasil. *Revista de Administração Contemporânea*, 17(1), 83–105. <https://doi.org/10.1590/S1415-65552013000100006>
- Andrade, J. M. A. de. (2013). Entre princípios e regras. entre progressos iniciais e fanatismo. In J. A. F. Costa, J. M. A. de Andrade, & A. M. H. Matsuo (Eds.), *Direito: teoria e experiência. Estudos em homenagem a Eros Roberto Grau* (pp. 87–99). Malheiros Editores.
- ANEEL. (2015). *Manual de Contabilidade do Setor Elétrico* (p. 825). http://www2.aneel.gov.br/arquivos/PDF/MCSE_-_Versao_2015.pdf
- Ávila, H. (2012). *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos* (13a ed.). Malheiros Editores.
- Azevedo, R. F. L. (2011). Entidade e Continuidade: reflexões sobre a base conceitual e a estrutura hierárquica dos Postulados e Princípios da Contabilidade. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 7(14), 137–158. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2010v7n14p137>
- Berlinski, D. (2002). *O dom de Newton: como sir Issac Newton desvendou o sistema do mundo*. Editora Globo.
- Bianco, J. F., & Junior, M. P. (2019). Condições para um diálogo normativo entre o direito contábil e o direito tributário. In E. IBDT (Ed.), *Direito Tributário - Princípio da Realização no Imposto sobre a Renda - Estudo em Homenagens a Ricardo Mariz de Oliveira* (pp. 163–185).
- Bobbio, N. (1999). *Teoria do ordenamento jurídico* (10a ed.). Editora UnB.
- Cardoso, R. L., Saravia, E., Tenório, F. G., & Silva, M. A. (2009). Regulação da contabilidade: teorias e análise da convergência dos padrões contábeis brasileiros aos IFRS. *Revista de Administração Pública*, 43(4), 773–799. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122009000400003>
- Cardoso, R. L., Silva, M. A., Mário, P. D. C., & Iudícibus, S. de. (2010). Análise da regulação da contabilidade à luz da teoria tridimensional do direito de Miguel Reale. *Revista Universo Contábil*, 6(1), 6–27. <https://doi.org/10.4270/ruc.2010101>
- Carneiro, B. M. (2019). *Conceitos contábeis no atual contexto científico: uma tentativa de retirá-los da cama de Procusto* [Dissertação (Mestrado)]. Universidade de São Paulo.
- Carvalho, L. N. (2010). Essência x forma na contabilidade. In R. Q. Mosquera & A. B. Lopes (Eds.), *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)* (pp. 371–380). Editora Dialética.
- Carvalho, L. N., & Carmo, C. H. S. do. (2013). A primazia da essência sobre a forma na prática contábil. In R. Q. Mosquera & A. B. Lopes (Eds.), *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos) -4º Volume* (pp. 237–250). Editora Dialética.
- Correia, R. D., & Costa, F. M. da. (2016). A SISTEMATIZAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 10(27), 46. <https://doi.org/10.11606/rco.v10i27.110553>
- Dantas, J. D., Rodrigues, F. F., Niyama, J. K., & Mendes, P. C. de M. (2010). Normatização contábil baseada em princípios ou regras? Benefícios, custos, oportunidades e riscos. *RCO-Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(9), 29.
- De Sá, F. F., & Malaquias, R. F. (2012). Análise da percepção dos discentes do curso de graduação em ciências contábeis sobre expressões de incerteza contidas nos

- pronunciamentos emitidos pelo comitê de pronunciamentos contábeis. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 6(14), 77–105. <https://doi.org/10.11606/rco.v6i14.45401>
- Delgado, C. H. C. (2017). *A integração das normas contábeis internacionais e seus reflexos no imposto sobre a renda* [Dissertação (Mestrado)].
- Doupnik, T. S., & Richter, M. (2003). Interpretation of uncertainty expressions. *Accounting, Organizations and Society*, 28(1), 15–35. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00010-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00010-7)
- Fernandes, E. C. (2013). *Direito Contábil: fundamentos, conceito, fontes e relação com outros “ramos” jurídicos*. Editora Dialética.
- Ferreira, R., & Azevedo, L. (2010). Entidade e Continuidade: reflexões sobre a base conceitual e a estrutura hierárquica dos Postulados e Princípios da Contabilidade. *Revista Contemporânea Em Contabilidade*, 7(14), 137–158.
- Filho, J. M. D., & Machado, L. H. B. (2017). Abordagens da pesquisa em contabilidade. In A. B. Lopes & S. de Iudícibus (Eds.), *Teoria Avançada da Contabilidade* (2a ed., pp. 17–71). Editora Atlas.
- Flores, E., Carvalho, L. N., & Braunbeck, G. O. (2021). Escolhas contábeis: delimitações funcionais para relação jurídico-contábil. In F. P. da Silva, F. D.-R. Murcia, G. G. Vettori, & A. E. Pinto (Eds.), *Controvérsias jurídico-contábeis* (1a ed., p. 688). Editora Atlas.
- Fuji, A. H., & Slomski, V. (2003). Subjetivismo responsável: necessidade ou ousadia no estudo da contabilidade. *Revista Contabilidade & Finanças*, 14(33), 33–44. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772003000300003>
- Gelbcke, E. R., Santos, A. dos, Iudícibus, S. de, & Martins, E. (2010). *Manual de contabilidade societária* (1a ed.). Editora Atlas.
- Godfrey, J. (1869). *No Title*. The Cleveand Daily Herald. <https://citacoes.in/autores/otto-von-bismarck/salsicha/>
- Hendriksen, E. S., & Breda, M. Van. (2016). *Teoria da contabilidade* (1a ed.). Editora Atlas.
- IBRACON. (1992). *Princípios contábeis* (2nd ed.). Ed. Atlas.
- Iudícibus, S. de. (2000). *Teoria da contabilidade* (6a ed.). Editora Atlas.
- Iudícibus, S. de. (2007). Ensaio sobre algumas raízes profundas da contabilidade, em apoio aos princípios fundamentais. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 1, 8–15. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=2352/235217160002>
- Iudícibus, S. de. (2010). Essência sobre a forma e o valor justo: duas faces da mesma moeda. In R. Q. Mosquera & A. B. Lopes (Eds.), *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)* (pp. 464–478). Editora Dialética.
- Júnior, P. F. H. (2017). *Reconstitution of the field of accounting regulation in Brazil during the adoption of the IFRS* [Tese (Doutorado)]. Universidade de São Paulo.
- Júnior, T. S. F. (1994). *Introdução ao estudo do direito* (2nd ed.). Editora Atlas.
- Kuhn, T. S. (2021). *A estrutura das revoluções científicas*. Guerra e Paz Editores.
- Kvaal, E., & Nobes, C. (2010). International differences in IFRS policy choice: A research note. *Accounting and Business Research*, 40(2), 173–187. <https://doi.org/10.1080/00014788.2010.9663390>
- Laporta, F. (2007). *El império de la ley. una visión actual*. Editorial Trotta.
- Lopes, A. B. (2011). A “política de balanço” e o novo ordenamento contábil brasileiro das companhias abertas. In A. B. Lopes & R. Q. Mosquera (Eds.), *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos) -2º Volume* (pp. 11–19). Editora Dialética.
- Lopes, A. B., & Martins, E. (2005). *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. Editora Atlas.
- Lopes, A. B., & Mosquera, R. Q. (2010). O Direito contábil. fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In R. Q. Mosquera & A. B. Lopes

- (Eds.), *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)* (p. 56). Editora Dialética.
- Macedo, M. A. da S., & Dantas, M. M. (2014). *Análise do comportamento decisório de profissionais de contabilidade sob a perspectiva da racionalidade limitada: um estudo sobre os impactos da teoria dos prospectos e das heurísticas de julgamento*. 188.
- Machado, H. de B. (2003). *Curso de direito tributário* (22a ed.). Malheiros Editores.
- Martinez, A. L. (2002). *A linguagem contábil no direito tributário* [Dissertação (Mestrado)]. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.
- Martinez, A. L. (2011). Direito contábil e a juridicização da linguagem contábil no direito tributário. *Pensar Contábil*, 12(49), 5–12.
- Martins-Costa, J. (2018). *A boa-fé no direito privado* (2nd ed.). Editora Saraiva.
- Martins, E. (2000a). Avaliação de empresas : da mensuração Contábil à econômica. *Cadernos de Estudos*, 13, 28–37.
- Martins, E. (2000b). Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica. *Caderno de Estudos*, 24, 28–37. <https://doi.org/10.1590/S1413-92512000000200002>
- Martins, E. (2001). *Avaliação de Empresas Da Mensuração Contábil à Econômica-Livro* (Vol. 13).
- Martins, N. (2012). A figura da primazia da substância sobre a forma em contabilidade e em direito tributário. In A. B. Lopes & R. Q. Mosquera (Eds.), *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos) -3º Volume* (pp. 267–280). Editora Dialética.
- Moonitz, M. (1961a). *The basic postulates of accounting* (Issue 01). American Institute of CPAs.
- Moonitz, M. (1961b). The basic postulates of accounting. *Accounting Research Study*, 1.
- Most, K. (1977). *Accounting theory*. Grid.
- Nakao, S. H. (2012). *A adoção de IFRS e o legado da conformidade contábil-fiscal mandatária* (Issue September) [Tese (Livre-Docência)]. Universidade de São Paulo.
- Nunes, R. (2013). *Tributação e contabilidade-Alguns apontamentos sobre as relações entre sistemas jurídico e contábil*. Almedina.
- Pacheco, A. S. (2010). O uso de conceitos intermediários contábeis, jurídico e fiscais em matéria tributária. In R. Q. Mosquera & A. B. Lopes (Eds.), *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)2* (pp. 30–55). Editora Dialética.
- Prakken, H., & Sartor, G. (2004). The three faces of defeasibility in the law. *Ratio Juris*, 17(1), 118–139.
- Ribeiro, O. M., & Coelho, J. M. R. (2014). *Princípios de contabilidade: comentados*. Editora Saraiva.
- Roman, A. G. (2010). Accounting – a normative representation of the economic reality? *Acta Universitatis Danubius: Oeconomica*, Vol. 6, 95 – 102.
- Sá, A. L. de. (2000). *Princípios fundamentais de contabilidade* (3rd ed.). Editora Atlas.
- Santos, C. J. (2010). *Um estudo sobre a harmonização contábil brasileira às normas internacionais de contabilidade: os bastidores da história* [Monografia (Graduação)]. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.
- Schauer, F. (1997). Generality and Equality. *Law and Philosophy*, 16(3), 279–297.
- Schoueri, L. E. (2012). *Ágio em reorganizações societárias*. Editora Dialética.
- Scott, W. R. (2012). *Financial accounting theory* (6th ed.). Pearson.
- Smith, M. (2003). *Research Methods in Accounting*. Sage Publications.
- Sprouse, R. T., & Moonitz, M. (1962). A tentative set of broad accounting principles for business enterprises. *Accounting Research Study*, 3.
- Telles, S. V., Flores, E., Salotti, B. M., & Carvalho, L. N. (2015). True and fair override: características da sua adoção prática. *Revista Fipecafi*, 36–50.

<https://www.frc.org.uk/getattachment/55214e7d-6e34-4c11-af51-1b0533ec0c95/Paper-True-and-Fair1.pdf>