

DOI: <http://dx.doi.org/10.9771/rcufba.v17i1.48891>**A INTERDISCIPLINARIDADE ENTRE A CONTABILIDADE E O DIREITO TRIBUTÁRIO: OS CPCs 27 E 31 E A TRIBUTAÇÃO NA VENDA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO****Fábio Andrade Martins**

Sefaz - SP

fabioandrade\_84@yahoo.com.br

**RESUMO**

Este artigo objetiva analisar a possibilidade de juridicização da linguagem contábil no Direito Tributário, de forma a investigar a hipótese de haver uma eficaz adaptação do sistema jurídico às necessidades do contexto e do ambiente empresarial por meio da juridicização da linguagem contábil no Direito Tributário, sem a necessidade de uma mudança formal no programa do sistema jurídico, bem como verificar o acerto da argumentação jurídica utilizada como fundamento do julgamento do RE 1.025.986/PE, que tratou da incidência do ICMS sobre a venda de bens do ativo imobilizado antes de completados 12 (doze) meses da sua entrada no estabelecimento. Para tanto, foram utilizadas diversas teorias sobre a interpretação e fundamentação jurídica para a tomada de decisões no Direito Tributário, das quais foi possível constatar a existência de uma abertura semântica e pragmática no Sistema Jurídico, canal este por onde é operacionalizado o diálogo entre sistemas referenciais distintos, como o Contábil e o Econômico, por exemplo. Concluiu-se que a maior abertura da textura dos Princípios Jurídicos possibilita um melhor ajuste do programa do Sistema Jurídico à juridicização dos conceitos dados por outros sistemas, sem a necessidade de alteração dos enunciados jurídicos, o que atribui maior dinamicidade e efetividade ao Direito. Desta forma, deve a entidade econômica observar as disposições tanto da legislação comercial quanto das Normas Brasileiras de Contabilidade para a construção dos sentidos das normas tributárias e descrição correta dos fatos jurídico-tributários sujeitos à incidência tributária. Caso a venda ocorra antes de completados 12 (doze) meses do ingresso do ativo no estabelecimento, este não ostentará o atributo da imobilização necessário a não incidência do imposto. Além disso, deve o ativo ser reclassificado para o Ativo Circulante, tudo conforme dispõe a Lei nº 6.404/76 e NBCs TG 27 e 31. Portanto, constatou-se acertada a argumentação jurídica utilizada na fundamentação do julgamento do RE 1025986/PE, bem como consentânea com a importância que a linguagem contábil empresta para a constituição linguística do fato jurídico-tributário, na medida em que o Tribunal não encontrou óbices à juridicização da linguagem contábil no Sistema Jurídico para a solução da controvérsia suscitada.

**Palavras-chave:** ICMS, ativo imobilizado, juridicização, linguagem contábil, sistema jurídico.

## 1 - INTRODUÇÃO

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal julgou o Recurso Extraordinário nº 1.025.986<sup>1</sup>, em sede de repercussão geral, no qual foi declarado que “é constitucional a incidência do ICMS sobre a operação de venda, realizada por locadora de veículos, de automóvel com menos de 12 (doze) meses de aquisição da montadora”.

O Tribunal, partindo de um conceito econômico de mercadoria, considerou que os ativos das empresas destinados à venda, antes de completados doze meses no estabelecimento, perdem a característica de imobilizado e passam a ser tratados como bens móveis objeto de mercancia e, portanto, sujeitos à incidência do imposto.

O ICMS é imposto de competência dos Estados membros da federação e incide sobre a operação de circulação de mercadorias<sup>2</sup>. Desta forma, a venda de bens imobilizados (Jardim, 1995. p. 13) não estaria abrangida dentro do espectro de incidência de tal tributo, haja vista não abarcar o conceito jurídico de mercadoria, conforme ensinamentos de Roque Antonio Carrazza (2011. p. 159) e Clélio Chiesa (1997. pp. 82 – 83).

Em que pese o problema da indeterminação da linguagem, cuja decorrência é a vagueza, ambiguidade e porosidade semântica das normas jurídicas, os conceitos normativos possuem um núcleo duro, fruto da convenção social e do uso da linguagem, do qual o intérprete não pode desviar, sob pena de malferir a segurança do sistema jurídico e prestigiar a discricionariedade no ato de aplicação da norma jurídica.

Apesar do direito positivo não ter dado significado ao signo mercadoria, o conceito é sobremaneira explicado e caracterizado por outros sistemas de referência, como o contábil e econômico, por exemplo. Neste ponto, cabe a análise se o fechamento do sistema jurídico impede que os conceitos dados por outros sistemas possam ingressar no Direito, ou, caso contrário, este possui uma abertura cognitiva para com o ambiente que o cerca.

Assim, sobreleva a importância de análise do tema, haja vista a grande repercussão que o precedente causará na atividade empresarial de determinados setores econômicos, sobretudo as locadoras de veículos automotores, que passarão a integrar o polo passivo na relação jurídico-tributária de incidência do ICMS, cujo ônus financeiro relativo à cobrança retroativa poderá abarcar os negócios jurídicos realizados nos últimos cinco anos, nos termos do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

No Estado de São Paulo, o legislador ordinário andou bem ao positivar a irrefutável diferenciação entre mercadoria e bem para fins de incidência do ICMS, ao prever, no artigo 4º, inciso VI, da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, a não incidência do imposto sobre a saída de bens do ativo permanente. Contudo, deixou o legislador paulista de conceituar o termo “ativo permanente”, cujo significado não poderá ser diferente daquele dado pelo direito privado, sob pena de afrontar a limitação imposta pelo artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Apesar dos chamados “ramos do direito” serem apenas recortes epistemológicos do sistema jurídico, que, como tal, é uno e indecomponível, o Código Tributário Nacional assim o faz no artigo 110 com relação ao Direito Privado, contudo, apenas com finalidade metodológica (Becker, 2018. p. 34). Nesta classificação (Direito Privado) está inserida grande parte dos enunciados que tratam da Ciência Contábil (Freitas, 2010. p. 431), tais quais as regras gerais dispostas pela lei societária 6.404/76 (Takata, 2010. p. 288) e pelo Código Civil, além daquelas restritas a assuntos específicos da Contabilidade, como, por exemplo, a contabilidade bancária,

<sup>1</sup> Recurso Extraordinário nº 1.025.986/PE, 2020.

<sup>2</sup> Além desta materialidade, o ICMS também incide sobre a prestação dos serviços de transporte intermunicipal e interestadual e sobre a prestação do serviço de comunicação.

das companhias abertas, das seguradoras e de tantas outras mais. Para muitos juristas, esse conjunto de normas jurídicas compõem um outro ramo do Direito<sup>3</sup>, conceituado por Direito Contábil<sup>4</sup>, Direito Contábil Societário (Freitas, 2010. p. 422-423) ou Direito do Balanço (Sanches, 2007. p. 46).

Além disso, para a construção do sentido do enunciado jurídico faz-se necessário interpretá-lo considerando-se as circunstâncias históricas e sociológicas do contexto em que fora produzido. O Direito, como conjunto de enunciados jurídicos sistematicamente organizado, relaciona-se cognoscitivamente também com sistemas linguísticos externos a ele, como, por exemplo, o social, econômico, político, contábil etc. Sem esta intertextualidade (Carvalho, 2015. p. 206) e dialogismo (Folloni, 2013. p. 6) com fontes outras que não jurídicas, não seria possível interpretar o Direito, posto a atribuição de valores aos seus suportes físicos depender de construções significativas envoltas por um específico contexto histórico-social.

Dessarte, nesta conjuntura, o termo “ativo permanente” foi substituído por “ativo não-circulante” pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (Marion, 2012. p. 352). No entanto, a alteração não ocorreu somente na sua nomenclatura. Enquanto o ativo permanente era composto pelos subgrupos imobilizado, investimentos e diferido; o ativo não-circulante agora está dividido em quatro diferentes subgrupos, a saber: investimentos, realizável a longo prazo, intangível e imobilizado. Portanto, após a convergência (Fonseca, 2020. p. 210) da contabilidade doméstica para os padrões internacionais, os ativos incorpóreos passaram a ser evidenciados em subgrupo específico, ao invés de comporem o imobilizado. Tal alteração, contudo, não possuiu grande relevância para com o ICMS, pois o campo de incidência do tributo abarca somente os bens corpóreos e móveis destinados ao comércio.

Por outro lado, a prevalência da essência sobre a forma na evidenciação e escrituração contábil alterou a forma como alguns ativos são classificados no balanço patrimonial. Após a alteração da legislação em 2009, não há mais a necessidade do bem pertencer juridicamente à entidade para poder ser reconhecido no seu Ativo Imobilizado. Hoje, o controle (Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2), 2019) exercido sobre o ativo, o seu usufruto e a assunção dos riscos proporcionados por ele são suficientes para o seu reconhecimento, mesmo que inexistente a sua propriedade jurídica. A entidade deverá reconhecer um ativo imobilizado em seu balanço patrimonial se (i) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade (Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2), 2019); e (ii) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente (Pronunciamento Técnico CPC 27, 2009).

Contudo, não obstante as implicações que estas alterações poderão ocasionar no direito ao crédito do ICMS sobre a “entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente”, nos termos autorizados pelo artigo 20, §5º, da Lei Kandir, o fato é que os ativos registrados no subgrupo Ativo Imobilizado se circunscrevem ao conceito de bem (Marion, 2012. p. 352), ou seja, ativos não destinados à venda, nos termos do artigo 179, incisos IV e VI, da Lei nº 6.474, de 15 de dezembro de 1976, devendo as mercadorias, por outro lado, serem evidenciadas no Ativo Circulante.

Sem embargo, tal disciplina não foi o bastante para elucidar a forma e o instante no qual deverá ser identificada a mudança da destinação do bem à manutenção das atividades da companhia, ou da empresa. Estas condições e pressupostos são objeto de disciplina própria e infralegal editada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Autarquia Especial Corporativa

<sup>3</sup> Em sentido contrário está José Luis Echegaray e José Luis Díaz-Echegaray López (Echegaray, 2009. p. 25).

<sup>4</sup> Antunes, 2019; Brito, 1996; Viandier, 1984; Andrade Filho, 2010; Santos, 1996; Bifano, 2010; Fernandes, 2015; Takata, 2010; Arango, Madrid e Arteaga, 2008. p. 331.

dotada de personalidade jurídica de direito público por intermédio do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Esse órgão é competente para, nos termos do artigo 6º, alínea “f” (Lei 9.295, 1946), regular acerca dos Princípios Contábeis e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.

Além disso, o CFC está autorizado, pelo artigo 10-A da Lei 6.385, de 7 de dezembro de 1976 (Lei 6.385, 1976), a celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas. Neste mesmo sentido está o posicionamento de Edison Carlos Fernandes, para o qual:

Ao lado das leis, há um conjunto de normas regulamentares (de nível hierárquico inferior às leis, isto é, atos do Poder Legislativo) a respeito da elaboração e da divulgação de informações financeiras. [...] as mais relevantes são os atos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Embora esses documentos não tenham a natureza de lei stricto sensu, apresentam o mesmo poder, por delegação de lei. [...] Note-se que o CPC não tem competência normativa (como o CFC e a CVM), porém seus pronunciamentos, orientações e interpretações são aprovados tanto pela CVM, tornando-se impositiva para as empresas que atuam no mercado de capitais, quanto pelo CFC, passando a ser de observância obrigatória por todos os profissionais de contabilidade. Isso porque, ao CFC foi delegada por lei (Decreto-lei n. 9.295, de 1946, com as alterações da Lei n. 12.249, de 2010) a competência para regular acerca dos princípios contábeis (...) e editar as Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional. [...] Em conclusão, as normas de contabilidade elaboradas com respeito ao procedimento previsto são de observância obrigatória de todas as empresas que atuam no Brasil, independentemente do tipo (sociedade por ações ou sociedade limitada) e do porte (grande, média ou pequena). (Fernandes, 2015. pp. 135 – 136).

Assim, por meio da Resolução CFC nº 1.055, de 7 de outubro de 2005, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) (Resolução CFC nº 1.055, 2005), órgão responsável pelo estudo, preparo e emissão de Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações sobre procedimentos de Contabilidade, bem como divulgação de informações dessa natureza. Neste sentido, foram editados os CPCs 27 e 31, que tratam, respectivamente, do tratamento contábil que deve ser oferecido para os ativos imobilizados e para a divulgação e classificação de ativos não circulantes mantidos para venda (colocados à venda). As orientações neles dispostas foram, se não totalmente, na sua grande maioria, aprovados pelo CFC, que os alçou ao patamar de normas técnicas de observância obrigatória pelas companhias, por força das NBCs TG 27 e TG 31.

A NBC TG 27 dispõe, em seu item 6, que, para ser classificado como ativo imobilizado, deve o bem ser um item tangível com o objetivo de ser mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos e que se espera utilizar por mais de um período (NBC TG 27 (R4), 2017). Caso a entidade decida recuperar o valor contábil destes bens por meio de transação de venda, em vez do uso contínuo, a NBC TG 31 (NBC TG 31 (R3), 2015) impõe o dever de a companhia reclassificá-lo no ativo circulante como um ativo não circulante mantido para venda, desde que esteja disponível para negociação imediata e com alta probabilidade de realização nas suas condições atuais, sujeito apenas aos termos que sejam habituais e costumeiros para venda de tais ativos. Nesta oportunidade, portanto, o ativo perde a característica de bem registrável no ativo não circulante e

passa a ser conceituado como verdadeira mercadoria<sup>5</sup>, uma vez que a sua finalidade passa a ser exclusivamente mercantil<sup>6</sup>.

Apesar do Direito incidir sobre os fatos contábeis, esses são elementos do mundo pré-jurídico, somente podendo ingressar no sistema jurídico por intermédio da sua harmonização com o direito positivo. Antes disso, não terá validade jurídica.

A Lei nº 6.474/76, em seu artigo 177, determina que a escrituração das companhias será mantida em registros contábeis permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e da própria Lei, bem como aos Princípios de Contabilidade geralmente aceitos<sup>7</sup> e positivados pelo CFC.

Desta forma, importante e relevante se faz a investigação de se a Lei 6.404/76 acabou por introduzir no sistema jurídico alguns dos conteúdos de referência da Ciência Contábil, por meio da abertura cognitiva possibilitada pelos Princípios Jurídico-Tributários<sup>8</sup>. Também se faz necessária a indagação se estes, inclusive, dialogariam com os Princípios de Contabilidade geralmente aceitos<sup>9</sup>, tal qual o Princípio da Capacidade Contributiva e da Vedação ao Confisco, haja vista que o objetivo principal da Contabilidade é o estudo da formação e da mutação do Patrimônio por meio da coleta, armazenamento e processamento das informações dos atos e fatos que alteram a riqueza das entidades. Nestes termos também está o posicionamento de Nunes:

Na seara tributária, designadamente em sede instituição, majoração e exigência de tributos, os efeitos de acoplamentos estruturais do Direito com outros sistemas e a abertura cognitiva do sistema jurídico ao seu ambiente também se sujeitam à observância da capacidade econômica do contribuinte, com vistas a verificar,

<sup>5</sup> Adriano, 2018. pp. 1067 – 1068. Young, Ernst & Fipecafi, 2010. p. 333. Almeida, 2014. p. 72. Martins, Gelbcke, Santos e Iudícibus, 2013. pp. 470 – 471. Utumi, 2012. p. 85.

<sup>6</sup> Com intuito de diminuir a subjetividade da definição, o pronunciamento CPC 31 estabeleceu alguns requisitos objetivos para que uma venda seja altamente provável: (i) o preço de venda anunciado seja razoável em relação ao valor justo do ativo; (ii) a entidade espera que a venda se qualifique como concluída em até um ano a partir da data da sua classificação; (iii) seja improvável que possa haver alterações significativas no plano de venda ou que esse possa ser abandonado. Embora a norma tenha definido um limite de até um ano, acontecimentos ou circunstâncias podem estender o período de conclusão de venda para um período superior, desde que tais circunstâncias ou acontecimentos estejam sob controle da entidade e haja evidência suficiente de que a entidade esteja comprometida com o plano de venda do ativo. Outro ponto que merece destaque é quando a entidade adquire um novo ativo e, desde o momento da aquisição, tem a exclusiva intenção de vendê-lo. Nessa situação, a norma contábil foi um pouco mais flexível ao estabelecer como requisito para classificação apenas a intenção de venda do ativo – permitindo que os demais requisitos sejam cumpridos posteriormente, desde que em curto prazo (normalmente, no prazo de três meses).

<sup>7</sup> “os princípios de contabilidade geralmente aceitos’ referem-se ao conjunto de orientações qualitativas e de regras que devem ser observadas na elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, incluindo não só as normas da Lei das S.A. e atos regulamentares, como também as decorrentes da observância generalizada de uma prática (como, por exemplo, de transações muito específicas ou de setores também muito específicos). Decorre desse conjunto de princípios contábeis que as regras, voltadas especificamente para a identificação, mensuração e reconhecimento de ativos e passivos nas demonstrações contábeis, devem ser homogêneas ao longo do tempo e aplicadas uniformemente a todas as companhias, a fim de tornar possível a comparação das informações contábeis entre vários exercícios, entre a mesma companhia ou entre companhias distintas” (Eiziriki, 2015. p. 575).

<sup>8</sup> “no momento em que normas jurídicas incorporam, total ou parcialmente, regras de contabilidade (é o que ocorre com a Lei das S.A., o Código Civil e a legislação esparsa), o próprio direito alça regras contábeis à condição de suas fontes principais [...] já se percebe que a contabilidade deixa de ser dado metajurídico ou extrajurídico no momento em que a norma jurídica válida passa a incorporar o seu conteúdo” (Charneski, 2018. pp. 51 - 79).

<sup>9</sup> “os princípios contábeis geralmente aceitos’ são as normas admitidas como válidas pelos profissionais da área contábil, definidas segundo as práticas (costumes) daqueles que lidam com a contabilidade” (Martinez, A. L., 2015. pp. 78-79).

levando em conta a totalidade da carga tributária que sobre este se imponha, se está sendo assegurado seu direito a um mínimo existencial em matéria de bens e direitos economicamente apreciáveis, bem como se o resultado dos mencionados fenômenos não resultará ou resulta em efeitos confiscatórios. (Nunes, 2013. p. 124)

Além disso, e caso confirmada a hipótese anterior, pretende-se analisar a possibilidade de uma eficaz adaptação do sistema jurídico às necessidades do contexto e do ambiente empresarial por meio da juridicização da linguagem contábil no Direito Tributário, sem a necessidade de uma mudança formal no programa do Sistema Jurídico.

Propõe-se, portanto, a investigação analítica da argumentação jurídica do julgamento proferido pelo STF no RE nº 1.025.986/PE, bem como a análise da possibilidade de intercomunicação dos sistemas contábil e jurídico na fenomenologia da incidência tributária, de forma a perquirir a interpretação das normas tributárias relacionadas ao assunto<sup>10</sup>.

Metodologicamente, o trabalho tem como corpo principal o objeto factual, subdividido pela origem que será encerrado, qual seja, a ciência cultural. Classifica-se como possuidor de objetivo exploratório, pois possui a intenção imediata de apresentar a questão e prosseguir com os estudos a fim de que seja explanada a definição considerada como verdadeira para a hipótese posta. Para tanto, foram amplamente utilizados dados secundários, já disponíveis em unidades de informação especializadas, órgãos governamentais e, em especial, pesquisa bibliográfica.

Quanto ao sistema de desenvolvimento, o trabalho classifica-se em aplicado fundamental, tendo como base leis e literaturas já produzidas, cuja finalidade será conseguir demonstrar a confirmação ou não das hipóteses levantadas. Após a pesquisa e seleção da bibliografia consultada, proceder-se-á ao estudo analítico das obras, o qual compreenderá os aspectos textuais, temáticos e interpretativos. Importa considerar que se prezou pela interdisciplinaridade na bibliografia especializada e utilizada, abrangendo as Ciências Econômica e Contábil<sup>11</sup>, além da Jurídica.

## 2. A JURIDICIZAÇÃO DA LINGUAGEM CONTÁBIL NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Qualquer sistema tributário que se pretenda eficiente deve buscar uma arrecadação ótima (Caliendo, 2009), vale dizer, a tributação deve ser neutra e com pouca intervenção na liberdade econômica dos indivíduos, de forma que o sistema seja o menos distorcido economicamente.

Considerando-se a complexidade do fato jurídico-tributário, sua análise requer um maior aprofundamento na pesquisa científica de disciplinas outras que não jurídicas<sup>12</sup>, de forma a ser

---

<sup>10</sup> Na Resposta à Consulta nº 19.753, de 23 de julho de 2019, a Administração Tributária paulista declara seu posicionamento sobre o assunto da seguinte forma: “somente pode ser classificado como bem do ativo imobilizado o bem cuja expectativa de permanência no estabelecimento seja maior do que 12 meses. Sendo assim, caso o bem objeto da presente Consulta tenha sido vendido para a Consultante antes de transcorrido prazo superior a 12 meses, contado da data de sua contabilização no ativo imobilizado, haverá incidência normal do ICMS sobre tal saída.”

<sup>11</sup> “a escrituração contábil está intimamente ligada à economia (*accounting follows economics*). Em sendo assim, os princípios constitucionais atinentes à ordem econômica, particularmente previstos no artigo 170 da Constituição Federal, norteiam o Direito contábil.” (Fernandes, 2015. p. 7. Grifos do autor)

<sup>12</sup> Em posição contrária estão Alfredo Augusto Becker (Becker, 2018. p. 27) e Geraldo Ataliba (Ataliba, 2011. pp. 127-128).

possível evidenciá-lo e quantificá-lo na sua integralidade. Esse pensamento também é compartilhado por Marcelo Neves, para quem:

Quando se trata hoje de pesquisa interdisciplinar, pode-se perceber que, entre os pesquisadores dos diversos campos do saber, há como que um discurso quase consensual de que a interdisciplinaridade é importante e, de certa maneira, indispensável ao desenvolvimento da ciência, teoria e prática. Isso também vale no âmbito do direito. Num certo sentido, a interdisciplinaridade atua como um valor e, portanto, é amplamente agregadora (Neves, 2005. p. 207).

Neste ponto, é fácil a constatação de que a Contabilidade (Borges, 2013. p. 107) possui grande relevância para o sistema jurídico-tributário, haja vista que ela, como ciência, visa observar e mensurar as transformações da riqueza patrimonial de determinada entidade, bem como observar como ocorrem e se comportam os demais fenômenos que favorecem as transformações da azienda. Ou seja, o objeto de estudo da Ciência Contábil é o evento eleito pela norma jurídica como apto a ensejar a incidência tributária por intermédio dos fatos-signos presuntivos de riqueza.

No aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária estão contidos os elementos constituidores de uma dada grandeza econômica constitucionalmente delimitada pelas competências tributárias, a qual, juntamente com a alíquota disposta pelo legislador infraconstitucional, constituir-se-á na base de cálculo de determinado. Para Aires Fernandino Barreto, a base de cálculo é “a definição legal da unidade de medida, constitutiva do padrão de referência a ser observado na quantificação financeira dos fatos tributários” (Barreto, 1998. p. 53). Desta forma, possui relevância não somente no plano jurídico, mas também nos planos econômico e contábil, principalmente, já que estas ciências teorizam acerca da renda, patrimônio e consumo das entidades econômicas, conceitos estes objetivados pelo sistema jurídico para a correta quantificação do fato tributável.

Assim, considerando-se que a Contabilidade possui, dentre inúmeras dimensões, a característica de permitir a avaliação dos recursos escassos colocados à disposição da entidade (Iudícibus, 2006. p. 89), exerce sobremaneira importância no diálogo<sup>13</sup> com o Direito, uma vez ser ciência capaz de melhor mensurar a expressão econômica do fato subjacente sobre o qual recai a tributação, já que procura interpretar (reconhecer e mensurar) e retratar (evidenciar) a realidade econômica e financeira (Pinto, Silva, & Rocha, 2019. pp. 19-20). Além disso, o próprio Direito, objeto de conhecimento que é<sup>14</sup>, utiliza técnicas de aproximação para com a Ciência Contábil,

<sup>13</sup> “Às vezes, o problema, seletor de sistemas, determina a abertura de pensamento do jurista para a produção teórica de outras ciências. Ciências diferentes, então, podem cooperar e dialogar, em vez de isolar-se, em consonância com um mundo globalizado, no qual a necessidade de diálogo tem superado a possibilidade de isolamento. A ciência contemporânea vale-se da cooperação dialética de teorias. [...] o direito tributário pode dialogar com toda e qualquer disciplina científica que possibilite incremento de complexidade, como condição necessária para sua compreensão, em abstrato, ou para o enfrentamento de determinado problema jurídico-tributário concreto.” (Folloni, 2013. p. 397)

<sup>14</sup> “O direito, expresso na linguagem, é objeto de conhecimento. O conhecimento pode ser realizado pelas vias empíricas, linguística (lógica, semântica, sintática) e sistemática. O sistema de proposições jurídicas constitui um

através da tradução, pelas normas jurídicas, de concepções próprias da Contabilidade para acessar os substratos econômicos relacionados a diversos conceitos jurídico-tributários, como “receita”, “lucro”, “ativo”, “imobilizado” etc.

As normas internacionais de contabilidade, bem como os pronunciamentos contábeis delas derivados possuem como uma de suas prioridades zelar pela maior utilidade e relevância da informação contábil (Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). CPC 00 - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, 2019) que atenda à demanda dos seus diversos usuários, sejam internos ou externos, de sorte que a essência econômica dos fatos seja privilegiada, em contraposição à aderência a um conjunto de formas pré-estabelecidas pelo *civil law*, típico do sistema jurídico brasileiro, principalmente após a edição das Leis n°s 11.638/2007 (Fonseca, 2020. p. 213) e 11.941/2009, as quais introduziram regras contábeis compatíveis com os padrões internacionais de contabilidade no capítulo das demonstrações financeiras da Lei n° 6.404/1976 (Sérgio, Eliseu, Santos & Ernesto, 2020. pp. 31 - 40). Neste mesmo sentido está o posicionamento de Lopes e Martins (2012. pp. 12-33), para os quais a finalidade precípua da contabilidade é reconhecer e divulgar a realidade econômica da entidade reportante<sup>15</sup>, *in verbis*:

A contabilidade possui, na forma de pilar, a essência sobre a forma. Não se admitem escriturações contábeis que se distanciem da substância econômica. A contabilidade é tão firme nesse propósito que na hipótese, raríssima, de uma regra contábil professar tratamento que leve a uma distorção da realidade econômica, deverá prevalecer a realidade econômica em contraposição à própria norma – *true and fair override*. [...] o normatizador contábil reconhece expressamente que as normas contábeis devem ser subordinadas aos princípios da representação verdadeira e apropriada (*true and fair view*) e da primazia da essência sobre a forma. Ou seja, não apenas os efeitos econômicos devem prevalecer sobre a forma, independentemente do tratamento jurídico, como é imperioso, no novo ordenamento contábil, que a representação da realidade econômica seja verdadeira e apropriada. Tão imperioso que, mesmo no caso de conflito com as normas emitidas, a preponderância deve ser da representação adequada. Estes são os pilares centrais desse novo ordenamento. [...] Ou seja, não há o que se falar em artificialismos

conjunto de premissas decisórias. Portanto, é objeto de análise e de construção; mas também de interpretação. Dispõe-se, agora, de diversos modos de acesso ao direito, quer para os fins do conhecimento, quer para os fins da aplicação”. [...] De outra parte, o direito garante prestações à sociedade, assim como a sociedade oferece material para o direito na forma de conflitos, expectativas, fatos, fenômenos e sedimentações de sentido. Sob a etiqueta ‘função social do direito’ ou ‘relação entre o direito e a sociedade’ trata-se, empiricamente, da incidência do direito sobre a sociedade e da sociedade sobre o direito, enquanto entre ambos pode-se pretender ativar, reciprocamente, fatores de transformação ou de adequação. [...] A temporalização dos fundamentos do direito transforma-o num sistema aberto que, em virtude da sua pluridimensionalidade, pode ser tratado nos diversos níveis da sua estrutura, por disciplinas diversas. [...] Respira-se um clima de pluralismo que, não obstante o fechamento e a circularidade dos seus pressupostos filosóficos, não inibe totalmente as ciências empíricas, analíticas e hermenêuticas de tratar o direito” (Giorgi, 2011. p. 173).

<sup>15</sup> A Comissão de Valores Mobiliários possui semelhante manifestação, conforme Parecer de Orientação n° 37, 2011.

contábeis<sup>16</sup>.

Diferentemente dos sistemas nomológicos, que se desenvolvem por intermédio de uma base axiomática e sem qualquer denotação existencial, o sistema jurídico (nomoempírico) possui como referencial semântico os objetos fáticos e, portanto, é composto por juízos sintéticos cuja finalidade é regular a conduta humana. Assim, enquanto os sistemas nomológicos são totalmente fechados, completos e coesos, o sistema jurídico é aberto nos planos semântico e pragmático, sendo fechado apenas no aspecto sintático, já que o Sistema Jurídico regula a si próprio e produz seus próprios elementos. São esclarecedoras, neste ponto, as palavras do mestre Lourival Vilanova, o qual soube descrever, com clareza, acerca da unicidade do sistema jurídico:

[...] o fechamento do sistema é tão-só do ponto de vista do conhecimento específico (dogmático) levado a termo pela Ciência-do-Direito. Acrescentemos: o sistema jurídico é sistema aberto, em intercâmbio com os subsistemas sociais (econômicos, políticos, éticos), sacando seu conteúdo-de-referência desses subsistemas que entram no sistema-Direito através dos esquemas hipotéticos, os descritores de fatos típicos, e dos esquemas consequenciais, onde se dá a função prescritora da norma de Direito. (Vilanova, 2010. p. 142)

Deste modo, o positivismo jurídico concebe o Direito como um sistema autônomo, cujo critério de diferenciação dos elementos que não o integram passa a ser a fonte de sua produção, vale dizer, as próprias normas jurídicas. Um dos precursores desta organização do Sistema Jurídico foi Austin (1998), autor inglês que circunscreveu o campo do Direito a partir de uma noção central de comando, sendo essa a expressão de um desejo de que alguém faça ou não faça algo, acompanhado de um mal a ser imposto pelo emissor ao destinatário no caso de descumprimento.

Mais tarde, Kelsen veio a defender o fechamento (Folloni, 2013. pp. 102; 333-334) do sistema jurídico a partir de uma solução gnosiológica kantiana, marcada pela ausência de valoração e interferência de outras ciências na descrição cognitiva das normas (Bittar, 2015. p. 435), cujos fenômenos sociais do direito são percebidos através da imputação, e não da causalidade. Hart, por sua vez, além de profundo crítico da tese acerca da existência de uma norma fundamental, já que a sua existência seria externa ao Direito e, portanto, motivo de enfraquecimento das ideias de Kelsen, atribuiu o fechamento do Sistema Jurídico a uma determinada norma suposta, denominada por ele de “norma de reconhecimento” (Hart, 2018. p. 133). No entanto, para todos estes pensadores, o estudo científico do direito deveria ficar alheio ao contexto social no qual estava inserido (Folloni, 2013. pp. 333-334).

No entanto, nos idos de 1970, apesar dos esforços e tentativas de reestruturação do Direito, a sua unidade permanecia representando diversos desafios, em especial o do fechamento lógico do sistema jurídico para com os outros sistemas sociais (Giorgi, 2011. p. 178).

Neste cenário, Luhmann (1985) constatou a separação que existia entre o Direito e o seu objeto, a que atribuía o fechamento do sistema jurídico à sua própria operação, que, segundo o autor, dar-se-ia por conta da sua característica autorreprodutora, mediante a aplicação dos códigos binários direito/não direito, ou lícito/não lícito. O direito, como sistema autopoietico que é, transforma a realidade ao passo que transforma a si mesmo por meio de suas estruturas internas.

---

<sup>16</sup> No mesmo sentido está o pensamento dos professores Samantha, Eduardo, Bruno e Nelson (2015).

Não há nenhuma determinação estrutural que provenha de fora. Somente o direito pode dizer o que é direito.

Portanto, depreende-se que a estrutura do sistema jurídico é ditada pelas regras secundárias (Hart, 2018. pp. 121 – 122), ou regras de competência (Ross, 2003. pp. 76-77), que ditam o processo de criação dos seus elementos integrantes, qual seja, a norma jurídica. Desta forma, o sistema jurídico, dinâmico e complexo que é, regula a si próprio e produz seus elementos, sendo, portanto, considerado um sistema autopoietico. Para Carvalho (2015. p. 436), as normas jurídicas somente podem ser originadas por órgãos habilitados pelo próprio sistema jurídico.

Para manter-se vivo, assim como qualquer outro sistema complexo, há necessidade de o Direito produzir, incessantemente, os seus próprios elementos. No entanto, a tarefa de prever e positivizar todas as ações e relações humanas é impossível (Hart, 2018. p. 166), de forma que o Direito se constitui em um sistema de juízos hipotético-condicionais temporalmente atrasados em relação aos fatos do mundo fenomênico e, portanto, sujeito a permanente retificação.

Assim, inevitável a constatação de lacunas e antinomias no ordenamento jurídico, cuja solução deverá ser ofertada pelo aplicador da norma jurídica, por meio da utilização dos seus critérios pessoais de justiça e equidade. Para Kelsen<sup>17</sup> e Hart (2018. p. 160), quando o direito positivado não for suficiente para disciplinar determinada conduta humana, restará a discricionariedade ao juiz. No entanto, esta discricionariedade está limitada pelos valores irradiados pelos Princípios Jurídicos, que, para Dworkin (2002. p. 64), significam uma exigência de justiça, equidade ou outra forma de dimensão da moralidade contida dentro do sistema jurídico, que impedem que a decisão dada ao caso seja arbitrária.

Destarte, cabe ao aplicador da norma jurídica considerar as consequências (Decreto-Lei nº 4.657, 1942) de suas decisões e, ao mesmo tempo, buscar as soluções para os casos concretos no próprio Sistema Jurídico (Posner, 2003). Para tal desiderato, partindo-se do pressuposto de que os juízes são obrigados a respeitar as restrições normativas e as regras que lhe outorgam a competência jurídica para o exercício da atividade judicante, como fonte de direito que são, devem pautar seu exercício no repertório jurídico-normativo de que dispõem, caso contrário, estariam exercendo atividade *contra legem* e com atributos legislativos. Desta forma, na hipótese de haver lacunas, ambiguidades ou vaguidade no ordenamento jurídico, deve o aplicador da lei se valer do próprio Sistema Jurídico como fundamento de sua decisão, por intermédio dos Princípios Jurídicos, contudo, sem descurar do contexto em que inserido:

Derrubados os alicerces que sustentam o dualismo entre ser e dever-ser e a epistemologia simplificadora, abre-se espaço para outro caminho de pensamento, que busque interiorizar problemas expulsos pelo sistema dogmático: a ciência complexa, em racionalidade pragmática. (Folloni, 2013. p. 397).

---

<sup>17</sup> Apesar de Kelsen entender que a ciência do Direito deveria ter um objeto formal autônomo e independente, livre de qualquer interferência extrajurídica (Kelsen, 2003. p. 1), afirma que a validade de uma decisão judicial se assenta tão somente no fato de haver sido proferida por quem detinha competência segundo o ordenamento jurídico (Kelsen, 2003. p. 394).

Como forma de solucionar a distância que separa o Direito do seu objeto, bem como o limite da sua observação sociológica, parte-se a entender o sistema jurídico como um sistema evolutivo da sociedade moderna. Por conseguinte, as mutações ocorridas no ambiente, desde que relatadas em linguagem competente, transmudam-se em fatos jurídicos e ingressam no sistema do Direito<sup>18</sup>.

As linguagens dos outros campos do saber são traduzidas na linguagem própria do sistema de referência jurídico, com os filtros e critérios que lhe são pertinentes, para que nele possam adentrar. Com isso, a interdisciplinaridade<sup>19</sup> permite que as linguagens econômica e contábil transformem ou modifiquem os discursos jurídicos, com a finalidade de aumentar a sua capacidade teórica e prática para a solução de problemas<sup>20</sup>, sem, contudo, negar-lhes a autonomia científica (Barreto, 2014. p. 253).

---

<sup>18</sup> “Na interdisciplinaridade, a linguagem própria de um campo do saber, por exemplo, a economia, é traduzida na linguagem própria do outro campo, por exemplo, a dogmática jurídica. Tal tradução é feita de acordo com os critérios do campo em que a linguagem advinda do outro campo pretende ter relevância.” (Neves, 2005. p. 211).

<sup>19</sup> “uma das principais alterações verificadas nas práticas contábeis brasileiras, em decorrência da adoção do padrão internacional, foi o abandono do registro contábil puramente formular, isto é, que segue uma forma pronta e acabada, ampla e tradicionalmente reconhecida como adequada. Os IFRS introduzem na legislação brasileira o registro contábil como base no julgamento de cada caso concreto, o que traz, desde logo, duas relevantes implicações: por um lado, a contabilidade deixa de ser uma atividade exclusivamente do contabilista, passando a integrar outros setores da empresa, como o industrial, o financeiro e o de serviços, e, substancialmente, sob a responsabilidade final da administração; por outro, essa tarefa multi e interdisciplinar requer a atuação destacada dos profissionais da área jurídica, que habitualmente já exercem o ofício do julgamento. Assim, a prática contábil e inclusive as decisões atinentes ao reconhecimento, à mensuração e à divulgação dos eventos e das operações financeiras abrem-se à atuação jurídica, demandando-a, o que justifica e fundamenta o estudo do Direito contábil.” (Fernandes, 2015. p. 7. Grifos do autor).

<sup>20</sup> “Trabalhar em conjunto, na busca de solução para problemas que já não mais admitem propostas de solução para problemas que já não mais admitem propostas de solução compartimentalizadas, por insuficientes e inadequadas à multidimensionalidade dos próprios problemas – que, quando não encontram solução num sistema fechado, partem em busca de novos sistemas que lhes ofereçam novas possibilidades de enfrentamento. [...] Se o jurista entende de direito, deve manter cautela ao pretender-se, ao mesmo tempo, entendido em política, economia, sociologia, filosofia, psicologia, ética, contabilidade etc. Mas nada disso significa que, para resolver seus problemas jurídicos, não possa – ou deva, em muitos casos – valer-se das lições das outras ciências, nos casos em que o próprio problema jurídico o

Tais informações externas, algumas vezes, são capazes de gerar irritações no sistema jurídico e desencadear mudanças nos programas decisórios políticos, de forma a permitir ao Direito alterar-se ante as pressões e demandas do ambiente. Luhmann dá o nome de “acoplamento estrutural” a este processo de referência e influência de um sistema no outro. Para o autor, há uma influência bastante abrangente e permanente entre os diversos sistemas referenciais que orbitam sobre um mesmo objeto, como ocorre com os sistemas contábil, jurídico e econômico. Trata-se, o acoplamento estrutural, do elo de conexão e mútua influência entre sistemas distintos. Segundo Neves (2005. p. 212):

A interdisciplinaridade constitui uma forma específica de acoplamento estrutural entre duas disciplinas, havendo várias interdisciplinaridades, conforme os campos do saber que se relacionam [...] como forma de acoplamento estrutural, a interdisciplinaridade facilita interpenetrações sem atingir a autonomia operacional dos respectivos campos do saber, antes as fortificando.

Neste ponto, os Princípios Jurídicos exercem importante função de abertura cognitiva no Sistema Jurídico, porquanto são mecanismos de filtragem de informações do ambiente para o seu interior. Por possuírem uma textura mais aberta, comparativamente às regras, os Princípios Jurídicos permitem um melhor ajustamento do sistema jurídico às pressões externas, sem a necessidade de qualquer mudança formal no programa do sistema jurídico. Os Princípios Jurídicos são, portanto, dinâmicas ferramentas de adaptação do sistema jurídico às necessidades do mundo fenomênico, a uma, porque dispensam modificações formais no sistema jurídico, e, a duas, porque os valores que deles irradiam influenciam os atos de interpretação das demais normas jurídicas.

No Direito Tributário, o acoplamento estrutural com o Sistema Contábil e a abertura cognitiva do Sistema Jurídico ao seu ambiente, operacionalizada pelos Princípios Jurídicos, permite a juridicização dos Princípios Contábeis geralmente aceitos<sup>21</sup>, de forma a que se possa

---

demanda. É que, se não o fizer, o problema jurídico pode ficar sem solução juridicamente adequada.” (Folloni, 2013. pp. 345; 396).

<sup>21</sup> “Os ‘princípios de contabilidade geralmente aceitos’ são indicados como norma de regência da escrituração das companhias, a par ‘da legislação comercial e desta lei’. Não se estabelece, porém, nenhuma diferença hierárquica entre tais princípios e a legislação; embora, pelo menos, seja ressaltada a distinção óbvia entre esta e aquelas, i.e., os princípios de contabilidade não são normas legais. O que são, então, como fonte de direito contábil? [...] Quanto aos princípios gerais de direito, entende-se que são premissas lógicas de todo o ordenamento jurídico, ou de determinados ramos especiais deste, como a tríade expressa na famosa sentença de Ulpiano: viver honestamente, não lesar ninguém, dar a cada um o que é seu (Digesto, 1,1,3). Não é difícil perceber que os ‘princípios de contabilidade geralmente aceitos’ só podem inserir-se, nesse quadro de fontes, subsidiárias do Direito, como equivalentes ao costume. Eles se apresentam, com efeito, como usos profissionais, como regras técnicas de profissão. [...] Ora, de tudo o que se acaba de expor resultam duas conclusões muito claras: 1) na qualidade de fontes subsidiárias do direito contábil, os

alcançar uma tributação mais justa e equânime, haja vista a Ciência Contábil ser apta para identificar e mensurar com maior exatidão a real capacidade contributiva<sup>22</sup> dos sujeitos passivos, bem como evidenciar a totalidade da carga tributária que sobre esse incida. Desta forma, faz-se possível identificar, por exemplo, se a tributação suportada pelo contribuinte onera somente parcela da sua riqueza produzida, ou, caso contrário, atinge seu patrimônio estático, fato esse que ofenderia os Princípios da Vedação ao Confisco e Mínimo Existencial.

No que concerne aos critérios materiais das hipóteses de incidência tributárias, muitas vezes são utilizados institutos já regulados por outros ramos do direito. Algumas vezes, são utilizados conceitos estudados por outros sistemas referenciais, como, por exemplo, o Contábil e o Econômico. Nestes casos, deve o próprio Direito autorizar a juridicização dos conceitos dados por estes sistemas, de forma a legitimar a abertura do Sistema Jurídico a outros sistemas e permitir um maior diálogo entre estas distintas fontes (Folloni, 2013. p. 386).

Esta juridicização pode ser realizada pela própria Administração Tributária<sup>23</sup>, a quem foi outorgada a competência legislativa para editar normas complementares no âmbito do Direito Tributário, conforme prevê o artigo 100 do Código Tributário Nacional.

Desta forma, se, no âmbito do programa da disciplina contábil editado pelo Conselho Federal de Contabilidade, houver alguma alteração que interfira no âmbito do programa do Sistema Jurídico, o próprio Direito pode ajustar-se a esta “irritação” (Luhmann, 2011), caso assim queira, por meio da abertura cognitiva possibilitada pela textura aberta dos Princípios Jurídicos. Não pode, por outro lado, influir nas práticas e processos contábeis (Lopes, 2005. p. 52) com o interesse de aumentar a arrecadação ou facilitar a fiscalização dos tributos, já que o Estado é apenas usuário externo das informações contábeis.

### **3. A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A VENDA DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO**

Conforme já exposto linhas atrás, a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, substituiu o grupo Ativo Permanente pelo Não-circulante, composto pelos subgrupos ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

---

‘princípios contábeis geralmente aceitos’ têm aplicação unicamente nas matérias em que não haja lei expressa em contrário; 2) não são aceitos como usos juridicamente vinculantes as regras de contabilidade que não tenham uma aceitação geral, reiterada e uniforme no meio social” (Comparato, 1987. p. 53).

<sup>22</sup> “Na realidade, o direito tributário faz uso das informações produzidas pela contabilidade financeira para obter subsídio para definir a base de cálculo de tributos, consoante o princípio da capacidade contributiva” (Pinto, Silva, & Pêgas, 2021. p. 4).

<sup>23</sup> No Estado de São Paulo, os comandos previstos nas Normas Brasileiras de Contabilidade foram juridicizados em diversos atos normativos, como se pode depreender da leitura das Respostas às Consultas n°s 304, de 27 de janeiro de 2011, 5.030, de 04 de maio de 2015, 19.753, de 23 de julho de 2019, bem como Decisão Normativa CAT-2, de 10 de outubro de 2006. Há, inclusive, o Convênio ICMS 64, de 12 de julho de 2006, que dispõe acerca da operação de venda de veículo autopropulsado realizada por pessoa física que explore a atividade de produtor agropecuário ou por qualquer pessoa jurídica, com menos de 12 (doze) meses da aquisição da montadora.

No entanto, tal alteração não foi reproduzida<sup>24</sup> na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 - Lei Kandir, Lei esta que, nos termos do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, compete estabelecer normas gerais em matéria de ICMS. Neste aspecto, deve o intérprete valer-se de uma exegese sistemática do ordenamento jurídico para construir o sentido normativo que contemple a unicidade e coerência do sistema jurídico, independentemente do ramo ao qual faça parte, coordenando e dialogando (Jayme, 1999. p. 24) entre as diversas fontes jurídicas.

Assim, ao ingressar determinado bem corpóreo em uma entidade econômica, deve o empresário avaliar o destino a ser dado ao ativo, de forma a poder classificá-lo de acordo com a disciplina comercial que rege a escrituração contábil, de observância obrigatória por todos os empresários<sup>25</sup>, conforme determinação do artigo 1.179 do Código Civil, o qual também exige, nos artigos 1.188 e 1.189, a obediência das disposições contidas em legislação especial sobre a escrituração contábil, independentemente do tipo de sociedade empresarial, função essa exercida, preponderantemente, pela Lei nº 6.404/76.

Portanto, identificando o empresário que o ativo ingressado na empresa será destinado à manutenção das atividades da companhia ou da empresa, ou exercidos com essa finalidade, e de que a companhia ostente os benefícios, riscos e controle desse bem, deve a entidade classificá-lo no grupo Ativo Imobilizado (Marion, 2012. p. 352). Somente a partir deste instante, poderá exercer o direito à não-cumulatividade do ICMS que lhe confere o artigo 20, § 5º, da Lei Kandir (Lei Complementar 87, 1996).

Neste ponto, merece especial atenção a hipótese de o alargamento do conceito de ativo imobilizado, incluído pela Lei nº 11.638/07 e CPC nº 27, ter influenciado o direito ao crédito do ICMS decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao Ativo Imobilizado. Certo é que, após a convergência das normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade, houve a necessidade de elaboração de um conjunto de procedimentos capazes de produzir relatórios financeiros que priorizassem a essência econômica dos negócios jurídicos<sup>26</sup>, ante a sua forma legal. Assim foi que tais instrumentos normativos passaram a incluir, dentro do conceito de ativo imobilizado, os direitos decorrentes de operações que transfiram à entidade os benefícios, os riscos e o controle desses bens, independentemente da sua propriedade (inexistência de circulação jurídica).

---

<sup>24</sup> De outra banda, o Convênio ICMS nº 64, de 7 de julho de 2006, já fez a correta referência ao ativo imobilizado em sua cláusula primeira: “Na operação de venda de veículo autopropulsado, realizada por pessoa física que explore a atividade de produtor agropecuário ou por qualquer pessoa jurídica, antes de 12 (doze) meses da data da aquisição junto à montadora, deverá ser efetuado o recolhimento do ICMS em favor do estado do domicílio do adquirente, nas condições estabelecidas neste convênio. Parágrafo único. As pessoas indicadas no caput poderão revender os veículos autopropulsados do seu ativo imobilizado, após transcorrido o período indicado no caput como dispuser a legislação da sua unidade da Federação.” Contudo, o Estado de São Paulo deixou de aprová-lo por intermédio do artigo 3º do Decreto nº 50.977/2006 e OFÍCIO GS-CAT nº 332-2006.

<sup>25</sup> A única exceção fica por conta do Microempreendedor Individual, nos termos dos artigos 18-A, §1º, e 68 da Lei Complementar 123, de 10 de janeiro de 2002, combinado com os artigos 970 e 1.179 do Código Civil.

<sup>26</sup> Neste mesmo sentido, Robert Anthony afirma ser o sistema contábil um meio de coletar, resumir, analisar e relatar, em termos monetários, informações acerca dos negócios de uma entidade. (Anthony, 1972).

Com isso, questão de relevo que se coloca é a possibilidade do sujeito que, não obstante não ser proprietário do bem, ostentar os benefícios, riscos e controle a ele relacionados poder se creditar de um quarenta e oito avos por mês do imposto incidido na etapa imediatamente anterior. Considerando-se que, nesta hipótese, a evidência do ativo imobilizado não recai na mesma entidade que detém a sua propriedade jurídica, vedado a ela estar o direito ao crédito do ICMS, ao passo que, à empresa que o utilizar na manutenção das suas atividades e suportar os benefícios, riscos e controle a ele relacionados, será garantido o crédito do imposto, desde que o ICMS tenha incidido na etapa imediatamente anterior<sup>27</sup>, ou seja, o objeto móvel, para o emitente, possua as características constitutivas do conceito de mercadoria, ou seja, não poderá estar registrado no Ativo Imobilizado do fornecedor.

Conclusão inversa redundaria no aproveitamento de créditos relativos a bem que não mais esteja “destinado” ao Ativo Imobilizado do pretense usufrutuário e, portanto, que não contribuirá mais na industrialização e/ou comercialização de suas mercadorias, condição essa indispensável para operacionalização da não-cumulatividade<sup>28</sup> (*ex vi* inciso III, §5º, art. 20 da Lei Kandir), indo de encontro à condição disposta pelo § 5º do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96<sup>29</sup>. O fornecedor, ao transferir o bem para outra entidade, seja a título gratuito ou não, deve emitir, antes

---

<sup>27</sup> O Estado de São Paulo excepciona esta regra ao permitir ao estabelecimento do mesmo titular o aproveitamento das parcelas do crédito ainda não usufruídas pelo estabelecimento transferidor, nos termos do artigo 61, § 11, do Regulamento do ICMS.

<sup>28</sup> O artigo 20, §5º, inciso III, da Lei Kandir condiciona o direito ao crédito do ICMS decorrente de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo imobilizado à existência de operações de saídas e prestações tributadas pelo imposto.

<sup>29</sup> “em atenção à lógica da não cumulatividade, o cálculo para aproveitamento dos créditos no CIAP tem por objetivo apurar a proporção das saídas tributadas para, na mesma proporção, determinar o valor do crédito a ser aproveitado (aproveita mais crédito aquele que presta mais serviços tributados). Partindo dessa lógica, é preciso considerar, para o cálculo do CIAP, apenas as operações que efetivamente se relacionam com o fato tributável. Por isso, é importante distinguir os casos de materialidades que não são abarcadas pelo tributo estadual, dos casos em que as materialidades são abarcadas, mas não há pagamento do imposto por força de isenção ou imunidade. Isto é, não se pode admitir a interpretação segundo a qual o art. 20, §5º, II, da Lei Complementar nº 87/96 utilizou a expressão ‘total das operações de saídas ou prestações efetuadas no período’ como sinônimo de faturamento global da Empresa. A norma contida no dispositivo é menos abrangente, pois quer se referir apenas às receitas diretamente relacionadas à atividade-fim da Empresa. Em verdade, a interpretação deve ser conjugada com a regra contida no §1º do art. 20 da LC nº 87/96, para a qual o aproveitamento dos créditos de ICMS resultantes das entradas com destino ao ativo permanente só é admitido se as mercadorias se relacionam com a atividade-fim do estabelecimento.” (Moreira & Machado, 2019. pp. 226 – 227).

da saída do bem do seu estabelecimento, a correspondente nota fiscal para acompanhar o transporte do objeto. Neste momento, conforme cláusulas segunda e sexta do Ajuste SINIEF 08, de 18 de dezembro de 1997, deve o bem ser baixado do CIAP, documento no qual os valores lançados na escrita fiscal do contribuinte em relação às entradas ou aquisições para o ativo fixo devem ser controlados.

Nesta hipótese, pode-se constatar que a alteração da norma contábil não interferiu no âmbito do programa do Sistema Jurídico, em especial no direito ao crédito garantido pelo §5º do artigo 20 da Lei Kandir, senão passou a retratar com maior fidelidade a realidade econômica subjacente à garantia do direito ao crédito do imposto já contemplada na norma tributária.

Assim, partindo-se da legislação tributária, restam claras as condições necessárias para que o crédito do ICMS possa ser aproveitado pelo contribuinte. A primeira delas é a de que o crédito seja decorrente da entrada de mercadoria (sob a ótica do fornecedor, ou seja, deve ter ocorrida a incidência do ICMS na operação anterior de saída) no estabelecimento, ou seja, deve o bem corpóreo ser móvel e permanecer com esta característica após a evidenciação contábil<sup>30</sup>, nos termos já professados por Paulo de Barros Carvalho: “a natureza mercantil do produto não está entre os requisitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê (Carvalho, 2016. p. 357)”; e Geraldo Ataliba: “não é qualquer bem que pode ser juridicamente qualificado como mercadoria. Essa qualificação depende de dois fatores a saber: (1) a natureza do promotor da operação que a tem por objeto e (2) a destinação comercial que a ela dá o seu titular” (Ataliba, 1980. p. 143).

A Administração Tributária do Estado de São Paulo, por intermédio da sua Consultoria Tributária, também já se manifestou a respeito do tema, conforme pode ser constatado mediante leitura da Resposta à Consulta Tributária nº 13.319/2016.

Além disso, deve o bem ingressado no estabelecimento do contribuinte ser destinado diretamente à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, ou seja, para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços abrangidos pela incidência do ICMS. Desta forma, não estão abrangidos pela norma os bens mantidos pelo estabelecimento empresarial para auferimento de aluguéis ou valorização do capital<sup>31</sup>, tampouco para recuperação do seu valor contábil por meio de transação de alienação, por venda ou qualquer outra forma, ao invés do uso contínuo<sup>32</sup>.

---

<sup>30</sup> A Decisão Normativa CAT nº 2, de 07 de novembro de 2000, dispõe sobre o direito ao crédito do valor do imposto destacado em documento fiscal referente a aquisição de equipamentos de escritório e de materiais necessários à construção de um Bem Imóvel.

<sup>31</sup> Os procedimentos contábeis para propriedade para investimento estão estabelecidos no CPC 28 – Propriedade para Investimento. Esse CPC aborda os critérios de mensuração no reconhecimento e após o reconhecimento de propriedade para investimento.

<sup>32</sup> O objetivo do CPC 31 é estabelecer a contabilização de ativos não circulantes colocados à venda e a apresentação e a divulgação de operações descontinuadas.

Recentemente, a Administração Tributária paulista publicou a Portaria SRE nº 13, de 11 de março de 2022, que disciplina o reconhecimento de empresa locadora de veículos para fins de aplicação da redução de alíquota do IPVA aos veículos automotores destinados à locação de sua propriedade ou cuja posse detenham em decorrência de contrato de arrendamento mercantil. No artigo 1º deste instrumento normativo constam duas interessantes interferências da linguagem contábil, utilizadas pelo Fisco paulista, para a classificação do sujeito passivo como “empresa locadora de veículos”, eis o seu texto:

Art. 1º A redução da alíquota do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA a 1% (um por cento) de que trata o § 1º do artigo 9º da Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008, será aplicada a veículo sujeito à incidência do imposto à alíquota de 4% (quatro por cento) que, cumulativamente, na data da ocorrência do fato gerador:

I - for de propriedade de empresa locadora de veículos ou estiver sob a sua posse em decorrência de contrato de arrendamento mercantil;

II - estiver destinado à locação no território paulista;

III - estiver registrado no órgão de trânsito competente deste Estado.

§ 1º Para fins de aplicação da redução de alíquota do IPVA a que se refere o "caput", a empresa locadora de veículos deverá:

1 - ter, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta representada pela atividade de locação de veículos;

2 - estar regularmente reconhecida como tal perante à Secretaria da Fazenda e Planejamento;

3 - cumprir as obrigações previstas na legislação do IPVA.

§ 2º Para efeito do previsto no item 1 do § 1º, a determinação da receita bruta não compreenderá os valores de revenda dos veículos objeto de locação, quando a respectiva alienação ocorrer após 12 meses contados a partir da data de sua aquisição.

Assim, não obstante o critério material da hipótese de incidência do IPVA ser a relação de propriedade entre um sujeito e um veículo automotor, a Portaria SRE nº 13/22 acaba por utilizar o novo conceito dado para o Ativo Imobilizado pela legislação privada ao abarcar, também, os bens que, apesar de não constituírem o patrimônio jurídico do sujeito passivo, passam a integrar o seu acervo imobilizado.

Além disso, também distingue a proporção do faturamento da entidade relacionada com a venda de veículos cujo ingresso no estabelecimento não tenha completado o ciclo de 12 meses necessários para a sua imobilização. Ou seja, caso mais da metade da receita bruta da entidade advenha da venda de veículos que não atendam aos critérios necessários para a sua evidenciação no Ativo Imobilizado, considerar-se-á, para efeitos da legislação tributária paulista, como empresa habitualizada ao comércio de veículos, não ensejando, portanto, o direito à redução de alíquota do IPVA.

No entanto, conforme já evidenciado no capítulo anterior, a abertura cognitiva do Sistema Jurídico deve permitir a juridicização da linguagem de outros sistemas de referência quando esses, de alguma forma, interfiram no âmbito do programa do Direito. Isto ocorre, especificamente, na escrituração de bens destinados ao Ativo Imobilizado, quando a norma contábil NBC TG 27 dispõe, em seu item 6, que, além dos critérios constantes do artigo 178 da Lei nº 6.404/76, deve a entidade avaliar se a intenção de uso do ativo na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços perdurará por mais de um período. Caso contrário, o ativo ostentará atributos de mercadoria para a entidade que reporta a informação contábil, já que a finalidade preponderante será a de negociação/venda e, portanto, sujeita ao campo de incidência ICMS, condição suficiente para o nascimento das obrigações principais e acessórias deste tributo, exceto se não existente a

habitualidade<sup>33</sup> da comercialização ou o volume das vendas não caracterizar o intuito comercial do sujeito passivo<sup>34</sup>. No entanto, uma vez incidido o ICMS nas operações de saídas das mercadorias, restará ao contribuinte o direito ao creditamento do imposto cobrado na operação anterior, de forma integral<sup>35</sup>, em observância ao Princípio da Não-Cumulatividade.

De outra banda, caso a finalidade de venda do ativo seja o único critério não previsto no momento da entrada do ativo no estabelecimento empresarial, poderá o contribuinte apropriar-se do crédito do ICMS à razão de 1/48 (art. 20 da Lei Kandir) enquanto o bem permanecer classificado no ativo não-circulante. No entanto, a partir do instante em que a entidade decidir recuperar o seu valor contábil por meio de transação negocial e o ativo estiver disponível para venda imediata em suas condições atuais<sup>36</sup>, deve o ativo ser reclassificado para o ativo circulante (NBC TG 31 (R3) – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, 2015).

Neste átimo de tempo, algumas consequências relacionadas à incidência do ICMS ocorrem, já que o ativo perde a característica de imobilizado e passa a possuir atributos de mercadoria para a entidade reportante, já que a finalidade do ativo passa a ser a recuperação do seu valor contábil por meio de uma operação de venda, sujeita ao campo de incidência do ICMS. Oportunas, neste momento, as lições proferidas por José Souto Maior Borges:

---

<sup>33</sup> “Toda a jurisprudência sobre o assunto reporta-se a vendas *ocasionais*. Tal referência há de ser entendida como simples reforço, pois é evidente que a venda de bens do ativo fixo ou permanente só ocorre ocasionalmente.” (Machado, 1997. p. 196. Grifos do autor).

<sup>34</sup> Em sentido contrário estão os posicionamentos de Paulo de Barros Carvalho e André Mendes Moreira, para os quais: “A habitualidade e o volume de vendas são apenas alguns dos elementos necessários à configuração do fato jurídico tributário. A eles devem ser atreladas, impreterivelmente, operações relativas à circulação de mercadorias. Esse é o motivo pelo qual, ainda que seja habitual a venda de bens do ativo fixo, em grande volume e em pátio segregado dos estabelecimentos de aluguel de carros, não há que se falar em incidência do ICMS: em tal hipótese, não se tem a presença de mercadorias, deixando inviável a subsunção e consequente exigência do imposto estadual” (Carvalho, 2016. p. 367); “Nada mais absurdo. Ora, se um bem pertence ao ativo fixo da locadora e se esta não tem como objeto social a compra e venda de mercadorias (sequer sendo contribuinte do ICMS, como no caso das locadoras de veículos), não há como fazer incidir o imposto estadual nas operações de venda de ativo permanente, ainda que realizadas antes do prazo de 12 meses contados da aquisição dos bens” (Moreira, 2007. p. 27).

<sup>35</sup> A menos que a operação de saída subsequente seja amparada por hipótese de isenção, não-incidência ou redução de base de cálculo sem a permissão de manutenção de crédito do imposto.

<sup>36</sup> Além dessas condições, a NBC TG 31, em seu item 8, dispõe que, para ocorrer a reclassificação do ativo, a venda deve ser altamente provável (NBC TG 31 (R3) – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, 2015).

Mercadoria é o bem móvel que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo econômico circulatório. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria, é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde essa característica de mercadoria, podendo ser reintroduzido no processo circulatório, voltando a adquirir, conseqüentemente, essa conotação de mercadoria (Borges, 1975. p. 85).

Além disso, deve ser interrompida a sistemática de creditamento do imposto pelo artigo 20 da LC 87/96, podendo o contribuinte aproveitar-se dos saldos de crédito restantes no mês em que ocorrer a reclassificação do ativo.

Contudo, caso a reclassificação do ativo seja operacionalizada após o transcurso de um exercício social, ou seja, após um ano do ingresso do bem no estabelecimento, não há que se falar em incidência do imposto na operação de venda, haja vista que, para fins tributários, as condições necessárias para a classificação do ativo como imobilizado foram atendidas e, portanto, correta a incidência do artigo 20, inciso V, da Lei Kandir, o qual determina, somente, a cessação do aproveitamento dos créditos referentes à fração que corresponderia ao restante do quadriênio<sup>37</sup>.

Esta também foi a interpretação dada ao assunto pelo Supremo Tribunal Federal que declarou, no julgamento do Recurso Especial 1.025.986/PE, que é legítima a incidência do ICMS sobre a operação de venda de ativo com menos de doze meses de aquisição, uma vez que, nessa hipótese, os bens perdem a característica de ativo imobilizado, passando a assumir o caráter de mercadoria.

Entenderam os Ministros que, enquanto integrados ao ativo fixo (ou seja, enquanto destinados ao ativo imobilizado) tais bens não hão de ser considerados mercadorias (destinadas à circulação). Via de consequência, sustentaram que, se o bem em tela, apesar de oriundo do Ativo Imobilizado, receber, no ato de alienação, uma destinação mercantil, passará a constituir mercadoria e, portanto, estará abrangido no campo de incidência do ICMS. São as palavras do Ministro Alexandre de Moraes (Recurso Extraordinário nº 1.025.986/PE, 2020. Grifos nossos):

não há dúvidas de que, quando de sua aquisição, diretamente da montadora, os veículos têm a característica de ativo imobilizado, **enquanto estiverem sendo usados em suas finalidades**. Ocorre que, quando da revenda, os bens oriundos do ativo imobilizado perdem essa característica, passando a assumir o conceito de mercadoria, tornando-se, pois, *bem móvel sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo circulatório econômico*.

Enfatizaram, também, os Ministros que, dependendo do exame dos aspectos factuais das operações de venda, à luz do *modus operandi* da empresa, poder-se-ia inclusive atribuir a característica de mercadoria para os ativos classificados no Ativo Não-circulante e cuja venda tenha ocorrido após doze meses da entrada do bem no estabelecimento, como, por exemplo, a habitualidade na venda, o profissionalismo empregado em tal atividade (com estabelecimentos próprios e distintos das operações ordinárias da empresa, bem como com estruturas funcionais

<sup>37</sup> No Estado de São Paulo, é permitida a apropriação das parcelas remanescentes pelo destinatário até se consumir o aproveitamento integral do crédito relativo ao bem transferido para outro estabelecimento do mesmo titular, conforme se extrai da leitura do artigo 61, §11, do RICMS/00.

especializadas) e a relevância do faturamento destas vendas sobre a atividade operacional do estabelecimento, o que caracterizaria atributos mercantis às alienações.

Também compartilha deste entendimento o autor José Eduardo Soares de Melo Melo (2016. pp. 31-32), para quem a classificação de um bem como ativo imobilizado reclama a ausência de comercialização habitual com finalidade lucrativa e a sua permanência no estabelecimento por período igual ou superior a um ano, e desde que a sua destinação neste interregno seja para a manutenção das atividades da companhia ou exercidos com essa finalidade.

A juridicização da linguagem contábil é acatada pelo Ministro Edson Fachin (relator), em cujo voto admite a internalização dos conceitos dispostos nas normas contábeis no Sistema Jurídico-Tributário, por meio de um diálogo operacionalizado entre os diferentes sistemas referenciais, *in verbis*:

O Convênio ICMS nº 64/2006 é ato normativo que tem por fito, justamente, preservar conceito de *mercadoria* ao prever, **a partir de conceito próprio das ciências contábeis. O conceito de ativo imobilizado (Pronunciamento Técnico CPC 27) demanda que aquele bem permaneça no imobilizado no prazo mínimo de 12 (doze) meses senão considerado mercadoria, portanto, os normativos ora hostilizados em absolutamente nada inovam no ordenamento jurídico privado**, quanto ao menos público vez que a incidência do ICMS já se faz prevista na legislação de cada um dos Estados da federação. [...] Portanto, o decreto estadual hostilizado no presente recurso não institui nova hipótese de incidência tributária, nem mesmo representa majoração de tributo, apenas veicula norma anti-evasiva a regular devida incidência do ICMS quando ‘abuso de direito’ na alienação de *mercadoria* como se bem do ativo fixo fosse. [...] Oportuno consignar que o Convênio ICMS nº 64/2006 ao prever recolhimento do diferencial de ICMS quando procedida a venda do veículo em prazo aquém de 12 (doze) meses de sua aquisição não inova no ordenamento jurídico, **vez que é a própria legislação contábil societária que prevê tal prazo para caracterização do ativo fixo (art.179, IV, Lei nº 6.404/1976 c/c CPC 27). O Direito Tributário estabelece salutar diálogo não só com as ciências contábeis, ao incorporar conceitos que lhe são próprios do Direito Privado, mas, também, com o próprio Direito Econômico com vistas a preservação das relações jurídico privadas de modo que não venham a ser distorcidas pela incidência ou não-incidência tributária.** (Recurso Extraordinário nº 1.025.986/PE, 2020. Grifos nossos e do autor)

Portanto, acertada a argumentação jurídica utilizada na fundamentação do julgamento do RE 1025986/PE, e consentânea está com a importância que a linguagem contábil empresta para a constituição linguística do fato jurídico tributário, na medida em que o Tribunal não encontrou óbices à juridicização da linguagem contábil no Direito Tributário para a solução da controvérsia suscitada.

#### 4. CONCLUSÃO

Pretendeu-se, neste artigo, analisar acerca da possibilidade de juridicização da linguagem contábil no Direito Tributário, de forma a verificar o acerto da argumentação jurídica utilizada como fundamento do julgamento do RE 1.025.986/PE, que tratou da incidência do ICMS sobre a venda de bens do ativo imobilizado antes de completados 12 (doze) meses da entrada do ativo no estabelecimento.

Para tanto, foram utilizadas diversas teorias sobre a interpretação e fundamentação jurídica para a tomada de decisões no Direito Tributário, de forma que se concluiu pela existência de uma abertura semântica e pragmática do Sistema Jurídico, a qual permite um diálogo entre sistemas referenciais distintos, como o Jurídico, Contábil e Econômico, por exemplo.

A textura mais aberta dos Princípios Jurídicos possibilita um melhor ajuste do programa do Sistema Jurídico à juridicização dos conceitos dados por outros sistemas, sem a necessidade de positivação jurídica, o que atribui mais dinamicidade e efetividade ao Direito.

Desta forma, deve a entidade econômica observar as disposições tanto da legislação comercial como das Normas Brasileiras de Contabilidade para a construção dos sentidos das normas tributárias e descrição correta dos fatos jurídico-tributários sujeitos à incidência tributária, neste caso, do ICMS.

No que concerne à incidência do ICMS sobre a venda de bens do ativo imobilizado, caso a venda ocorra antes de completados 12 (doze) meses do ingresso do ativo no estabelecimento, este não ostentará o atributo de ativo imobilizado necessário a não incidência do imposto. Além disso, deve o ativo ser reclassificado para o Ativo Circulante, tudo conforme dispõe a Lei nº 6.404/76 e NBCs TG 27 e 31.

Com isso, pretendeu-se fomentar a discussão de tão importante tema, que se espera seja objeto de maior enfoque pelos cientistas contábeis e jurídicos do Brasil, já que a linguagem contábil é de utilidade ímpar para o aperfeiçoamento do Sistema Jurídico. Portanto, a contabilidade é linguagem que não deve ser desprezada na constituição linguística do fato jurídico tributário, sendo rica fonte de informação para o tomador de decisão no âmbito do Direito Tributário.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Adriano, S. (2018). Manual dos Pronunciamentos Contábeis Comentados. São Paulo: Atlas.
- Almeida, M. C. (2014). Curso de Contabilidade Intermediária Superior em IFRS e CPC: atende à programação do 3º ano do curso de Ciências Contábeis. São Paulo: Atlas.
- Andrade Filho, E. O. (2010). O direito contábil e a disciplina jurídica das demonstrações financeiras. São Paulo: Prognose.
- Anthony, R. N. (1972). Contabilidade Gerencial: uma introdução à contabilidade. São Paulo: Atlas.
- Antunes, J. E. (2019). Direito da Contabilidade: uma introdução. Lisboa: Almedina.
- Arango, L. A. C., Madrid, H. V., & Arteaga, J. C. (2008). Fundamentos de derecho comercial, tributario y contable. 3. ed. Bogotá: McGraw-Hill Interamericana.
- Ataliba, G. (1980). ICM sobre Importação de Bens de Capital para Uso do Importador. Em: Revista Forense. v. 250. Belo Horizonte: Imprensa Oficial do Estado de Minas Geraes.

- Ataliba, G. (2011). *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. 12. tir. São Paulo: Malheiros.
- Austin, J. (1998). *The province of jurisprudence determined*. In: *The province of jurisprudence determined and the uses of jurisprudence*. Indianapolis: Hackett Publishing Company.
- Barreto, A. F. (1998). *Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais*. 2. ed. ver. São Paulo: Max Limonad.
- Barreto, P. A. (2014). *Ordenamento e Sistema Jurídicos. Constructivismo Lógico-Semântico*. v. I. São Paulo: Noeses.
- Becker, A. A. (2018). *Teoria Geral do Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses.
- Bifano, E. P. (2010) *Contabilidade e Direito: a Nova Relação*. Em: *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Dialética.
- Bittar, E. C. B. (2015). *Curso de Filosofia do Direito*. 11. ed. São Paulo: Atlas.
- Borges, J. S. M. (1975). *Questões Tributárias*. 1. ed. São Paulo: Resenha Tributária.
- Borges, J. S. M. (2013). *Um Ensaio Interdisciplinar em Direito Tributário: Superação da Dogmática*. Em: *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 211. São Paulo: Oliveira Rocha.
- Brito, E. (1996). *O excesso de retirada tributável como acréscimo patrimonial*. Em: Martins, I. G. S. (Coord.). *Imposto de renda: conceito, princípios, comentários*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Caliendo, P. (2009). *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- Carrazza, R. A. (2011). *ICMS*. 15. ed. rev. ampl. São Paulo: Malheiros.
- Carvalho, P. B. (2015). *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 6. ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses.
- Carvalho, P. B. (2016). *ICMS sobre a venda de bens do ativo fixo: Apreciação sobre a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal para exigirem ICMS com base na venda de bens do ativo fixo, assim como o cumprimento dos correspondentes deveres instrumentais*. Em: *Derivação e Positivção no Direito Tributário*. v. III. São Paulo: Noeses.
- Charneski, H. (2018). *Normas Internacionais de Contabilidade e Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin.
- Chiesa, C. (1997). *ICMS Sistema Constitucional Tributário: Algumas inconstitucionalidades da LC 87/96*. São Paulo: LTR.
- Comparato, F. K. (1987). *O Irredentismo da ‘Nova Contabilidade’ e as Operações de Leasing*. *Revista de Direito Mercantil Industrial, Econômico e Financeiro*. n. 68. Ano XXVI. São Paulo: RT.

- Dworkin, R. (2002). *Levando os direitos a sério*. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes.
- Echegaray, J. L., & López, J. L. D. (2009). *Manual de Derecho Mercantil Contable*. Madri: Arazandi.
- Eiziriki, N. *A Lei das S/A Comentada – vol. II: Arts. 121 a 188*. (2015). São Paulo: Quartier Latin.
- Fernandes, E. C. (2015). *Direito e Contabilidade: Fundamentos do Direito Contábil*. São Paulo: Trevisan.
- Folloni, A. (2013). *Ciência do Direito Tributário no Brasil: Crítica e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva.
- Fonseca, F. D. M. (2020). *Imposto sobre a Renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade*. 2. reimpres. Belo Horizonte: Fórum.
- Freitas, R. (2010). *Ciência Contábil e Direito Contábil: a Nova Relação*. Em: *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Dialética.
- Giorgi, R. (2011). *Luhmann e a Teoria Jurídica dos Anos 1970*. Em: *CAMPILONGO, Celso Fernandes. O Direito na Sociedade Complexa*. 2. ed. São Paulo: Saraiva.
- Hart, H. L. A. (2018). *O Conceito de Direito*. São Paulo: Martins Fontes.
- Iudícibus, S. (2006). *Teoria da Contabilidade*. 8. ed. São Paulo: Atlas.
- Iudícibus, S., Martins, E., Santos, A., & Gelbcke, E. R. (2007). *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações*. 6. ed. São Paulo: Atlas.
- Jardim, E. M. F. (1995). *Dicionário jurídico tributário*. São Paulo: Saraiva.
- Jayme, E. (1999). *Visões para uma teoria Pós Moderna do Direito Comparado*. São Paulo: Revista dos Tribunais. v. 759.
- Kelsen, H. (2003). *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes.
- Lopes, A. B., & Martins, E. (2005). *Teoria da Contabilidade: uma Nova Abordagem*. São Paulo: Atlas.
- Lopes; A. B., & Martins, E. (2012). *Do Ágio Baseado em Expectativa de Rentabilidade Futura – Algumas Considerações Contábeis*. Em: *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Dialética.
- Luhmann, N. (2004). *Law as a Social System*. Oxford: Oxford University Press.
- Luhmann, N. (2011). **A realidade dos meios de comunicação**. Tradução: Ciro Marcondes Filho. São Paulo: Paulus.

- Luhmann, N. (1985). *Sociologia do Direito*, Tomo II. Tradução: Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro.
- Machado, H. B. (1997). *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética.
- Marion, J. C. (2012). *Contabilidade Empresarial*. 16. ed. São Paulo: Atlas.
- Martinez, A. L. (2015). Limites dos conceitos contábeis no fato gerador do imposto de renda. Em: Mosquera, R. Q., & Lopes, A. B. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética.
- Martins, E., Gelbcke, E. R., Santos, A., & Iudícibus, S. (2003). *Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Moreira, A. M., & Machado, M. S. (2019). Apuração de créditos de ICMS pela aquisição de ativos imobilizados: CIAP e o alcance do art. 20, §5º da LC 87/96. *Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte: ABRADT.
- Moreira, A. M. (2007). O Convênio ICMS nº 64/06 e a Ilegitimidade da Exigência do Imposto Estadual na Alienação de Veículos Usados por Locadoras de Automóveis. Em: *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 147. São Paulo: Dialética.
- Neves, M. (2005). *Pesquisa Interdisciplinar no Brasil: O Paradoxo da Interdisciplinaridade*. Em: *Crítica à Dogmática: dos bancos acadêmicos às práticas dos tribunais*. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica.
- Nunes, R. (2013). *Tributação e Contabilidade: alguns apontamentos sobre as relações entre sistemas jurídico e contábil*. São Paulo: Almedina.
- Pinto, A. E., Silva, F. P., & Pêgas, P. H. (2021). A contabilidade tributária aplicada à gestão de empresa. Em: *Compêndio de Contabilidade e Direito Tributário: Volume I – Contabilidade Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris.
- Pinto, A. E., Silva, F. P., Rocha, W. (2019). A importância da contabilidade como fonte para tomada de decisões de usuários externos e internos. Rio de Janeiro: Lumen Juris.
- Posner, R. A. (2003). *Law, pragmatism, and democracy*. Massachusetts: Harvard.
- Ross, A. (2003). *Direito e Justiça*. São Paulo: EDIPRO.
- Sanches, J. L. S. (2007). *O Direito do Balanço*. Em: *O Direito do Balanço e as Normas Internacionais de Relato Financeiro*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Santos, S. L. (1996). *Direito contábil resumido*. Rio de Janeiro: Lumen Juris.

Takata, M. S. (2010). A Conexão da Contabilidade com o Direito Tributário – Direito Contábil e Direito Tributário. Em: *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Dialética.

Telles, S. V., Flores, E., Salotti, B. M., & Carvalho, N. (2015). True and Fair Override: Características da sua adoção prática. Em: *Revista Fipecafi*. 4. ed. ano. 2. São Paulo: Fipecafi.

Utumi, A. C. A. (2012). Provocações sobre os Possíveis Efeitos Tributários dos Padrões Internacionais de Contabilidade. Em: *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. 3. v. São Paulo: Dialética.

Viandier, A. (1984). *Droit comptable*. Paris: Dalloz.

Vilanova, L. (2010). *As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses.

Young, E., & Fipecafi. (2010). *Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras*. 2. ed. São Paulo: Atlas.

## **Julgados**

Recurso Extraordinário nº 1.025.986/PE. (2020). Ministro Marco Aurélio. Brasília: Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Diário da Justiça Eletrônico do STF.

## **Referências normativas**

Ajuste SINIEF 08. (1997). Institui documento destinado ao controle de crédito de ICMS do ativo permanente. Brasília: Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). CPC 00 - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro. (2019).

Convênio ICMS 64 - Estabelece disciplina para a operação de venda de veículo autopropulsado realizada por pessoa física que explore a atividade de produtor agropecuário ou por qualquer pessoa jurídica, com menos de 12 (doze) meses da aquisição da montadora. (2006). Brasília: Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Poder Executivo, Brasília.

Decisão Normativa CAT-2 - ICMS - Incidência - Venda de veículos novos e usados por parte de empresas locadoras de veículos - Considerações. (2006). Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo. São Paulo: Diário Oficial do Estado de São Paulo. Poder Executivo.

Decreto-Lei 9.295. (1946). Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Poder Legislativo, Brasília.

Decreto-Lei nº 4.657. (1942). Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Brasília: Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Poder Executivo.

Lei 11.638. (2007). Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília: Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Poder Legislativo, Brasília.

Lei 11.941. (2009). Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Poder Legislativo, Brasília.

Lei 6.374. (1989). Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. São Paulo: Diário Oficial do Estado de São Paulo. Poder Legislativo, São Paulo.

Lei 6.385. (1976). Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Brasília: Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Poder Legislativo, Brasília.

Lei 6.404. (1976). Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília: Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Poder Legislativo, Brasília.

Lei Complementar 87. (1996). Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília: Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil. Poder Legislativo, Brasília.

NBC TG 27 (R4) – Ativo Imobilizado. (2017). Brasília: Diário Oficial [da] União. Poder Executivo, Brasília.

NBC TG 31 (R3) – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada. (2015). Brasília: Diário Oficial [da] União. Poder Executivo, Brasília.

Portaria SER nº 13. (2022). Disciplina o reconhecimento de empresa locadora de veículos para fins de aplicação da redução de alíquota do IPVA aos veículos automotores destinados à locação de sua propriedade ou cuja posse detenham em decorrência de contrato de arrendamento mercantil. São Paulo: Diário Oficial do Estado de São Paulo. Poder Executivo.

Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado. (2009). Brasília: Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Pronunciamento Técnico CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada. (2009). Brasília: Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Resolução CFC nº 1.055. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC), e dá outras providências. (2005). Brasília: Diário Oficial [da] União. Poder Executivo, Brasília.

Resposta à Consulta nº 19.753. (2019). ICMS – Crédito – Venda de bem do ativo imobilizado. Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo. São Paulo: Diário Oficial do Estado de São Paulo. Poder Executivo.

Resposta à Consulta nº 5.030. (2015). ICMS – Venda de bem do ativo imobilizado – Não-incidência do imposto (artigo 7º, XIV, do RICMS/2000). Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo. São Paulo: Diário Oficial do Estado de São Paulo. Poder Executivo.

Resposta à Consulta Tributária nº 13.319. (2016). ICMS – Crédito – Aquisição de material para construção de galpão industrial – Bem imóvel – Inadmissibilidade. Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo. São Paulo: Diário Oficial do Estado de São Paulo. Poder Executivo.

Respostas à Consulta nº 304. (2011). ICMS - Crédito de que trata o artigo 24 do Anexo III do RICMS/2000, na redação dada pelo Decreto 53.918/2008 - Base de cálculo para fins de crédito outorgado - Porcentagem de leite cru adquirido de produtores paulista, em relação ao total do leite cru adquirido para a produção de queijo e/ou requeijão, sobre o valor total da saída de queijo e/ou requeijão. Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo. São Paulo: Diário Oficial do Estado de São Paulo. Poder Executivo.