

Contabilidade e Cultura: Essência Sobre a Forma
e as Raízes do Brasil de Buarque de Holanda



**CONTABILIDADE E CULTURA: ESSÊNCIA SOBRE A FORMA
E AS RAÍZES DO BRASIL DE BUARQUE DE HOLANDA**

**ACCOUNTING AND CULTURE: ECONOMIC ESSENCE OVER LEGAL FORM
AND THE ROOTS OF BRAZIL BY BUARQUE DE HOLANDA**

**CONTABILIDAD Y CULTURA: ESENCIA SOBRE LA FORMA
Y LAS RAICES DE BRASIL DE BUARQUE DE HOLANDA**

Paulo Roberto da Silva

<https://orcid.org/0000-0001-8175-8523>

Professor Associado (UFF)

Pós-doutor em Sociologia Econômica e das Organizações pela Universidade Téc. de Lisboa

Doutor em Controladoria e Contabilidade (FEA-USP)

E-mail: prabundanci@gmail.com

RESUMO

Este estudo contribui para a reflexão sobre a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica adotada no Brasil. Ele é bibliográfico, qualitativo e confronta esta opção pela essência sobre a forma com a obra clássica sobre a cultura brasileira intitulada: Raízes do Brasil, de Sérgio Buarque de Holanda. Os resultados indicam que essa escolha, por um lado, foi desarmoniosa com a cultura brasileira caracterizada por Holanda que possui a vocação para privilegiar aparato em detrimento da substância, dissimulação. Contudo, por outro lado, se mostrou harmônica com outras características culturais descritas por Holanda, notadamente a necessidade de modelar a norma de conduta nacional com base naquela que seguem ou parecem seguir os países considerados mais avançados. Isso sugere que a essência sobre a forma foi um instrumento apropriado pela cultura brasileira para cumprir funções diferentes daquelas usadas para justificar sua adoção. A abordagem interpretativa empregada mostrou-se fértil, apesar das restrições metodológicas inerentes, revelando oportunidades interessantes para a investigação contábil.

Palavras-chave: Cultura brasileira; Essência sobre a forma; Política contábil brasileira; História da Contabilidade brasileira; Sérgio Buarque de Holanda.

ABSTRACT

This study contributes to the reflection about the prevalence of economic essence over legal form adopted in Brazil. It is bibliographic, qualitative and it confronts this option with the classical book about Brazilian culture entitled Raízes do Brasil by Sérgio Buarque de Holanda. The results indicate the prevalence of the economic essence over legal form, on the one hand, is out of harmony with the Brazilian culture characterized by Holanda because it has the vocation to privilege apparatus over substance, dissimulation. However, on the other

Contabilidade e Cultura: Essência Sobre a Forma
e as Raízes do Brasil de Buarque de Holanda

hand, this decision has showed harmonic with other cultural characteristics pointed by Holanda, notably the need to look like advanced countries. It suggests that the economic essence over legal form was an instrument used by the Brazilian culture to fulfill unprofessed functions. The interpretative approach applied for the appreciation of the Brazilian accounting policy has seemed fertile, despite the inherent methodological constraints, revealing interesting opportunities for accounting investigation.

Keywords: Brazilian culture; Economic essence over legal form; Brazilian accounting policy; Brazilian accounting history; Sérgio Buarque de Holanda.

RESUMEN

Este estudio contribuye para la reflexión sobre el predominio de la esencia económica sobre la forma legal adoptado en Brasil. Él es bibliográfico, cualitativo y confronta esta opción con el libro clásico sobre cultura brasileña titulado: Raízes do Brasil, de Sérgio Buarque de Holanda. Los resultados indican que esta decisión, por un lado, fue inconsistente con la cultura brasileña que privilegia el aparato sobre la sustancia, disimulación. Sin embargo, por otro lado, ella fue armónica con otras características culturales apuntadas por Holanda, en particular la necesidad de modelar la conducta nacional por las referencias que siguen o parecen seguir los países considerados más avanzados. La sugestión es que la esencia sobre forma ha sido un instrumento apropiado por la cultura brasileña para cumplir funciones diferentes de aquellas utilizadas para justificar su adopción. El enfoque interpretativo utilizado, a pesar de las restricciones metodológicas inherentes, ha revelado oportunidades interesantes para la investigación contable.

Palabras-clave: Cultura brasileña; Esencia económica sobre forma legal; Política contable brasileña; Historia contable brasileña; Sérgio Buarque de Holanda.

1. INTRODUÇÃO

A política contábil brasileira foi profundamente modificada com o advento da promulgação da Lei 6.404/76 (IUDÍCIBUS ET AL., 2018, p. 8). Seu objetivo foi promover uma aproximação entre as políticas contábeis praticadas no Brasil e nos países saxões, notadamente nos Estados Unidos da América (SAYED; DUARTE; KUSSABA, 2017, p. 262). A prática contábil desses países era considerada, por alguns, a mais avançada do mundo naquela época (SAYED; DUARTE; KUSSABA, 2017, p. 261). A suposição era de que a qualidade da informação contábil fornecida no Brasil seria elevada caso ocorresse uma aproximação entre as diretrizes contábeis nacionais e estadunidenses (MARTINS, 2012, p. 5).

Apesar da aparente validade lógica dessa suposição, a essência da Contabilidade é o fornecimento de informações úteis para a tomada de decisões por parte dos seus usuários (MARTINS, 2012, p. 15). Tais decisões e usuários estão inseridos num contexto cultural que pode variar significativamente entre as diversas coletividades existentes no Planeta (SILVA, 1992, p. 14). Portanto uma ótima informação contábil para uma coletividade, no sentido de atender às necessidades dos tomadores de decisões que a utilizam, pode ser insatisfatória para outra. Partindo-se desta outra premissa, a apreciação de uma mudança na política contábil de um país com a intensidade daquela ocorrida no Brasil com o advento da Lei 6.404/76 deve contemplar os aspectos culturais subjacentes. Dallabrida (2011, p. 297) ratifica este entendimento na medida em que inclui as dimensões econômica, cultural, social, política, espacial, ecológica e tecnológica na concepção de desenvolvimento de um território. O presente estudo tem o objetivo de contribuir para realização dessa tarefa.

Contabilidade e Cultura: Essência Sobre a Forma
e as Raízes do Brasil de Buarque de Holanda

Uma das mais relevantes diretrizes alteradas nesse radical movimento foi a relativa à administração do conflito entre a essência econômica e a forma jurídica (IUDÍCIBUS ET AL., 2018, p. 11). Se as decisões e os usuários da contabilidade estão imersos num contexto cultural, essa significativa mudança de perspectiva merece uma apreciação que leve em conta as características da cultura brasileira. Com base nesse entendimento, formula-se a seguinte pergunta orientadora: a cultura brasileira, conforme caracterizada por Sérgio Buarque de Holanda no seu livro *Raízes do Brasil*, é harmônica com a orientação de privilegiar a essência econômica em detrimento da forma jurídica? O procedimento metodológico usado para obter indícios que possam respaldar uma resposta adequada para esta pergunta foi o confronto entre o referencial teórico sobre o conflito entre essência econômica e forma jurídica com a clássica obra sobre a formação da cultura brasileira: *Raízes do Brasil*, de autoria de Sérgio Buarque de Holanda. Essa obra não compreende a totalidade da manifestação cultural brasileira, fato que representa uma limitação. Considera-se, porém, que ela atende adequadamente ao escopo delimitado para o presente estudo.

Em virtude do exposto, este trabalho pode ser caracterizado como bibliográfico, qualitativo e a contribuição fornecida foi o destaque de elementos interpretativos que ampliam a compreensão a respeito da escolha feita pela classe contábil brasileira em favor da prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica. Tal contribuição tem o potencial de permitir a análise da história recente da contabilidade brasileira sob um prisma diferenciado, expandindo o acervo de conhecimentos da disciplina, justificando sua relevância contemporânea.

2. REFERÊNCIAL TEÓRICO

O presente tópico se destina à apresentação de um arcabouço conceitual sobre o conflito entre a essência econômica e a forma jurídica, destacando suas implicações na Contabilidade em geral e, mais especificamente, na contabilidade societária praticada no Brasil.

2.1. RELEVÂNCIA DA LEI 6.404/76

A promulgação da Lei 6.404/76 alterou as relações jurídicas vinculadas às sociedades por ações. A contabilidade societária brasileira foi intensamente impactada. Tal evento chega a ser considerado a revolução contábil do Século XX (IUDÍCIBUS ET AL., 2018, p. 7). As suas motivações não estão perfeitamente esclarecidas, mas o discurso oficial se refere ao refinado nível técnico atribuído à contabilidade societária praticada nos EUA, que se pretendia arremedar. Sobre esse aspecto, o professor Néilson Carvalho, entrevistado por Sayed, Duarte e Kussaba (2017, p. 261), faz seguinte comentário:

Mas por que a contabilidade americana? Muitos podem discorrer sobre os motivos, que vão desde dominação ou subordinação a *lobby* direto, mas a explicação mais plausível é que essas normas eram o melhor que tínhamos no mundo até então, a mais desenvolvida e testada ao longo dos tempos.

Esse movimento representou uma mudança radical de filosofia (visão de mundo), tomando de surpresa a quase totalidade dos atores da contabilidade societária brasileira que estava despreparada para enfrentar os desafios que surgiriam (IUDÍCIBUS ET AL., 2018, p. 63-64). Na época da promulgação da Lei 6.404/76 inexistia uma estrutura conceitual

Contabilidade e Cultura: Essência Sobre a Forma
e as Raízes do Brasil de Buarque de Holanda

formalizada para respaldar os novos procedimentos contábeis impostos à sociedade brasileira. Sobre esse aspecto, Iudícibus et al. (2018, p. 152-153) fazem o seguinte comentário:

No Brasil, por exemplo, a Lei das S.A. emitiu normas obviamente legais, sem que tenha explicitado qual a Estrutura Conceitual então adotada; estava na cabeça dos redatores da lei aprovada e até é possível detectar-se qual era pela simples leitura da Lei. E era uma ruptura com a adotada pela lei anterior, o Decreto-Lei 2.627/40, mas não vamos aqui entrar nesses detalhes nesse ponto.

Esta relevante citação confirma que os atores da Contabilidade brasileira, na época da promulgação da Lei 6.404/76, foram obrigados por lei ordinária a se orientar por uma estrutura conceitual inexistente na legislação. Esse fato é extremamente grave - Cardoso (2003, §6º do tópico IV – Conclusões) - e coloca em dúvida a afirmação de que “[...] a Lei das S.A. emitiu normas obviamente legais [...]”.

Além disso, a primeira edição do livro Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, “[...] o principal instrumento de institucionalização da nova lei [...]” - Sayed, Duarte e Kussaba (2017, p. 262) -, só foi elaborado entre o final de 1977 e o primeiro semestre de 1978 (IUDÍCIBUS ET AL., 2018, p. 63). Assim, tomados de surpresa, desprovidos de uma estrutura conceitual formal prevista em legislação pertinente e de manuais que orientassem a prática da nova lei, os atores da Contabilidade foram obrigados a conviver com uma filosofia contábil estranha à cultura local. Isso exigiu a contratação dos quase inexistentes estudiosos e profissionais da Contabilidade que conheciam a nova filosofia contábil que acabara de entrar em vigor, acarretando uma brutal transferência de riqueza com justificativa questionável (SAYED; DUARTE; KUSSABA, 2017, p. 262 e 267). Por isso a resistência à tal medida arbitrária foi considerada natural por Martinez (2015, p. 79), bem como verificado seu descumprimento, demonstrando a severidade do desafio cultural enfrentado pela sociedade brasileira (SAYED; DUARTE; KUSSABA, 2017, p. 259, 265 e 268; MARTINS, 2012, p. 4 e 18) (Os textos citados neste parágrafo não corroboram seu conteúdo; eles contêm informações que permitem tais inferências.)

2.2. O DESAFIO CULTURAL

A política contábil brasileira até 1976 se baseava na cultura da Europa Continental (Portugal, Espanha, Itália etc.). A promulgação da Lei 6.404/76 exigiu dos atores da Contabilidade a compreensão de procedimentos contábeis amparados na cultura saxã, especialmente dos EUA. Isso parece ter representado um elevado sacrifício. O desafio era se desvincular de uma prática contábil amparada numa cultura e organização social seculares e passar a desenvolver outra prática fundamentada em cultura desconhecida e desconectada dos demais setores relevantes da coletividade (ordenamento jurídico, por exemplo), sem uma estrutura conceitual prevista na legislação e sem manuais orientadores. É previsível que a assimilação desta aculturação abrupta e desestruturada esbarraria em ampla dificuldade para o aprendizado. Sobre esse aspecto, Iudícibus et al. (2018, p. 31), referindo-se à contribuição da Lei 6.404/76 para o processo de harmonização da contabilidade brasileira com as normas internacionais do IASB, fazem o seguinte comentário:

[...] E, desde 2010, vimos colhendo os benefícios desse esforço todo, só que percebendo que o aprendizado é demorado. Afinal, foi uma mudança de filosofia muito grande. Nossos profissionais de contabilidade, os preparadores, os auditores e os usuários das demonstrações contábeis tiveram de aprender a conviver com normas baseadas mais em princípios do que em regras, e com a prevalência da essência econômica sobre a forma. De qualquer forma, é importante ressaltar que o

Contabilidade e Cultura: Essência Sobre a Forma
e as Raízes do Brasil de Buarque de Holanda

Brasil, por causa da qualidade da Lei das S.A. de 1976 e do esforço da citada Comissão Consultiva da CVM, foi o país não saxônico que menos sofreu com a passagem às Normas do IASB. Países mais evoluídos economicamente, como os da Europa Continental (França, Alemanha, Itália, Espanha, Portugal e tantos outros), sofreram muito mais porque tinham Contabilidade mais defasada do que a nossa.

Esta relevante citação, além de informar sobre a introdução da essência sobre a forma e princípios sobrepondo regras na legislação brasileira em 1976, confirma que a mudança muito grande de filosofia (aculturação) implementada pela Lei 6.404/76 encontrou - e ainda encontra (SILVA, 2011, p. 34; MARTINEZ, 2015, p. 92) - dificuldade de assimilação pelos atores da Contabilidade brasileira. O Brasil talvez seja o país não saxônico que menos está sofrendo com o processo de harmonização das normas nacionais com as internacionais do IASB porque o seu sofrimento ocorre desde 1976 (SAYED; DUARTE; KUSSABA, 2017, p. 267). Passados mais de quarenta anos, talvez seja difícil aquilatar a intensidade dos transtornos ocorridos naquela época.

As dificuldades dos demais países não saxões também merecem adequada apreciação. A Alemanha, por exemplo, facultou esse “sofrimento” aos atores da contabilidade societária vinculados às grandes empresas ao permitir a aplicação das normas internacionais somente aos relatórios consolidados. Estes são ignorados pelo ordenamento jurídico praticado naquele país, pois se referem a uma entidade econômica inexistente para as relações jurídicas lá desenvolvidas. Essa medida permitiu que as grandes empresas aproveitassem as oportunidades oriundas da Globalização e manteve a coerência interna entre as práticas contábeis e a cultura local. Tal procedimento parece uma demonstração de respeito pelas pessoas e suas raízes, em vez de defasagem tecnológica, poupando a coletividade de elevados custos socioambientais evitáveis e transferências de riquezas questionáveis.

Outra contribuição do texto transcrito antes é o destaque dos dois mais relevantes aspectos relacionados à mudança de filosofia contábil imposta, isto é, normas baseadas em princípios e a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica. A obediência a princípios foi estabelecida no artigo 177 da Lei 6.404/76. Entretanto o mesmo não ocorreu em relação à prevalência da essência sobre a forma. Por que, então, os renomados autores mencionaram os dois aspectos? A resposta se refere ao fato de que princípios em vez de regras e essência sobre a forma são faces de uma mesma moeda, indissociáveis. Martins (2012, p. 16-17) esclarece esse entendimento da seguinte forma:

Vamos a outro ponto: a filosofia das **Normas Baseadas em Princípios, e não em Regras**. Essa filosofia tipicamente anglo-saxã pode parecer como não se casando com o nosso mundo mais tipicamente romanista no Brasil. Só que ela é a base para o exercício da Primazia da Essência sobre a forma. Se as normas não forem fundamentadas em princípios, não há jamais a possibilidade do exercício da análise que leva à escolha da forma de registro que privilegia a essência econômica do que ocorre. As normas baseadas em regras não dão opção.

Esta citação, além de mencionar a diferença cultural inerente aos ordenamentos jurídicos (mundos romanista e anglo-saxão), confirma a validade da afirmação dos egrégios professores de que a Lei 6.404/76 introduziu na contabilidade societária brasileira a orientação que privilegia a essência econômica sobre a forma jurídica e princípios em vez de regras. Esse entendimento foi ratificado pela Deliberação CVM 29/86 e pela Resolução CFC 730/93. Embora princípios e essência econômica sejam aspectos indissociáveis, o escopo do presente estudo enfatiza a primazia da essência sobre a forma e a define no próximo tópico.

2.3. CONFLITO ENTRE ESSÊNCIA ECONÔMICA E FORMA JURÍDICA

As pessoas em sociedade efetuam regularmente transações econômicas (compra, venda, aluguel, consignação, financiamento etc.). Estas podem ser formais (documentadas) ou informais (sem documentação). As transações são formalizadas ou documentadas para atribuir credibilidade através do respaldo jurídico para as partes envolvidas. Ocorrendo dúvidas ou desentendimentos, a formalização jurídica facilita a solicitação de ajuda a terceiros (normalmente o Poder Judiciário) para mediar ou arbitrar a solução da dúvida ou desentendimento. Por esse motivo é recomendável que a formalização jurídica seja consistente com a essência econômica da transação realizada.

Entretanto é possível que a formalização jurídica de uma operação não retrate adequadamente sua essência econômica (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2003, p. 50). Isso porque um acordo entre duas partes pode acarretar interesses para terceiros. Esse aspecto pode estimular as partes diretamente envolvidas na transação econômica à sua formalização jurídica em desacordo com o que foi efetivamente pactuado para beneficiá-las, em detrimento dos interesses de terceiros. Um exemplo seria o registro de uma operação de compra e venda de um imóvel por valor inferior ao combinado para reduzir a incidência de impostos.

O afastamento entre a essência econômica da transação e sua formalização jurídica é o que define o conflito entre essência econômica e forma jurídica que pode afetar dramaticamente a Contabilidade. Os documentos que respaldam juridicamente as transações se constituem na principal fonte de dados para a elaboração das demonstrações contábeis e, por extensão, para a prestação de contas numa coletividade. Se o profissional da Contabilidade, por um lado, segue a documentação, desconsiderando seu distanciamento da combinação efetivada, administrando o conflito entre essência e forma em favor desta, ele fornece informações distorcidas. Tal comportamento pode acarretar sérios problemas sociais e ambientais. Sobre esse aspecto, recomenda-se o filme: Enron – os mais espertos da sala, Direção: Alex Gibney. Produção: Alex Gibney, Jason Kliot, Alison Ellwood, Susan Motamed. EUA, 2005. (109 mim), com destaque para a operação de financiamento disfarçada de venda das embarcações geradoras de energia para evitar o reconhecimento de passivos exigíveis.

Por outro lado, o profissional da Contabilidade se insere num conflito de interesses bastante variado que inclui a possibilidade de questionamentos (inclusive judiciais) sobre os seus comportamentos. Respalda práticas contábeis em documentos costuma ser mais comprovável perante terceiros do que julgamentos em favor da essência econômica (JREIGE, 1998, p. 40). O julgamento é imprescindível para a administração do conflito entre essência e forma em favor da essência econômica e exige um perfil específico de profissional. Isso fica evidente nas palavras de Iudícibus et al. (2018, p. 126), transcritas a seguir:

Esse conceito fundamental [essência sobre a forma] tem, é claro, seus problemas, porque exige do profissional conhecimentos de gestão, de economia, de direito, de negócios em geral, da empresa, das transações que ela pratica, da terminologia envolvida etc. Por isso precisa ele estar sempre atualizado e cercado de cuidados para obter todo o conhecimento necessário. E exige dele também julgamento, bom senso e coragem de representar a realidade, o que é sua obrigação mais importante, por sinal.

Esta relevante citação, além de fornecer indícios sobre a severa dificuldade enfrentada pelos profissionais da Contabilidade da época da promulgação da Lei 6.404/76 (que não

Contabilidade e Cultura: Essência Sobre a Forma
e as Raízes do Brasil de Buarque de Holanda

possuíam tal perfil, em sua quase totalidade), ratifica que o julgamento é imprescindível para a prevalência da essência sobre a forma. Como o julgamento implica em considerável subjetividade, o profissional da Contabilidade e seus clientes ou empregadores sofrem maior exposição aos questionamentos (inclusive judiciais) das partes envolvidas nos conflitos de interesses nos quais estão inseridos, bem como podem ficar menos respaldados para oferecer defesa juridicamente válida (apresentar um documento que respalda um comportamento costuma ser mais objetivo e verificável do que explicar um julgamento, especialmente num ordenamento jurídico baseado no Direito Romano, como é o caso brasileiro).

A existência de aspectos favoráveis e desfavoráveis para as duas formas de administração do conflito entre essência e forma (essência sobre forma ou forma sobre essência) exige do contabilista uma escolha em relação ao seu exercício profissional. Até 1976, a contabilidade societária brasileira seguia forma sobre a essência, em harmonia com a cultura europeia continental (influência ibérica), especialmente com o seu ordenamento jurídico fundamentado no Direito Romano. A Lei 6.404/76, ao buscar uma aproximação com a política contábil dos EUA, como citado antes, obrigou os atores da contabilidade societária brasileira a conviverem com a orientação da essência sobre a forma. A Deliberação CVM 29/86 define o conceito de essência sobre a forma como segue:

A contabilidade possui um grande relacionamento com os aspectos jurídicos que cercam o patrimônio, mas, não raro, a forma jurídica pode deixar de retratar a essência econômica. Nessas situações, deve a Contabilidade guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, *seguindo*, se for necessário para tanto, *a essência ao invés da forma*.

Tal convivência compulsória por mais de quatro décadas tem encaminhado os atores da contabilidade societária brasileira para o entendimento de que a essência sobre a forma é a única via para atender adequadamente os usuários das demonstrações contábeis, embora outros países importantes adotem a forma sobre a essência. Isso fica evidente na seguinte afirmação de Iudícibus et al. (2018, p. 158) para justificar a importância da essência sobre a forma, embora não figure expressamente num pronunciamento do IASB transformado em norma brasileira:

[...] o IASB e o FASB consideraram que esse conceito é tão vital que é impossível ter-se qualquer *representação fidedigna* se não for com a utilização da primazia da essência econômica sobre a forma. Aliás, o FASB nunca introduziu essa expressão em sua estrutura conceitual, porque a considerava óbvia demais para precisar ser ressaltada. Assim, o conceito da primazia da essência sobre a forma continua sendo vigorosamente a base da elaboração das demonstrações contábeis sob as normas internacionais de contabilidade.

Apesar da formação de um certo consenso em torno da administração do conflito entre essência e forma em favor da essência econômica, sua adoção no Brasil merece uma apreciação mais profunda. Isso porque essa abordagem exige uma organização social compatível, derivada de uma construção cultural (LEÃO, 1987). Nem sempre a opção pela essência sobre a forma é ratificada pelas relações sociais de uma coletividade. Kelsen (1985 apud JREIGE, 1998, p. 40) reconhece que a intenção das partes de um negócio jurídico pode ser inconsistente com a declaração constante no documento que o formaliza e afirma que:

[...] Quais as conseqüências que tem uma tal discrepância é questão a que só pode responder-se com base na ordem jurídica, e não através da ciência jurídica... a ordem jurídica pode conferir mais peso à declaração do que à vontade efetiva, ou, inversamente, conferir mais peso à verdade real do que à declaração.

Contabilidade e Cultura: Essência Sobre a Forma
e as Raízes do Brasil de Buarque de Holanda

Esta citação indica que existem diferentes ordenamentos jurídicos e que a prevalência da essência econômica (vontade efetiva) sobre a forma jurídica (declaração) nos tribunais, por exemplo, depende do ordenamento jurídico efetivamente praticado por uma dada coletividade (uma construção cultural). Percebe-se que a ciência jurídica, cujo objetivo consiste em ampliar os horizontes do Direito, humildemente se subordina à cultura vigente, representando bom senso, em vez de aviltamento científico. Se uma coletividade possui um ordenamento jurídico orientado pelo Direito Consuetudinário (Anglo-Saxão), devido às suas características peculiares (CABRAL, 1999, p. 23), é esperado que os tribunais atribuam maior peso à vontade efetiva, à verdade, à essência econômica da transação. Contudo, se a coletividade se orienta pelo Direito Romano, cujas características são radicalmente diferentes (CABRAL, 1999, p. 21-22), o esperado é que a forma jurídica prevaleça sobre a essência econômica.

A contabilidade societária se insere num contexto cultural e, como um instrumento imprescindível para a prestação de contas, deve se harmonizar com a cultura praticada numa dada coletividade, especialmente com o seu ordenamento jurídico. Pigatto e Lisboa (1999, p. 57) fazem o seguinte comentário sobre a relação entre o sistema legal e a Contabilidade:

[...] Alguns dicotomizam o mundo da contabilidade entre países com uma orientação 'legalista' e aqueles com uma orientação 'não legalista'. A abordagem 'legalista' na contabilidade é representada, predominantemente, pelos assim chamados países de códigos legais [Direito Romano]. Países com uma abordagem não legalista são chamados 'países de direito consuetudinário' [Direito Anglo-Saxão]. As leis nos países de códigos legais são uma série de 'thou shalt' (tu deves) que estipulam o padrão mínimo de comportamento esperado. Os cidadãos são obrigados a cumprir a letra da lei. Na maioria dos países de lei codificada, os Princípios de Contabilidade são leis nacionais. Estas práticas e regras de contabilidade tendem a ser altamente prescritivas, detalhadas e processuais. O principal objetivo da Contabilidade Financeira nesses países é determinar o quanto de imposto uma companhia deve para o governo. Argentina, França e Alemanha têm abordagens legalistas para a Contabilidade [...].

Esta relevante citação ratifica que a Contabilidade e o ordenamento jurídico estão inseridos no contexto cultural de uma coletividade. Isso significa que a desarmonia entre a visão ou filosofia adotada pela contabilidade societária e a cultura da coletividade a que ela serve também pode causar sérios problemas sociais e ambientais, especialmente estimular a impunidade decorrente da dificuldade de se exigir a prestação de contas das ações realizadas pelos diversos agentes econômicos junto ao Poder Judiciário.

Pelo exposto, a significativa mudança implementada pela Lei 6.404/76, por ter determinado uma orientação para a contabilidade societária totalmente diferente da que vigorava antes, merece uma apreciação que considere sua harmonia com a cultura brasileira (permeabilidade cultural). O presente estudo contribui para a realização dessa relevante tarefa na medida em que confronta a prevalência da essência sobre a forma, um dos pilares da visão introduzida pela referida lei, com a obra clássica sobre a formação da cultura brasileira: Raízes do Brasil (HOLANDA, 1995). Os resultados desse confronto são apresentados nos próximos tópicos.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O procedimento metodológico usado para alcançar o objetivo deste estudo bibliográfico e qualitativo foi a análise de conteúdo. Ela consiste em estudar e analisar uma

Contabilidade e Cultura: Essência Sobre a Forma
e as Raízes do Brasil de Buarque de Holanda

comunicação (um livro, por exemplo) de maneira rigorosa, buscando inferências confiáveis sobre determinado contexto, a partir da narrativa dos seus autores (MARTINS; THEÓPHILO, 2009, p. 98). A comunicação objeto de estudo e análise foi o livro *Raízes do Brasil*, de autoria de Sérgio Buarque de Holanda (HOLANDA, 1995).

A escolha discricionária do livro objeto de análise de conteúdo já se justificaria pela sua inquestionável relevância para a apreciação da cultura brasileira - quase 30 edições em português; traduzido para o espanhol, italiano, francês, Japonês, alemão e inglês; a literatura secundária é grandiosa; gerou uma versão cinematográfica, de 2004, do premiado diretor Nelson Pereira dos Santos. Porém, o mais importante para este trabalho é a sua harmonia com o esforço envidado no Brasil para desvincular a Contabilidade brasileira das suas origens ibéricas e aproximá-la da orientação estadunidense. Isso porque a obra clássica de Buarque de Holanda fascina até hoje porque trata da tentativa de superação da nossa herança colonial (COSTA, 2014, p. 823-824).

Os achados provenientes da análise de conteúdo aplicada sobre a obra de referência são confrontados com o referencial teórico apresentado antes. Os resultados desse confronto são oferecidos no próximo tópico. Tal procedimento proporcionou os indícios que respaldam as conclusões do presente estudo.

O procedimento metodológico empregado possui uma limitação: a obra de referência não compreende a totalidade da manifestação cultural brasileira. Entretanto, a análise de conteúdo aplicada à obra de referência, embora não abarcando toda a manifestação da cultura brasileira, possibilitou a identificação de evidências relevantes para a formulação de uma resposta apreciável para a pergunta orientadora deste estudo, bem como de importantes oportunidades para a investigação contábil. Considera-se, portanto, que o procedimento metodológico adotado se mostrou suficiente e competente para atingir o objetivo deste estudo e proporcionar contribuições efetivas para a expansão do conhecimento contábil.

4. RESULTADOS E ANÁLISES

O presente tópico apresenta o confronto entre o referencial teórico apresentado anteriormente e a análise de conteúdo do livro *Raízes do Brasil* (HOLANDA, 1995).

4.1. BUARQUE DE HOLANDA E CONFLITO ENTRE A ESSÊNCIA ECONÔMICA E A FORMA JURÍDICA

Analisar a cultura brasileira é uma tarefa complexa porque uma das suas características marcantes é a dissimulação. Registros evidenciam sua manifestação desde o Período Colonial e a associam à influência portuguesa. Sobre esse aspecto, Holanda (1995, p. 119) esclarece que:

[...] subordinando indiscriminadamente clérigos e leigos ao mesmo poder [da Primeira República] por vezes caprichoso e despótico, essa situação estava longe de ser propícia à influência da Igreja e, até certo ponto, das virtudes cristãs na formação da sociedade brasileira. Os maus padres, isto é, negligentes, gananciosos e dissolutos, nunca representaram exceções em nosso meio colonial. E os que pretendiam reagir contra o relaxamento geral dificilmente encontrariam meios para tanto. Destes, a maior parte pensaria como nosso primeiro bispo, que em terra tão nova ‘muitas mais coisas se ão de dissimular que castigar’.

Contabilidade e Cultura: Essência Sobre a Forma
e as Raízes do Brasil de Buarque de Holanda

A dissimulação atribuída à cultura brasileira estimula o afastamento entre o conteúdo e a aparência dos comportamentos. Holanda (1995, p. 134) ratifica sua manifestação nas transações econômicas com as seguintes palavras:

Assim, raramente se tem podido chegar, na esfera dos negócios a uma adequada racionalização; o freguês ou cliente há de assumir de preferência a posição de amigo. Não há dúvida que, desse comportamento social, em que o sistema de relações se edifica essencialmente sobre laços diretos, de pessoa a pessoa, procedam os principais obstáculos que na Espanha, e em todos os países hispânicos – Portugal e Brasil inclusive –, se erigirem contra a rígida aplicação das normas de justiça e de quaisquer prescrições legais.

Esta citação indica que a cultura brasileira desestimula a racionalização (fidedignidade, dentre outros elementos) na esfera econômica. Isso provavelmente incentiva a ocorrência de eventos que envolvem conflitos entre essência econômica e forma jurídica. Considerando válida esta via interpretativa, a relevância da administração do referido conflito para a contabilidade societária alcança patamar superior, ratificando a validade do presente estudo.

4.2. BUARQUE DE HOLANDA E A PREVALÊNCIA DA FORMA SOBRE A ESSÊNCIA

O tópico anterior parece indicar que a cultura brasileira tem a vocação para administrar o conflito entre essência econômica e forma jurídica em favor da forma porque se harmoniza com a característica da dissimulação. A prevalência da essência sobre a forma, como destacado no referencial teórico, é a orientação que permite a apresentação fidedigna da transação econômica, aspecto que inviabiliza a dissimulação. Holanda (1995, p. 113), ao analisar os primeiros movimentos daquilo que hoje se chama Brasil, relata algumas expressões deste marcante traço cultural:

[...] A nova nobreza parece-lhe [a Diogo do Couto], e com razão, uma simples caricatura da nobreza autêntica, que é, em essência, conservadora. O que prezam acima de tudo os fidalgos quinhentistas são as aparências ou exterioridades por onde se possam distinguir da gente humilde.

[...]

E se ainda não ousavam trocar a milícia pela mercancia, que é profissão baixa, trocavam-na pela toga e também pelos postos na administração civil e empregos literários, de modo que conseguiram resguardar a própria dignidade, resguardando, ao mesmo tempo, a própria comodidade. O resultado era que, até em terras cercadas de inimigos, como a Índia, onde cumpre andar sempre de espada em punho, se metiam ‘varas em lugar de lanças, leis em lugar de arneses, escritórios em lugar de soldados’, e tornavam-se correntes, mesmo entre iletrados, expressões antes desusadas, como *libelo*, *contrariedade*, *réplica*, *tréplica*, *dilações*, *suspeições* e outras do mesmo gosto e qualidade.

Esta passagem indica que a influência lusitana sobre formação da cultura brasileira (Brasil Colônia) privilegiava as aparências ou exterioridades, em detrimento dos efetivos conteúdos dos comportamentos. Esta evidência reforça a indicação de que a cultura brasileira é mais vocacionada para administrar o conflito entre essência econômica e forma jurídica em favor desta. Tal influência parece ter marcado profundamente a cultura brasileira porque Holanda (1995, p. 160) também comenta sua manifestação por ocasião da evolução da coletividade para o conceito de nação soberana, conforme as seguintes palavras:

Contabilidade e Cultura: Essência Sobre a Forma
e as Raízes do Brasil de Buarque de Holanda

[...] A democracia no Brasil foi sempre um lamentável mal-entendido. Uma aristocracia rural e semifeudal importou-a e tratou de acomodá-la, onde fosse possível, aos seus direitos ou privilégios, os mesmos privilégios que tinham sido, no Velho Mundo, o alvo da luta da burguesia contra os aristocratas. E assim puderam incorporar à situação tradicional, ao menos como fachada ou declaração externa, alguns lemas que pareciam os mais acertados para a época e eram exaltados nos livros e discursos.

Esta citação indica que os ecos da Revolução Francesa em favor da liberdade, igualdade e fraternidade foram registrados nos documentos oficiais e livros, porém pouco transformaram as manifestações culturais originárias da época do Brasil Colônia. Segundo o autor elas não passaram de fachadas e declarações externas, materializando a dissimulação. Isso reforça a indicação de que a vocação da cultura brasileira se consubstancia na prevalência da forma jurídica sobre a essência econômica. As contradições entre as declarações (legislação, livros, discursos etc.) e os comportamentos cotidianos decorrentes desse pacto cultural parecem ser naturalmente ignoradas, especialmente pela classe intelectual, cuja posição privilegiada poderia favorecer a sua identificação, crítica e esclarecimento. Holanda (1995, p. 155) compartilha desse entendimento ao destacar que:

[...] a personalidade individual dificilmente suporta ser comandada por um sistema exigente e disciplinador. É freqüente, entre os brasileiros que se presumem intelectuais, a facilidade com que se alimentam, ao mesmo tempo, de doutrinas dos mais variados matizes e com que sustentam, simultaneamente, as convicções mais díspares. Basta que tais doutrinas e convicções se possam impor à imaginação por uma roupagem vistosa: palavras bonitas ou argumentos sedutores. A contradição que porventura possa existir entre elas parece-lhes tão pouco chocante, que alguns se alarmariam e se revoltariam sinceramente quando não achássemos legítima sua capacidade de aceitá-las com o mesmo entusiasmo. Não há, talvez, nenhum exagero em dizer-se que quase todos os nossos homens de grande talento são um pouco dessa espécie.

As evidências obtidas sugerem que a opção pela prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica conflita com a vocação da cultura brasileira para privilegiar declarações, fachadas, aparências em detrimento dos autênticos conteúdos dos comportamentos sociais, historicamente alicerçada na dissimulação, sua característica marcante. Os malefícios dessa decisão (contradições, dilemas, inconsistências etc.) aparentemente não foram devidamente identificados, criticados e esclarecidos devido ao fascínio que a argumentação sedutora de uma filosofia tecnicamente mais sofisticada, porém forjada numa outra base cultural, exercia sobre os intelectuais da Contabilidade, outra característica amparada pela cultura brasileira. Essa manifestação talvez tenha favorecido a convivência com a difícil realidade enfrentada pela maioria dos atores da Contabilidade no Brasil, ou seja, discursos, livros, declarações e normas inconsistentes com as exigências práticas inerentes aos dilemas cotidianos.

4.3. BUARQUE DE HOLANDA E A IMPORTAÇÃO DE MODELOS DE NAÇÕES MAIS AVANÇADAS

Os tópicos anteriores remetem a análise para o tema: importação de modelos de outras culturas. É esperado, de iniciativas dessa natureza, que ocorram rejeições em relação aos modelos importados. Isso porque as noções intuitivas implícitas nos modelos importados são artificiais, incompreensíveis, inalcançáveis para as pessoas que terão a incumbência de

Contabilidade e Cultura: Essência Sobre a Forma
e as Raízes do Brasil de Buarque de Holanda

colocá-los em funcionamento. Estas restrições podem inviabilizar as mais nobres intenções de aprimoramento social. Holanda (1995, p. 40) faz o seguinte comentário sobre a experiência brasileira de importação de modelos de nações consideradas mais avançadas:

Hoje, a simples obediência como princípio de disciplina parece uma fórmula caduca e impraticável e daí, sobretudo, a instabilidade constante de nossa vida social. Desaparecida a possibilidade desse freio, é em vão que temos procurado importar dos sistemas de outros povos modernos, ou criar por conta própria, um sucedâneo adequado, capaz de superar os efeitos do nosso natural inquieto e desordenado. A experiência e a tradição ensinam que toda cultura só absorve, assimila e elabora em geral traços de outras culturas, quando estes encontram uma possibilidade de ajuste aos seus quadros de vida. [...].

E complementa da seguinte forma (HOLANDA, 1995, p. 79):

De certo modo, o malogro comercial de um certo Mauá também é indício eloqüente da radical incompatibilidade entre as formas de vida copiadas de nações socialmente mais avançadas, de um lado, e o patriarcalismo e personalismo fixados entre nós por uma tradição de origens seculares. [...].

As citações apresentadas sugerem que a cultura brasileira costuma rejeitar as iniciativas de importação de modelos de nações consideradas mais avançadas. Essa percepção depõe contra a importação do modelo contábil saxão pela coletividade brasileira que engloba a orientação da prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica. A exceção digna de nota é que iniciativas dessa natureza podem ser assimiladas desde que o novo modelo se ajuste aos quadros de vida dos brasileiros. Surge, então, a oportunidade para analisar a possibilidade de apropriação da orientação da essência sobre a forma pela cultura brasileira. Isso é efetuado no tópico a seguir.

4.4. A ESSÊNCIA SOBRE A FORMA FOI APROPRIADA PELA CULTURA BRASILEIRA?

A análise efetuada nos tópicos anteriores encaminha para a conclusão de que a implantação da prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica na contabilidade societária brasileira conflitou com a cultura local. Embora esta conclusão mostre-se parcialmente válida, a complexidade inerente à observação da cultura brasileira, fundada na dissimulação, parece exigir mais profundidade do observador.

A implantação da orientação da essência sobre a forma se inscreveu, como argumentado antes, num movimento migratório para um modelo contábil forjado na cultura saxã, com o objetivo de aprimorar a qualidade técnica da contabilidade societária praticada no Brasil. Esse movimento, por sua vez, integra outro maior que se fundamentou na conquista de relevo social pela urbanização, em detrimento da mentalidade rural. Holanda (1995, p. 172) faz o seguinte relato sobre esse aspecto:

E efetivamente daí [abolição da escravatura como marco relevante de uma transformação mais lenta, profunda e anterior do estado das coisas no Brasil] por diante estava melhor preparado o terreno para um novo sistema, com seu centro de gravidade não já nos domínios rurais, mas nos centros urbanos. Se o movimento que, através de todo o império, não cessou de subverter as bases em que se assentava nossa sociedade ainda está longe, talvez, de ter atingido o desenlace final, parece indiscutível que já entramos em sua fase aguda. Ainda testemunhamos presentemente, e por certo continuaremos a testemunhar durante longo tempo, as

Contabilidade e Cultura: Essência Sobre a Forma
e as Raízes do Brasil de Buarque de Holanda

ressonâncias últimas do lento cataclismo, cujo sentido parece ser o do aniquilamento das raízes ibéricas de nossa cultura para a inauguração de um estilo novo, que crismamos talvez ilusoriamente de americano, porque seus traços se acentuam com maior rigidez em nosso hemisfério. No Brasil, e não só no Brasil, iberismo e agrarismo confundem-se, apesar do que têm dito em contrário estudiosos eminentes, entre outros o Sr. Oliveira Viana. No dia em que o mundo rural se achou desagregado e começou a ceder rapidamente à invasão impiedosa do mundo das cidades, entrou também a decair, para um e outro, todo o ciclo de influências ultramarinas específicas de que foram portadores os portugueses.

Se a forma de nossa cultura ainda permanece largamente ibérica e lusitana, deve-se atribuir tal fato sobretudo às insuficiências do 'americanismo', que se resume até agora, em grande parte, numa sorte de exacerbamento de manifestações estranhas, decisões impostas de fora, exteriores à terra. O americano ainda é interiormente inexistente. 'Na atividade americana o sangue é quimicamente reduzido pelos nervos', disse um dos poetas mais singulares de nosso tempo.

Esta relevante citação indica que a evolução da coletividade brasileira rumo à urbanização estimulou os intelectuais locais a aderirem gradualmente ao estilo de vida experimentado pela sociedade estadunidense (*American way of life*) que despontou no contexto internacional. O desdobramento desses acontecimentos alcançou a política contábil nacional, culminando com a iniciativa de implantar no Brasil um modelo contábil de inspiração saxã. A intelectualidade brasileira, ao ensejar essa mudança radical, inalcançável para a quase totalidade dos atores da contabilidade societária da época, parece ter se fundamentado numa característica marcante da cultura brasileira: a necessidade de integrar a vanguarda do pensamento mundial, conforme registrado no referencial teórico deste estudo. Este aspecto é descrito por Holanda (1995, p. 177) da seguinte forma:

Não ambicionamos o prestígio de país conquistador e detestamos notoriamente as soluções violentas. Desejamos ser o povo mais brando e o mais comportado do mundo. Pugnamos constantemente pelos princípios tidos universalmente como os mais moderados e os mais racionais. [...] Modelamos a norma de nossa conduta entre os povos pela que seguem ou parecem seguir os países mais cultos, e então nos envaidecemos da ótima companhia. Tudo isso são feições bem características do nosso aparelhamento político, que se empenha em desarmar todas as expressões menos harmônicas de nossa sociedade, em negar toda espontaneidade nacional.

Esta citação parece fundamentar a implantação da prevalência da essência sobre forma porque ela se harmoniza com o movimento de urbanização que pretendia promover o afastamento das características de origens ibéricas e aproximação das características estadunidenses, sociedade que se destacava na vanguarda global da época e, por isso, mais indicada para o envaidecimento pela ótima companhia. Sua implantação também seguiu a prática cultural que se desejava desapegar, ou seja, a negação da espontaneidade nacional. Tal comportamento parece ter estimulado a característica marcante da dissimulação e a prevalência da forma sobre a essência, comprometendo as expectativas formais depositadas nas mudanças impostas. Holanda (1995, p. 177-178) respalda essa possibilidade de entendimento da seguinte forma:

O desequilíbrio singular que gera essa anomalia [imposição de normas de países considerados mais avançados e negação da espontaneidade nacional] é patente e não tem escapado aos observadores. Um publicista ilustre fixou, há cerca de 20 anos, o paradoxo de tal situação. 'A separação da política e da vida social', dizia, 'atingiu, em nossa pátria, o máximo de distância. À força de alheação da realidade a política

Contabilidade e Cultura: Essência Sobre a Forma
e as Raízes do Brasil de Buarque de Holanda

chegou ao cúmulo do absurdo, constituindo em meio de nossa nacionalidade nova, onde todos os elementos se propunham a impulsionar e fomentar um surto social robusto e progressivo, uma classe artificial, verdadeira superfetação, ingênua e francamente estranha a todos os interesses, onde, quase sempre com a maior boa-fé, o brilho das fórmulas e o calor das imagens não passam de pretextos para as lutas de conquista e a conservação das posições.’

Em face de semelhante condição, nossos reformadores só puderam encontrar até aqui duas saídas, ambas igualmente superficiais e enganadoras. A experiência já tem mostrado largamente como a pura e simples substituição dos detentores do poder é um remédio aleatório, quando não precedida e até certo ponto determinada por transformações complexas e verdadeiramente estruturais na vida da sociedade.

Outro remédio, só aparentemente mais plausível, está em pretender-se compassar os acontecimentos segundo sistemas, leis ou regulamentos de virtude provada, em acreditar que a letra morta pode influir por si só e de modo enérgico sobre o destino de um povo. A rigidez, a impermeabilidade, a perfeita homogeneidade da legislação parece-nos constituir o único requisito obrigatório da boa ordem social. Não conhecemos outro recurso.

Escapa-nos esta verdade de que não são as leis escritas, fabricadas pelos juristas, as mais legítimas garantias de felicidade para os povos e de estabilidade para as nações. Costumamos julgar, ao contrário, que os bons regulamentos e a obediência aos preceitos abstratos representam a floração ideal de uma apurada educação política, da alfabetização, da aquisição de hábitos civilizados e de outras condições igualmente excelentes. No que nos distinguimos dos ingleses, por exemplo, que não tendo uma constituição escrita, regendo-se por um sistema de leis confuso e anacrônico, revelam, contudo, uma capacidade de disciplina espontânea sem rival em nenhum outro povo.

É claro que a necessidade de boa ordem entre os cidadãos e a estabilidade do conjunto social tornaram necessária a criação de preceitos obrigatórios e de sanções eficazes. Em tempos mais ditosos do que o nosso, a obediência àqueles preceitos em nada se parece com o cumprimento de um dever imposto. Tudo se faz, por assim dizer, livremente e sem esforço. [...].

Esta passagem destaca pontos relevantes que podem contribuir para interpretar a implantação da prevalência da essência sobre a forma no Brasil. Em primeiro lugar ela menciona a distinção essencial entre a cultura brasileira e a inglesa (saxã), sendo esta a base na qual se ergue o modelo implantado, aspecto que permitia antever obstáculos à sua prática cotidiana, registrados no referencial teórico deste estudo. Um segundo aspecto importante é que a importação de modelos e negação da espontaneidade nacional, enquadradas como anomalias, poderiam estimular a separação entre a política contábil e a prática dos atores da contabilidade societária, dificultando a administração do conflito entre essência e forma. Em terceiro lugar, ela permite supor que o grupo que idealizou tal mudança, inebriado pelo brilho do seu refinamento técnico, seria artificial, francamente estranho aos interesses da coletividade e estaria buscando a conquista de posições num contexto de oportunidades decorrentes da urbanização crescente. Um quarto elemento que merece consideração é a dificuldade de se transformar a cultura brasileira por intermédio de legislação, ainda que de virtude comprovada em outras coletividades. Esses aspectos descortinam possibilidades pouco exploradas para a interpretação da decisão em favor da essência sobre a forma no contexto brasileiro, especialmente sua capacidade de garantir hábitos por parte dos atores da contabilidade societária harmônicos com a excelência técnica formalmente pretendida. Holanda (1995, p. 160-161) enriquece o tema da seguinte forma:

Mas os positivistas foram apenas os exemplares mais característicos de uma raça humana que prosperou consideravelmente em nosso país, logo que começou a ter

Contabilidade e Cultura: Essência Sobre a Forma
e as Raízes do Brasil de Buarque de Holanda

consciência de si. De todas as formas de evasão da realidade, a crença mágica no poder das idéias pareceu-nos a mais dignificante em nossa difícil adolescência política e social. Trouxemos de terras estranhas um sistema complexo e acabado de preceitos, sem saber até que ponto se ajustam às condições da vida brasileira e sem cogitar das mudanças que tais condições lhe imporiam. Na verdade, a ideologia impessoal do liberalismo democrático jamais se naturalizou entre nós. [...]

É curioso notar-se que os movimentos aparentemente reformadores, no Brasil, partiram quase sempre de cima para baixo: foram de inspiração intelectual, se assim se pode dizer, tanto quanto sentimental. Nossa independência, as conquistas liberais que fizemos durante o decurso de nossa evolução política vieram quase de surpresa; a grande massa do povo recebeu-as com displicência, ou hostilidade. Não emanavam de uma predisposição espiritual e emotiva particular, de uma concepção de vida bem definida e específica, que tivesse chegado à maturidade plena. Os campeões das novas idéias esqueceram-se, com freqüência, de que as formas de vida nem sempre são expressões do arbítrio pessoal, não se ‘fazem’ ou ‘desfazem’ por decreto. A célebre carta de Aristides Lobo sobre o 15 de Novembro é documento flagrante do imprevisto que representou para nós, a despeito de toda a propaganda, de toda a popularidade entre os moços da academia, a realização da idéia republicana. ‘Por ora’, dizia o célebre paredro do novo regime, ‘por ora a cor do governo é puramente militar e deverá ser assim. O fato foi deles, deles só, porque a colaboração de elemento civil foi quase nula. O povo assistiu aquilo bestializado, atônito, surpreso, sem conhecer o que significava.’

Essa tentativa de caracterização da cultura brasileira parece muito harmônica com o processo de implantação da prevalência da essência sobre a forma no Brasil. Como descrito antes, a revolução na política contábil implementada pela Lei 6.404/76 foi desacompanhada de um preparo dos atores da contabilidade societária locais, de uma estrutura conceitual prevista na legislação e de publicação oportuna de manuais que pudessem orientar a prática profissional, idealizada por intelectuais alinhados com o positivismo, imposta de cima para baixo, sob um regime de ditadura militar e amplamente desconhecida e hostilizada, como registrado no referencial teórico apresentado. Nesse aspecto os reformadores parecem ter seguido rigorosamente os preceitos da cultura que desejavam modificar. Holanda (1995, p. 162-163), sobre o Romantismo, faz a seguinte advertência que pode ser aplicável ao objeto em estudo:

Apenas, não nos devem iludir as aparências a ponto de nos fazerem ver, nos movimentos de depressão e de exaltação que oferece essa literatura romântica, muito mais do que uma superfetação na vida brasileira, não obstante a sinceridade fundamental dos seus representantes típicos. Tornando possível a criação de um mundo fora do mundo, o amor às letras não tardou em instituir um derivativo cômodo para o horror à nossa realidade cotidiana. Não reagiu contra ela, de uma reação sã e fecunda, não tratou de corrigi-la ou dominá-la; esqueceu-a, simplesmente, ou detestou-a, provocando desencantos precoces e ilusões de maturidade. Machado de Assis foi a flor dessa planta de estufa.

Todo nosso pensamento dessa época [pós-independência] revela a mesma fragilidade, a mesma inconsistência íntima, a mesma indiferença, no fundo, ao conjunto social; qualquer pretexto estético serve-lhe de conteúdo. Pode-se aplicar a ele o que disse da filosofia Junqueira Freire, em sua autobiografia: ‘Era uma nova linguagem igualmente luxuriosa para dizer a mesma coisa. Nada de verdadeiro, tudo de belo, mais arte que ciência, mais cúpula que alicerce’.

Ainda quando se propunham a legiferar ou a cuidar de organização e coisas práticas, os nossos homens de idéias eram, em geral, puros homens de palavras e livros; não saíam de si mesmos, de seus sonhos e imaginações. Tudo assim conspirava para a fabricação de uma realidade artificiosa e livresca, onde nossa vida verdadeira morria asfixiada. Comparsas desatentos do mundo que habitávamos, quisemos recriar outro

Contabilidade e Cultura: Essência Sobre a Forma
e as Raízes do Brasil de Buarque de Holanda

mundo mais dócil aos nossos desejos ou devaneios. Era o modo de não nos rebaixarmos, de não sacrificarmos nossa personalidade no contato de coisas mesquinhas e desprezíveis. [...].

Esta passagem possibilita a formulação da hipótese de que a implantação da essência sobre a forma tinha como pretexto o aprimoramento da qualidade técnica da contabilidade societária brasileira, mas resultou na fabricação de uma fachada artificial, livresca e indiferente ao conjunto social. Isso possivelmente resultou no obscurecimento das efetivas relações praticadas pela coletividade, rejeitadas pela intelectualidade contábil comprometida com um estilo de vida exótico considerado de vanguarda, promovendo a negação da espontaneidade nacional. Tal conjectura, se confirmada sua validade, pode ter ensejado o reforço da cultura que se desejava negar. Ademais talvez tenha tornado mais difícil a identificação dos aspectos que realmente caracterizam a contabilidade societária praticada no Brasil porque ela seria equiparável às melhores do mundo, se observadas apenas as letras das normas e dos livros, forma em vez de essência. Isso parece bastante harmônico com as raízes brasileiras, conforme as seguintes palavras de Holanda (1995, p. 166):

[...] a simples alfabetização em massa não constitui talvez um benefício sem-par. Desacompanhada de outros elementos fundamentais da educação, que a completam, é comparável, em certos casos, a uma arma de fogo posta nas mãos de um cego. Essa e outras panacéias semelhantes, se de um lado parecem indicar em seus predicadores um vício de raciocínio, de outro servem para disfarçar um invencível desencanto em face das nossas condições reais. Variam os discursos de diapasão e de conteúdo, mas têm sempre o mesmo sentido e as mesmas secretas origens. Muitos dos que criticam o Brasil imperial por ter difundido uma espécie de *bovarismo* nacional, grotesco e sensaborão, esquecem-se de que o mal não diminuiu com o tempo; o que diminuiu, talvez, foi apenas nossa sensibilidade aos seus efeitos. [...] Aqueles que pugnaram por uma vida nova representavam, talvez, ainda mais que seus antecessores, a idéia que o país não pode crescer pelas suas próprias forças naturais: deve formar-se de fora para dentro, deve merecer a aprovação dos *outros*.

A fachada de refinamento técnico desconectada da prática efetiva dos atores da contabilidade societária brasileira pode ter sido mantida ileso por décadas pela característica cultural marcante da dissimulação, notadamente a resistência ao cumprimento da essência das leis e normas. Sobre esse tema Holanda (1995, p. 182) oferece a seguinte contribuição:

Uma reação dessa ordem [contra qualquer transformação profunda] encontraria apoio firme em certa mentalidade criada pelas condições especiais de nosso desenvolvimento histórico, e que o próprio espírito legístico dos nossos políticos do Segundo Reinado e da Primeira República não conseguiu modificar: quando muito manteve-se à margem dos fatos, exacerbando mesmo, pelo contraste, as forças que queria neutralizar. Tal mentalidade, dentro ou fora do sistema liberal, exige que, por trás do edifício do Estado, existam pessoas de carne e osso. As constituições feitas para não serem cumpridas, as leis existentes para serem violadas, tudo em proveito de indivíduos e oligarquias, são fenômeno corrente em toda a história da América do Sul. É em vão que os políticos imaginam interessar-se mais pelos princípios do que pelos homens: seus próprios atos representam o desmentido flagrante dessa pretensão.

Se esse entendimento se mostrar apropriado, o empenho para elevar a qualidade técnica da contabilidade praticada no Brasil pode ter resultado no reforço das suas supostas inadequações. Isso talvez tenha ocorrido mesmo que os representantes da classe contábil

Contabilidade e Cultura: Essência Sobre a Forma
e as Raízes do Brasil de Buarque de Holanda

tenham se motivado por uma autêntica intenção de efetivar as prática exigidas pela legislação. Segundo Holanda (1995, p. 179), conforme citação a seguir, esse fenômeno também seria característico da cultura brasileira:

Foi essa crença [acreditar sinceramente que da sabedoria e sobretudo da coerência das leis depende diretamente a perfeição dos povos e dos governos], inspirada em parte pelos ideais da Revolução Francesa, que presidiu toda a história das nações ibero-americanas desde que se fizeram independentes. Emancipando-se da tutela das metrópoles européias, cuidaram de adotar, como base de suas cartas políticas, os princípios que se achavam então na ordem do dia. As palavras mágicas Liberdade, Igualdade e Fraternidade sofreram a interpretação que pareceu ajustar-se melhor aos nossos velhos padrões patriarcais e coloniais, e as mudanças que inspiraram foram antes de aparato do que de substância. Ainda assim, enganados por essas exterioridades, não hesitamos, muitas vezes, em tentar levar às suas conseqüências radicais alguns daqueles princípios. [...]

A análise aprofundada sobre a implantação da essência sobre a forma na política contábil brasileira, portanto, coloca em dúvida, pelo menos em parte, a sugestão oferecida no tópico anterior de que a revolução na contabilidade societária ocorrida no Século XX, decorrente da promulgação da Lei 6.404/76, teria sido uma forma de colonização pela cultura saxã. É possível que o modelo de inspiração saxã tenha sido apropriado pela cultura brasileira e usado para se reforçar. A aparência diria que a cultura brasileira sucumbiu diante da potência saxã (que, em parte, ocorreu), porém, na essência, talvez ela tenha se fortalecido e ficado mais protegida das ameaças externas, uma vez que, na aparência, ela teria sido subjugada. Essa via interpretativa encontra eco nas seguintes palavras de Holanda (1995, p. 132-133):

[...] Acredito mesmo que, na capacidade de amoldar-se a todos os meios, em prejuízo, muitas vezes, de suas próprias características culturais, revelou o português melhores aptidões de colonizador do que os demais povos, porventura mais inflexivelmente aferrados às peculiaridades formadas no Velho Mundo. E não hesitaria mesmo em subscrever pontos de vista como o recentemente sustentado pelo Sr. Júlio de Mesquita Filho, de que o movimento das bandeiras se enquadra, em substância, na obra realizada pelos filhos de Portugal na África, na Ásia e na América, desde os tempos do infante d. Henrique e de Sagres. Mas eu o subscreveria com esta reserva importante: a de que os portugueses precisaram anular-se durante longo tempo para afinal vencerem. Como o grão de trigo dos Evangelhos, o qual há de primeiramente morrer para poder crescer e dar muitos frutos.

A argumentação apresentada neste tópico, construída com base na análise da obra de referência, demonstra que a apreciação da cultura brasileira exige muita cautela devido à dissimulação, sua característica marcante. Afirmar que a Contabilidade brasileira se tornou tecnicamente mais aperfeiçoada com a opção pela primazia da essência sobre a forma ou que tal medida resultou na colonização da cultura brasileira pela saxã podem igualmente disfarçar o robustecimento da sua influência sobre os comportamentos cotidianos dos integrantes da coletividade local. A consideração desta via interpretativa proporciona uma linha de investigação pouco explorada pela academia contábil, porém também impõe um relevante dilema: como lidar com a política contábil nacional?

4.5. CONDUÇÃO DA POLÍTICA CONTÁBIL BRASILEIRA

As evidências apresentadas nos tópicos anteriores indicam a dificuldade de se lidar com a cultura brasileira. A implementação da essência sobre a forma teve o objetivo

Contabilidade e Cultura: Essência Sobre a Forma
e as Raízes do Brasil de Buarque de Holanda

declarado de aperfeiçoar tecnicamente a contabilidade societária praticada no Brasil, através da sua aproximação com a estadunidense (saxã), um processo de aculturação. Entretanto os responsáveis pela sua condução parecem ter seguido rigorosamente as características da cultura que pretendiam modificar, proporcionando o ambiente favorável para a apropriação da visão contábil exótica pela local, fortalecendo esta última, apesar das aparências afirmarem o oposto. Caso esta análise heterodoxa da evolução da política contábil brasileira se mostre apropriada, a prática cotidiana dos atores da contabilidade societária local privilegia a forma sobre a essência, em que pese as normas e literatura técnica orientem para a prevalência da essência sobre a forma. Estudos amparados pela teoria positiva da contabilidade (WATTS, ZIMMERMAN, 1986) seriam relevantes para verificar a validade desta suposição.

Considerando válida a interpretação efetuada, depara-se com a dificuldade de condução da política contábil brasileira. O primeiro obstáculo que se encontra é: como aperfeiçoar uma política contábil que parece ser uma das mais avançadas do mundo? Percebe-se que a tentativa de aperfeiçoamento através do refinamento das normas não surtiu o efeito desejado. Então o caminho seria estabelecer normas harmônicas com a essência da cultura brasileira e que são tecnicamente inferiores às possibilidades que são (ou parecem ser) praticadas por coletividades consideradas mais avançadas? Estas questões são complexas e respostas adequadas parecem exigir autodeterminação, autenticidade, legitimidade e outras características similares que não se harmonizam com a dissimulação marcante na cultura brasileira. Como sair desse impasse? Holanda (1995, p. 187-188) oferece a seguinte contribuição:

Se no terreno político e social os princípios do liberalismo têm sido uma inútil e onerosa superfetação, não será pela experiência de outras elaborações engenhosas que nos encontraremos um dia com a nossa realidade. Poderemos ensaiar a organização de nossa desordem segundo esquemas sábios e de virtude provada, mas há de restar um mundo de essências mais íntimas que, esse, permanecerá sempre intato, irredutível e desdenhoso das invenções humanas. Querer ignorar esse mundo será renunciar ao nosso próprio ritmo espontâneo, à lei do fluxo e do refluxo, por um compasso mecânico e uma harmonia falsa. Já temos visto que o Estado, criatura espiritual, opõe-se à ordem natural e a transcende. Mas também é verdade que essa oposição deve resolver-se em um contraponto para que o quadro social seja coerente consigo. Há uma única economia possível e superior aos nossos cálculos para compor um todo perfeito de partes tão antagônicas. O espírito não é força normativa, salvo onde pode servir à ordem social e onde lhe corresponde. As formas superiores da sociedade devem ser como um contorno congênito a ela e dela inseparável: emergem continuamente das suas necessidades específicas e jamais das escolhas caprichosas. Há, porém, um demônio perverso e pretensioso, que se ocupa em obscurecer aos nossos olhos estas verdades singelas. Inspirados por ele, os homens se vêem diversos do que são e criam novas preferências e repugnâncias. É raro que sejam das boas.

O empenho de traçar um paralelo entre esta citação e a evolução recente da política contábil brasileira indica que a adoção da essência sobre a forma talvez não tenha passado de uma providência inútil e onerosa de aperfeiçoar tecnicamente a prática local, pois esta forma supostamente superior não se amoldou à cultura, não representou seu contorno congênito e dela não era inseparável. Essa visão contábil exótica pode não ter emergido das necessidades específicas da coletividade, mas de escolhas caprichosas de uma minoria desdenhosa da cultura local, ou seja, baseadas em preferências e repugnâncias diversas daquelas inerentes aos efetivos usuários da contabilidade societária brasileira. Porém, devido à inevitabilidade da convivência com a orientação imposta, os atores da contabilidade societária provavelmente

Contabilidade e Cultura: Essência Sobre a Forma
e as Raízes do Brasil de Buarque de Holanda

trataram de acomodá-la às necessidades genuínas dos seus usuários, mantendo a devida distância entre os comportamentos cotidianos e as normas, os livros e os discursos politicamente corretos. Tal hipotética ocorrência, conforme argumentado no referencial teórico, talvez tenha oferecido contribuições para que o Brasil seja considerado “*o paraíso da impunidade dos réus do colarinho branco*” (DALLAGNON, 2015; LIMA, 2002).

A sugestão para o encaminhamento dessa complexa situação seria a busca pelo encontro com a nossa realidade essencial que não será encontrada através da simples importação de modelos estrangeiros. Isso exigiria o olhar curioso prioritário para as autênticas preferências e repugnâncias dos integrantes da coletividade para que a contabilidade societária pudesse corresponder e servir à ordem social. Isso provavelmente exigirá um contraponto entre os modelos contábeis considerados de virtudes comprovadas e aqueles que se ajustam às históricas necessidades culturais para que o quadro social seja coerente consigo e capaz de compor um todo interessante de partes tão antagônicas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo que se encerra apresentou um referencial teórico sobre a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica e o confrontou com a obra clássica sobre a formação da cultura brasileira: *Raízes do Brasil*, de Sérgio Buarque de Holanda. Esse procedimento ofereceu interpretações pouco usuais sobre um dos aspectos mais relevantes da revolução contábil brasileira do Século XX, promovida pela promulgação da Lei 6.404/76.

Uma primeira apreciação das evidências obtidas indica que a prevalência da essência sobre a forma conflita com a formação da cultura local, cuja característica marcante é a dissimulação, mais harmônica com a prevalência da forma jurídica sobre a essência econômica. Algumas consequências esperadas desse acontecimento seriam a dificuldade de assimilação da visão contábil exótica pelos atores da contabilidade societária (ratificando item destacado no referencial teórico apresentado) e a ocorrência de obstáculos para a solução adequada de litígios judiciais na área financeira. Isso porque a contabilidade societária, principal instrumento de prestação de contas de uma coletividade, passou a adotar uma orientação saxã que é estranha ao ramo do Direito Romano no qual se apoia o ordenamento jurídico brasileiro. Tais suposições se consubstanciam em oportunidades para a realização de investigações orientadas pela teoria positiva da contabilidade para verificar sua validade.

Uma apreciação mais aprofundada, entretanto, identificou evidências de que a implantação da essência sobre a forma no Brasil seguiu um protocolo harmônico com a cultura local e que se pretendia modificar. A sugestão suportada por esta via interpretativa é que a essência sobre a forma teria sido apropriada pela cultura local, servindo como instrumento para a conquista de posições num contexto de mudança do centro social do meio rural para o urbano, bem como para atender à necessidade cultural de se equiparar às coletividades consideradas de vanguarda, ainda que apenas na fachada. Esse movimento pode ter pretendido negar e subjugar a cultura local, mas resultou no seu fortalecimento, resguardando-a de ameaças com normas, livros e discursos distantes da prática efetiva dos atores da contabilidade societária. Como questionar uma política contábil equiparável, apenas na forma, às melhores do mundo? Seria a confirmação de uma cultura colonizadora de inspiração lusitana que tem como estratégia anular-se para prevalecer. Aqui também surge a oportunidade para a investigação positiva na área contábil para verificar a prevalência da forma jurídica sobre a essência econômica na resolução dos dilemas enfrentados pelos atores

Contabilidade e Cultura: Essência Sobre a Forma
e as Raízes do Brasil de Buarque de Holanda

da contabilidade societária, ainda que as normas, livros e discursos proclamem a orientação oposta.

As interpretações apresentadas, se apropriadas, revelam um problema extremamente complexo: como conduzir a política contábil brasileira? A dissimulação marcante na cultura local parece inviabilizar aperfeiçoamentos técnicos de refinamento provado em outras coletividades por intermédio de legislação, caso conflitem com as relações sociais praticadas. Retornar para normas, livros e discursos harmônicos com a cultura, tidos como tecnicamente inferiores, também parece um caminho desconfortável. As evidências obtidas sugerem a propriedade da busca por um contraponto capaz de ensaiar a organização da desordem local de um modo que o quadro social se mantenha coerente consigo. Essa tarefa é desafiadora porque exige autodeterminação, autenticidade e legitimidade, características historicamente desamparadas pela cultura brasileira.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 – publicação original**. Dispõe sobre as sociedades por ações. Brasília, DF: Presidência da República, [1976]. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1970-1979/lei-6404-15-dezembro-1976-368447-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 15 jul. 2020.
- CABRAL, P. **Princípios de direito**. São Paulo: Harbra, 1999.
- CARDOSO, L. V. As doutrinas de prevalência da substância sobre a forma diante do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 8, n. 62, 1 fev. 2003. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/3684>. Acesso em: 6 ago. 2019.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Deliberação CVM nº 29, de 05 de fevereiro de 1986**. Aprova e referenda o pronunciamento do IBRACON sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade. Rio de Janeiro: Comissão de Valores Mobiliários, [1986]. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0001/deli029.html>. Acesso em: 15 jul. 2020.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993**. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC). Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, [1993]. Disponível em: <https://www.ufrb.edu.br/cmp/images/documentos/legislacao/Resolu%20CFC%20n%20750-93.pdf>. Acesso em: 15 jul. 2020.
- COSTA, S. O Brasil de Sérgio Buarque de Holanda. **Sociedade e Estado**, Brasília, v. 29, n. 3, p. 823-839, Dec. 2014. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-69922014000300008&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 20 mar. 2021. <https://doi.org/10.1590/S0102-69922014000300008>.
- DALLABRIDA, V. R. Economia, cultura e desenvolvimento: uma primeira aproximação sobre as origens teóricas da abordagem do tema. **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**, v. 7, n. 2, p. 282-299, maio/ago. 2011.

- DALLAGNOL, D. Brasil é o paraíso dos réus do colarinho branco. **UOL Notícias**, 1 out. 2015. Disponível em: <https://noticias.uol.com.br/opiniaocoluna/2015/10/01/brasil-e-o-paraiso-da-impunidade-para-reus-do-colarinho-branco.htm>. Acesso em: 28 jan. 2020.
- HOLANDA, S. B. de. **Raízes do Brasil**. 26. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.
- IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- _____; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável também às demais sociedades**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- _____. et al. **Manual de contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- JREIGE, E. F. True and fair view: um entrave ou impulso para a Contabilidade? **Cadernos de Estudos FIPECAFI**, São Paulo, n. 17, p. 35-46, jan./abr. 1998.
- LEÃO, Emanuel Carneiro. Platão e a política. **Jornal do Brasil**, Rio de Janeiro, 24 out. 1987. Caderno de Idéias, p. 10.
- LIMA, S. Sem castigo: conflito entre Banco Central e o Ministério Público na comunicação dos casos contribui para a impunidade – só 5% dos crimes financeiros são punidos. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 17 fev. 2002. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi1702200210.htm>. Acesso em: 28 jan. 2020.
- MARTINEZ, E. G. **Essência sobre a forma na interface jurídico-contábil: o ágio interno nas demonstrações individuais**. 2015. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.
- MARTINS, E. A Contabilidade brasileira de ontem e de hoje; e a de depois? *In*: LOPES, Alessandro Broedel (org.). **Contabilidade e Finanças no Brasil: estudos em homenagem ao professor Eliseu Martins**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 3-22.
- MARTINS, G. de A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- PIGATTO, J. A. M.; LISBOA, L. P. Evolução e atual estado da contabilidade alemã. **Cadernos de Estudos FIPECAFI**, São Paulo, n. 21, p. 56-73, maio/ago. 1999.
- SAYED, S.; DUARTE, S. L.; KUSSABA, C. T. A Lei das Sociedades Anônimas e o Processo de Convergência para os Padrões Internacionais Contados pela História Oral e de Vida. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Salvador, v. 7, n. 1, p. 252-270, jan./abr. 2017.
- SILVA, P. R. da. Usuários da contabilidade: uma reflexão. **Revista Brasileira de Mercado de Capitais**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 44, p. 7-16, jan./jun. 1992.
- SILVA, R. A. C. da. O princípio da essência sobre a forma e o leasing. **Revista Mineira de Contabilidade**, Belo Horizonte, Ano 12, n. 41, p. 34-41, jan./mar. 2011.
- WATTS, R. L.; ZIMMERMAN, J. L. **Positive accounting theory**. New Jersey: Prentice-Hall, 1986.