

O ENFORCEMENT DAS NORMAS CONTÁBEIS E O ALCANCE DO ARTIGO 58 DA LEI N. 12.973/2014

Alexandre Evaristo Pinto

Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Comercial pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo (USP). Coordenador do MBA de IFRS da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Professor Assistente nos Cursos de Especialização e Atualização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Conselheiro Titular do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Conselheiro Titular no Conselho Municipal de Tributos da Cidade de São Paulo/SP (CMT/SP). Juiz Suplente do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT/SP).

Fabio Pereira da Silva

Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP). Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas e em Direito Empresarial pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Pós-graduado em Business Management com ênfase em finanças na University of California, San Diego (UCSD) (2011). Graduado em Direito pela Universidade Paulista (2001) e em Ciências Contábeis pela Faculdade Trevisan (2011). Coordenador do MBA de Gestão Tributária da FIPECAFI. Professor da Faculdade FIPECAFI e da GVlaw.

Eliseu Martins

Professor Emérito da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA) da Universidade de São Paulo (USP). Professor Emérito da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto (FEA-RP/USP). Contador. Ex-Diretor da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Autor e Parecerista.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Da evolução da normatização contábil 3 Das influências culturais na normatização contábil e da relação entre Contabilidade e Tributação 4 Do modelo de tributação do imposto de renda no Decreto-Lei n. 1.598/1977 5 Da convergência contábil internacional e da sua aplicação no Direito brasileiro 6 Da tributação pelo imposto de renda do lucro contábil no padrão IFRS e o alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 7 Conclusão 8 Referências.

RESUMO: O presente artigo visa a analisar o *enforcement* das normas contábeis brasileiras, assim como avaliar o tratamento tributário das alterações contábeis promovidas após a edição da Lei n. 12.973/2014. Para tanto, serão estudados a evolução da normatização contábil e o processo de convergência contábil internacional, bem como o tratamento tributário que o lucro contábil tem recebido segundo o padrão IFRS para fins de apuração da base de cálculo do imposto de renda, sobretudo a partir da análise do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014.

PALAVRAS-CHAVE: Normatização Contábil. IFRS. *Enforcement*. Imposto de Renda. Lei n. 12.973/2014.

1 INTRODUÇÃO

A Lei n. 11.638/2007 alterou profundamente a Lei n. 6.404/1976 no que toca à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras, sendo o ponto inicial da convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão internacional ("International Financial Reporting Standards" – IFRS).

Ainda que conste de seu conteúdo uma série de inovações, o quesito crucial da Lei n. 11.638/2007 é encontrado no seu artigo 5º, que alterou a Lei n. 6.385/1976, a fim de estabelecer que "a Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas".

Referida entidade foi criada dois anos antes da publicação da Lei n. 11.638/2007, mais precisamente, em 7 de outubro de 2005, por meio da Resolução n. 1.055/2005 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sendo nomeada como "Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)". O CPC foi criado justamente para atender às crescentes demandas pela internacionalização das normas contábeis brasileiras¹.

Em conjunto, tais medidas podem ser alçadas como decisivas para o sucesso da internacionalização das normas contábeis brasileiras, com a adoção praticamente integral do padrão IFRS, normas emitidas pelo International Accounting Standards Board – IASB² –, ao menos no que se refere às sociedades anônimas e empresas de grande porte no âmbito das demonstrações financeiras consolidadas e individuais.

Referido sucesso, contudo, foi permeado por inúmeras controvérsias, em especial naquilo que se refere ao *enforcement* dos pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC. Em virtude de não serem atos emanados do Poder Legislativo, surgem questionamentos sobre a obrigatoriedade de sua adoção por todas as entidades sujeitas à elaboração de demonstrações contábeis. Ainda mais considerando que o poder de *enforcement* do Conselho Federal de Contabilidade, que tem delegação legal para emitir normas de contabilidade para as entidades que

-
1. SALOTTI, Bruno Meirelles; CARVALHO, Nelson; MURCIA, Fernando Dal-Ri; FLORES, Eduardo. **IFRS no Brasil**: Temas avançados abordados por meio de casos reais. São Paulo: Atlas, 2015. p. 1-5.
 2. SALOTTI, Bruno Meirelles; CARVALHO, Nelson; MURCIA, Fernando Dal-Ri; FLORES, Eduardo. **IFRS no Brasil**: Temas avançados abordados por meio de casos reais. São Paulo: Atlas, 2015. p. 6.

não tenham um órgão regulador contábil próprio, só pode ser exercido contra os profissionais operadores da contabilidade, mas não contra os gestores ou controladores dessas entidades.

Nessa linha, ainda mais polêmica é a discussão sobre a aplicabilidade dos novos padrões contábeis no campo tributário, sobretudo no caso das empresas tributadas pelo lucro real, pois, como cediço, o lucro contábil serve de ponto de partida do cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Consequentemente, qualquer mudança no lucro calculado por meio dos pronunciamentos contábeis, tem potencial de modificar o montante a ser recolhido de tributos incidentes sobre o lucro.

Inicialmente, para evitar qualquer impacto no cálculo dos tributos, foi instituído, por meio da Lei n. 11.941/2009, o Regime Tributário de Transição (RTT). Basicamente, o RTT determinava que as empresas que adotassem os novos padrões contábeis deveriam, por meio de livro auxiliar (Fcont), ajustar seu lucro contábil de acordo com as normas vigentes antes da adoção dos padrões internacionais, garantindo assim a neutralidade na aplicação dos novos padrões.

O RTT vigorou até sua revogação pela Lei n. 12.973/2014 que, dentre outras disposições esparsas, teve por objetivo determinar os ajustes a serem feitos a partir do lucro contábil – calculado de acordo com as normas contábeis então vigentes, em plena convergência com os padrões contábeis internacionais – com o desiderato de encontrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, de acordo com o regime do lucro real.

Dentre outras disposições contidas no referido diploma legal, chama a atenção o artigo 58, ao dispor que “a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria”.

Como se extrai da literalidade do referido dispositivo legal, o legislador adotou a cautela de prever que alterações ou admissão de novos métodos ou critérios contábeis, posteriores a sua publicação, não afetarão a apuração dos tributos federais, ao menos até que lei competente disponha sobre o tema, por meio de dispositivos que ofereçam o devido tratamento legal aos métodos ou critérios contábeis alterados.

Decorre, dessa previsão, nova controvérsia, agora relacionada a saber quando há modificações nos critérios contábeis, sobretudo considerando a constante emissão de novos pronunciamentos técnicos que, por vezes, detalham os critérios de aplicação dos conceitos contábeis sem, contudo, alterar a essência da norma

contábil, como parece ser o caso do CPC 47, que dispõe sobre receita de contratos com clientes.

Considerando esse contexto, passados dez anos do início do processo de convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão internacional, o presente trabalho se propõe a avaliar o enforcement das normas contábeis e orientações técnicas emitidas pelo CPC, bem como o alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014, na medida em que, ao estabelecer que novos critérios contábeis não impactam a apuração de tributos, parece indicar a manutenção constante de uma espécie de RTT, ainda que parcial³.

2 DA EVOLUÇÃO DA NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL

Em seu clássico trabalho sobre a Teoria da Norma Jurídica, Norberto Bobbio assinala que o Direito pode ser considerado um conjunto de normas, isto é, regras de conduta, de forma que a vida humana é desenvolvida em um mundo de normas⁴.

Ao tratar do conceito de norma, a partir da obra de Rudolph von Jhering, Tercio Sampaio Ferraz Jr. menciona que a norma é uma proposição com uma orientação para a ação humana, no entanto, a norma jurídica possui caráter imperativo, de modo que deve ser observada obrigatoriamente pelos seus destinatários⁵.

Riccardo Guastini, oferecendo preciosa contribuição sobre o tema, assevera que um documento normativo é um agregado de enunciados de discurso prescritivo, isto é, discurso empregado para modificar o comportamento humano⁶.

No que tange ao conteúdo daquilo que se ordena, as normas podem ser preceptivas, proibitivas e permissivas. Trata-se dos modais deônticos da norma. As normas preceptivas determinam que alguma ação seja feita, ao passo que as normas proibitivas estabelecem que determinadas ações são proibidas. Por fim, as normas permissivas são aquelas que facultam que algo seja feito ou não⁷.

Essa classificação normativa mostra-se pertinente com a afirmação de Shyam Sunder que, dissertando sobre as normas contábeis, assinala serem um tipo de regras, entendidas como restrições para separar o comportamento

-
3. MARTINS, Eliseu. Prefácio. In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BIZARRO, André Renato (Coord.). **Lei n. 12.973/2014: um novo marco tributário: padrões internacionais de contabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 15.
 4. BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. 4. ed. Bauru: Edipro, 2008. p. 23-24.
 5. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **A Ciência do Direito**. São Paulo: Atlas, 1977. p. 50-51.
 6. GUASTINI, Riccardo. **Das Fontes às Normas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 24-25.
 7. REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 135-136.

permitido do proibido ou como um sistema de recompensas ou penalidades a partir das decisões dos agentes⁸.

Com relação à normatização contábil, entendida como o processo de elaboração das normas contábeis, cumpre destacar que a Contabilidade não nasceu normatizada, surgindo como um sistema ou uma técnica de geração de informações acerca dos bens possuídos por um indivíduo, isto é, a Contabilidade nasce como instrumento de mensuração de um patrimônio⁹.

Ocorre que a Contabilidade passa a se padronizar de acordo com as práticas utilizadas pelos comerciantes nas grandes cidades comerciais italianas a partir do século XVII, em um clássico exemplo de direito costumeiro¹⁰.

Assim, cumpre ao Frei Luca Pacioli divulgar a sistematização então existente das práticas contábeis costumeiras em sua obra *Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalita*, que foi publicada no século XV¹¹.

Como se depreende, a Contabilidade torna-se uma prática costumeira dos comerciantes, que a utilizam para registro de suas atividades, medindo o seu desempenho por meio de mensuração de lucros ou prejuízos. A Contabilidade corporifica-se como fonte de informações para fins de obtenção de crédito, bem como meio de prestação de contas de administradores para fins de informação sobre a *performance* da empresa e para distribuição de lucros em sociedades comerciais. Exerce, portanto, função primordial no desenvolvimento do comércio e do capitalismo, permitindo a expansão das atividades empresariais, sobretudo ao reduzir a assimetria de informação entre fornecedores de capital e gestores¹².

Nessa senda, a normatização estatal da Contabilidade se inicia na Europa continental, nos países germânicos e latinos, onde prepondera o *civil law* com a finalidade de ser um instrumento de proteção dos credores¹³. A título de exemplo, temas como o método das partidas dobradas e a escrituração contábil no Livro Diário foram incluídas nas Ordenações de Colbert de 1673¹⁴.

8. SUNDER, Shyam. **Teoria da Contabilidade e do Controle**. São Paulo: Atlas, 2014. p. 196-197.

9. IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 30-33.

10. HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 38-39.

11. ANDRADE, Álvaro Pereira de. Origem e Evolução Histórica da Contabilidade. In: RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide (Org.). **Estudando Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 22-23.

12. WEBER, Max. **Historia Económica General**. Ciudad de Mexico: Fondo de Cultura Económica, 2001. p. 76-80.

13. MARTINS, Eliseu; DINIZ, Josedilton Alves; MIRANDA, Gilberto José. **Análise Avançada das Demonstrações Contábeis: Uma Abordagem Crítica**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 43-46.

14. PINTO, Alexandre Evaristo. A Avaliação a Valor Justo e a Disponibilidade Económica de Renda. In: LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis**. São Paulo: Dialética, 2016. v. 6, p. 13-16.

Erymá Carneiro justifica essa intervenção do Estado nas demonstrações financeiras como forma de garantir uma representação patrimonial fidedigna das entidades tanto para sócios ou acionistas (que terão o direito de participar dos lucros sociais, bem como de examinar as demonstrações contábeis) quanto para terceiros (dentre os quais credores, autoridades tributárias e o público em geral)¹⁵.

Como decorrência da normatização estatal da Contabilidade, seja no plano legal, seja no plano infralegal, surgem na doutrina referências ao termo "Direito Contábil".

Nesse sentido, Alceu Romeu, Celso Mendes, Paulo Carneiro e Roberto Piscitelli asseveram que o Direito Contábil poderia ser entendido como a disciplina jurídica da Contabilidade, sendo que a padronização ou uniformização das informações contábeis é relevante para diminuir as eventuais manipulações sociais por meio de adulteração das demonstrações contábeis. O Direito Contábil seria resultado de uma crescente intervenção do Estado na Contabilidade por meio da emissão de normas estatais acerca do tema, sobretudo nos países de *civil law*¹⁶.

Edmar Oliveira Andrade Filho menciona que o Direito Contábil é o conjunto de normas jurídicas que versam sobre a formação, elaboração e divulgação de demonstrações contábeis, tendo por fito a tutela dos diversos usuários das informações contábeis¹⁷.

Carlos Henrique Crosara Delgado vai além, entendendo que o Direito Contábil é formado pelo conjunto de normas contábeis veiculadas diretamente por meio de lei, bem como por aquelas normas contábeis elaboradas por órgãos de direito privado (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) no exercício de competência legislativa delegada, ambas alinhadas com as práticas internacionais e com o intuito de definir e regulamentar as regras e princípios contábeis de observância obrigatória pelas empresas¹⁸.

Por sua vez, Edison Carlos Fernandes define o Direito Contábil como o conjunto de normas coerentes, baseadas e norteadas pelos mesmos princípios e interesses, inter-relacionadas entre si e relacionadas com as demais normas de

15. CARNEIRO, Erymá. **Aspectos Jurídicos do Balanço**. Rio de Janeiro: Revista das Sociedades Anônimas, 1953. p. 23-24.

16. ROMEU, Alceu de Castro; MENDES, Celso; CARNEIRO, Paulo Baltazar; PISCITELLI, Roberto Bocaccio. **Contabilidade Tributária – Doutrina e Direito Contábeis**. São Paulo: Atlas, 1985. p. 22.

17. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **O Direito Contábil e a Disciplina Jurídica das Demonstrações Financeiras**. São Paulo: Prognose, 2010. p. 12.

18. DELGADO, Carlos Henrique Crosara. **Contabilidade IFRS e IRPJ**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 55.

tudo o ordenamento jurídico¹⁹. O autor, inclusive, assevera que estaríamos diante não apenas de uma área própria do Direito, mas que tal ramo possuiria até fundamento constitucional²⁰.

Dessa forma, verifica-se que os referidos autores tratam como Direito Contábil aquele conjunto de normas jurídicas cujo conteúdo esteja relacionado com a escrituração contábil e com os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação de fatos econômicos nas demonstrações financeiras.

Contrapondo esse pensamento, Heron Charneski defende que o Direito Contábil não deve ser alçado como ramo autônomo, sendo mais apropriado considerar "um conjunto de normas jurídicas entranhadas do direito comercial"²¹.

São, claramente, posições antagônicas. Entretanto, evitando, neste momento, adentrar em uma seara mais arenosa, independentemente de tratar-se de ramo autônomo do Direito ou conjunto de normas entranhadas do Direito Comercial, corporifica-se a evidência de que a Contabilidade passou por processo de normatização, variando na forma, conforme as influências culturais locais.

3 DAS INFLUÊNCIAS CULTURAIS NA NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL E DA RELAÇÃO ENTRE CONTABILIDADE E TRIBUTAÇÃO

Eliseu Martins assevera que o processo de normatização contábil nos países acabou por receber influências culturais distintas²². Confirma essa proposição a constatação de que nos países da Europa continental, onde impera o Direito romano baseado em leis e regras, a normatização contábil foi geralmente estatizada e feita com o objetivo de atender o interesse dos credores, de modo que a Contabilidade se pautou pelo conservadorismo²³.

Seguindo caminho contraposto, nos países anglo-saxônicos, sobretudo na Inglaterra, onde imperam o Direito consuetudinário baseado nos costumes e nas tradições, a normatização contábil foi geralmente feita pelos próprios contadores

19. FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e Contabilidade** – Fundamentos do Direito Contábil. São Paulo: Trevisan Editora, 2015. p. 165.

20. FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e Contabilidade** – Fundamentos do Direito Contábil. São Paulo: Trevisan Editora, 2015. p. 55-73.

21. CHARNESKI, Heron. **Normas Internacionais de Contabilidade e Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 103.

22. MARTINS, Eliseu; DINIZ, Josedilton Alves; MIRANDA, Gilberto José. **Análise Avançada das Demonstrações Contábeis** – Uma Abordagem Crítica. São Paulo: Atlas, 2012. p. 44-46.

23. MARTINS, Eliseu; DINIZ, Josedilton Alves; MIRANDA, Gilberto José. **Análise Avançada das Demonstrações Contábeis** – Uma Abordagem Crítica. São Paulo: Atlas, 2012. p. 44-46.

e com a finalidade de atender os interesses dos gestores e dos investidores, pautando-se pela prudência²⁴.

O Brasil não se enquadra como exceção, sendo perceptível a influência do ambiente cultural local no processo de desenvolvimento da normatização contábil. Alexsandro Broedel e Eliseu Martins mencionam que o arcabouço legal é uma das principais fontes de influência sobre o padrão contábil nacional²⁵. Isso decorre do fato de adotarmos o Direito romano, baseado em regras – o que acaba por influenciar os padrões contábeis –, sujeitas à forte regulamentação legal, conforme oportunamente destacado por Heron Charneski²⁶.

Com a instituição da tributação da renda das pessoas jurídicas, surge um novo ator na normatização contábil: o "Fisco". Eliseu Martins assevera que na Itália e na França os empresários não foram suficientemente fortes para se impor, de modo que normas tributárias acabaram por impactar decisivamente a Contabilidade. Por outro lado, na Alemanha, não há diferenças substanciais entre o lucro contábil e a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica²⁷.

Na Inglaterra, por seu turno, na busca da manutenção da autonomia dos princípios contábeis, foi criado um modelo pelo qual o lucro contábil permanecia intacto diante das normas tributárias, sendo que todos os ajustes tributários seriam realizados em um livro extracontábil²⁸.

Diante das diversas influências econômicas e políticas sofridas pela Contabilidade em seu processo de normatização, percebe-se que os países optaram por adotar diferentes critérios para determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, também denominada lucro fiscal²⁹.

Dentre outros modelos mencionados pela doutrina, sintetizando as modalidades de relação entre o lucro contábil e o lucro fiscal, Casalta Nabais propõe três tipos diferentes de relação: (i) modelo de dependência total, em que há coincidência entre lucro contábil e fiscal; (ii) modelo de autonomia, no qual os

24. MARTINS, Eliseu; DINIZ, Josediton Alves; MIRANDA, Gilberto José. **Análise Avançada das Demonstrações Contábeis** – Uma Abordagem Crítica. São Paulo: Atlas, 2012. p. 44-46.

25. LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005. p. 52-53.

26. CHARNESKI, Heron. **Normas Internacionais de Contabilidade e Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 90.

27. MARTINS, Eliseu; DINIZ, Josediton Alves; MIRANDA, Gilberto José. **Análise Avançada das Demonstrações Contábeis** – Uma Abordagem Crítica. São Paulo: Atlas, 2012. p. 46-47.

28. MARTINS, Eliseu; DINIZ, Josediton Alves; MIRANDA, Gilberto José. **Análise Avançada das Demonstrações Contábeis** – Uma Abordagem Crítica. São Paulo: Atlas, 2012. p. 46-47.

29. PINTO, Alexandre Evaristo. A Avaliação a Valor Justo e a Disponibilidade Econômica de Renda. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis**. São Paulo: Dialética, 2016. v. 6, p. 20-23.

lucros contábil e fiscal são apurados de formas completamente distintas; e (iii) modelo de dependência parcial, em que o lucro fiscal parte do lucro contábil, de modo que este último sofre ajustes para se chegar a base de cálculo do imposto de renda³⁰.

4 DO MODELO DE TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NO DECRETO-LEI N. 1.598/1977

No Brasil, a edição da Lei n. 6.404/1976 representou um marco histórico para a Contabilidade local, ao trazer um capítulo específico para as demonstrações financeiras (Capítulo XV – Exercício Social e Demonstrações Financeiras).

A Lei n. 6.404/1976 e a Lei n. 6.385/1976 foram concebidas no âmbito da política econômica do Ministro Mário Henrique Simonsen, com o intuito de regular e desenvolver o mercado de capitais brasileiro, incentivando a criação de grandes empresas nacionais³¹.

Na qualidade de autores da Lei n. 6.404/1976, Bulhões Pedreira e Alfredo Lamy designaram a parte contábil da lei para ser redigida por Manoel Ribeiro da Cruz³², constando de seção própria.

Seus dispositivos consagram a ascensão da escola norte-americana em contraposição à escola italiana de Contabilidade, que até então predominava no Brasil. A americanização da Contabilidade brasileira já tinha tido impulso no Brasil por meio das atividades desenvolvidas no território nacional por firmas de auditoria de origem anglo-americana, bem como pela influência da reestruturação do ensino da Contabilidade na Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, onde passou-se a adotar o método didático americano³³.

Outro motivo que levou à adoção do modelo americano de Contabilidade foi o fato de que os Estados Unidos da América possuíam (e ainda possuem) o mercado de capitais mais desenvolvido do mundo³⁴.

30. NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2005. p. 576-577.

31. SAYED, Samir; DUARTE, Sergio Lemos; KUSSABA, Cristiane Tiemi. 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.

32. MARTINS, Eliseu. Bulhões e Lamy: Revolucionadores também da Contabilidade Brasileira. In: VENANCIO FILHO, Alberto; LOBO, Carlos Augusto da Silveira; ROSMAN, Luiz Alberto Colonna (Org.). **Lei das S.A. em seus 40 anos**. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 607-636.

33. IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 21-24.

34. SAYED, Samir; DUARTE, Sergio Lemos; KUSSABA, Cristiane Tiemi. A Lei das Sociedades Anônimas e o Processo de Convergência para os Padrões Internacionais contados pela História Oral

Com a modernização da Contabilidade brasileira a partir da Lei n. 6.404/1976, Bulhões Pedreira também foi responsável pela redação do Decreto-Lei n. 1.598/1977, que tinha por objetivo adequar a legislação fiscal às normas contábeis oriundas daquele diploma legal.

No modelo adotado pelo Decreto-Lei n. 1.598/1977, a apuração da base de cálculo do imposto de renda depende parcialmente do lucro contábil, uma vez que este é o seu ponto de partida para que, ao final, se encontre o lucro fiscal, depois da realização de ajustes (adições, exclusões e compensações) em livro fiscal próprio, no caso, o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

Nota-se que, originalmente, a essência da norma assemelhava-se ao modelo adotado na Inglaterra, pelo qual o lucro contábil não sofreria influência das normas tributárias, de forma que os ajustes fiscais (adições, exclusões e compensações) deveriam ser feitos em um livro extracontábil³⁵.

Nessa linha, Wilson Batalha assinala que ao lado dos livros mercantis (ex.: Livro Diário), o Decreto-Lei n. 1.598/1977 instituiu o LALUR como livro tributário para apuração do imposto de renda da pessoa jurídica, sendo que nele serão lançados os ajustes ao lucro contábil³⁶.

É oportuno frisar que a redação original do artigo 177, § 2º, da Lei n. 6.404/1976 dispunha que a companhia deveria observar em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações financeiras, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Sobre o tema, Erymá Carneiro destacava que o "balanço fiscal" é caracterizadamente um documento extracontábil, que pretendia atender a exigência original desse dispositivo legal, de modo que a contabilidade das empresas não deveria ser influenciada e distorcida pelas normas tributárias, que possuem campo e área específicos³⁷.

Consequentemente, era esperado que o modelo adotado pelo Decreto-Lei n. 1.598/1977, prevendo ajustes ao lucro contábil por meio do LALUR, implicasse a

e de Vida. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Salvador, v. 7, n. 1, p. 252- 270, jan./abr. 2017.

35. MARTINS, Eliseu; DINIZ, Josedilton Alves; MIRANDA, Gilberto José. **Análise Avançada das Demonstrações Contábeis** – Uma Abordagem Crítica. São Paulo: Atlas, 2012. p. 46-47.
36. BATALHA, Wilson de Souza Campos. **A Lei das S.A. e o Imposto de Renda**. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 16-17.
37. CARNEIRO, Erymá. **O Balanço e as Demonstrações Financeiras na Nova Lei das S.A.** Rio de Janeiro: Edição do Autor, 1978. p. 109-110.

extinção ou, ao menos, a diminuição da influência do Direito Tributário sobre a Contabilidade³⁸.

Profeticamente, como que se antecipando sobre o fracasso da iniciativa de completa autonomia dos princípios contábeis frente aos interesses arrecadatatórios do Fisco, Erymá Carneiro indagava sobre como as autoridades fiscais iriam se comportar frente a tal separação entre a Contabilidade societária e as normas tributárias³⁹.

Ocorre que a profecia acabou se cumprindo. Embora o Decreto-Lei n. 1.598/1977 previsse a criação do LALUR como mecanismo de separação entre a base contábil e a base fiscal, atendendo aos designios originais da Lei n. 6.404/1976, ele acabou por contrapor sua própria essência, indo além da regulação tributária, determinando como deveriam ser feitos alguns lançamentos contábeis (ex.: desdobramento do custo de aquisição de participação societária avaliada pelo método de equivalência patrimonial)⁴⁰.

A interferência das normas tributárias na Contabilidade não findou nos dispositivos contidos no Decreto-Lei n. 1.598/1977. Outros diplomas legais acabavam por induzir a adoção de determinadas práticas contábeis, o que por vezes tinha como consequência desvirtuar a representação fidedigna da realidade econômica da entidade que reportava a informação. Essa indução era feita de maneira indireta, por meio de exigência de maiores controles ou do cumprimento de obrigações acessórias, caso o contribuinte efetuasse lançamentos contábeis em desacordo com a legislação tributária.

É exemplo desse expediente o uso dos prazos de depreciação previstos na Instrução Normativa SRF n. 162/1998, uma vez que tal procedimento dispensava a comprovação de um laudo ou outro documento atestando o prazo de vida útil de determinado bem⁴¹. Tais exigências tinham como consequência servir de desestímulo para os contribuintes produzirem informações contábeis de acordo com a essência econômica dos eventos, na medida em que aumentavam o custo de conformidade.

38. FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e Contabilidade** – Fundamentos do Direito Contábil. São Paulo: Trevisan Editora, 2015. p. 15.

39. CARNEIRO, Erymá. **O Balanço e as Demonstrações Financeiras na Nova Lei das S.A.** Rio de Janeiro: Edição do Autor, 1978. p. 109-110.

40. PINTO, Alexandre Evaristo. A Avaliação a Valor Justo e a Disponibilidade Econômica de Renda. In: LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis**. São Paulo: Dialética, 2016. v. 6, p. 18-23.

41. PINTO, Alexandre Evaristo. A Avaliação a Valor Justo e a Disponibilidade Econômica de Renda. In: LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis**. São Paulo: Dialética, 2016. v. 6, p. 18-23.

A influência potencialmente danosa de um determinado usuário na elaboração das normas contábeis no processo da normatização contábil foi prevista por Eldon Hendriksen e Michael Van Breda. Os autores destacam que a regulamentação contábil tem prós e contras. Dentre os pontos positivos da regulamentação, destaca-se a potencial correção das assimetrias informacionais por meio da obrigatoriedade de divulgação de demonstrações financeiras e da padronização dos relatórios contábeis, o que acaba por gerar uma maior comparabilidade, sendo que tal uniformização das práticas contábeis aumenta a credibilidade das informações produzidas⁴².

Em contraposição, há os pontos negativos da regulamentação contábil, que incluem o caráter reacionário da regulamentação que se dá, na maior parte das vezes, orientada por crises, e a possibilidade de captura do regulador⁴³.

No tocante à captura do regulador, trata-se da possibilidade de que ele emita normas em favor dos seus interesses, o que resulta numa Contabilidade enviesada para algum usuário e que distorce a fidedignidade das demonstrações financeiras. Foi exatamente o caso brasileiro, em que o Fisco acabou por influenciar os registros contábeis visando a atender seus interesses arrecadatórios, desvirtuando a essência da Contabilidade.

5 DA CONVERGÊNCIA CONTÁBIL INTERNACIONAL E DA SUA APLICAÇÃO NO DIREITO BRASILEIRO

A convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão IFRS teve como ponto inicial a edição da Lei n. 11.638/2007, que alterou profundamente o capítulo da Lei n. 6.404/1976 que trata das demonstrações financeiras⁴⁴. Muito embora o processo de convergência não tivesse como objetivo solucionar as constantes interferências do Fisco na Contabilidade, não é inapropriado admitir que a adoção das normas internacionais renovou a esperança dos profissionais da área contábil na dissociação entre o Fisco e a Contabilidade.

Cumprе ressaltar que o padrão IFRS tem como ponto central a divulgação de informações que representem a essência econômica, distanciando da forma jurídica. Como mencionam Fabio Pereira da Silva e Eduardo Flores, com a adoção do

42. HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDА, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 162-165.

43. HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDА, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 162-165.

44. SALOTTI, Bruno Meirelles; CARVALHO, Nelson; MURCIA, Fernando Dal-Ri; FLORES, Eduardo. **IFRS no Brasil: Temas avançados abordados por meio de casos reais**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 1.

padrão IFRS, rompe-se no Brasil com a tradição que consagra a forma jurídica, fruto da influência de nosso sistema jurídico baseado no *civil law*⁴⁵.

Para plena convergência da Contabilidade aos padrões internacionais, foi fundamental a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) por meio da Resolução n. 1.055/2005 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Posteriormente, o CPC ganhou competência para produzir normas contábeis, conforme consta do artigo 5º da Lei n. 11.638/2007.

Relevante mencionar o fato de os pronunciamentos contábeis não serem emitidos na forma de legislação em sentido estrito, mas sim, advirem do CPC, órgão não governamental, o que é fonte de questionamento acerca do *enforcement* de tais normas.

Ainda que se diga que o artigo 5º da Lei n. 11.638/2007 ofereceu força legal ao CPC, é de se notar que o referido disposto autoriza, mas não obriga, que a Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras celebrem convênio e adotem, no todo ou em parte, referidos pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC.

Deve-se reconhecer, em consonância com o conteúdo explícito do dispositivo legal, que as normas emitidas pelo CPC não possuem *enforcement* – conforme inclusive destacam Bruno Salotti, Nelson Carvalho, Fernando Murcia e Eduardo Flores –, tanto que se exige que, após a emissão dos pronunciamentos contábeis, os órgãos reguladores, se assim desejarem, os adotem por meio de instrumentos próprios⁴⁶.

De toda evidência, questionamentos acerca do *enforcement* dos pronunciamentos contábeis devem cessar imediatamente na hipótese de incorporação de tais regras pela legislação local. Não poderia ser de outro modo, afinal, conforme oportunamente esclarece Heron Charneski, nessa hipótese o Direito alça as regras contábeis à fonte primária, revestidas das características de norma legal em sentido estrito, incluindo a obrigatoriedade geral de adoção⁴⁷.

Esse é o caso da Lei n. 11.638/2007 e, conseqüentemente, da Lei n. 6.404/1976, na parte dedicada às demonstrações financeiras das sociedades anônimas. Igualmente podemos citar o Código Civil, que possui capítulo próprio dedicado à escrituração contábil. Curioso, contudo, que referidos dispositivos

45. SILVA, Fabio Pereria da; FLORES, Eduardo. Lucro contábil versus lucro real: aproximações e distanciamentos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 1, p. 28-53, 2015.

46. SALOTTI, Bruno Meirelles; CARVALHO, Nelson; MURCIA, Fernando Dal-Ri; FLORES, Eduardo. *IFRS no Brasil*: Temas avançados abordados por meio de casos reais. São Paulo: Atlas, 2015. p. 8.

47. CHARNESKI, Heron. *Normas Internacionais de Contabilidade e Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 101.

contidos no estatuto civil padecem de aplicabilidade prática, essencialmente por conter regras que, conforme notado por Eliseu Martins, são verdadeiras atrocidades contábeis, apresentando muitas impropriedades técnicas e confusões terminológicas⁴⁸.

A questão que se coloca, entretanto, não é sobre a aplicabilidade das regras contábeis internacionais que foram recepcionadas pela legislação pátria, dado ser indiscutível que, nesses casos, há obrigatoriedade de adoção por parte dos jurisdicionados. O ponto de debate justamente se refere aos pronunciamentos emitidos pelo CPC, na medida em que, muito embora a entidade tenha sido mencionada em lei, não possui poder normativo de caráter legal em sentido estrito.

Oportuno insistir no fato de que os órgãos e agências reguladoras podem, espontaneamente, celebrar convênio e adotar no todo ou em parte os pronunciamentos contábeis. Assim ocorre, por exemplo, com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que adota integralmente os pronunciamentos emitidos pelo CPC. Diferente é o caso do Banco Central que, por opção, adota apenas alguns dos pronunciamentos.

Como consequência, todos aqueles sujeitos à regulamentação desses órgãos e agências reguladoras estarão obrigados ao cumprimento dos pronunciamentos contábeis por eles efetivamente adotados, sob pena de se sujeitar às limitações e eventuais punições impostas por aquelas entidades.

Há, inclusive, quem defenda a tese de total aplicabilidade dos pronunciamentos técnicos do CPC, indistintamente, por todas as pessoas jurídicas, como menciona Renato Nunes⁴⁹, em razão da competência atribuída ao CFC para regulamentação da profissão contábil, conforme prevê o artigo 76 da Lei n. 12.249/2010.

Sendo membro efetivo do CPC e adotando integralmente todos os pronunciamentos contábeis que, por seu turno, devem ser observados pelos profissionais da área em razão do quanto disposto no artigo 76 da Lei n. 12.249/2010, não se pode olvidar que o CFC cumpre importante papel na adoção integral dos atos normativos do CPC, ressalvados os casos específicos em que órgãos e agências reguladoras optam pela adoção parcial.

Sobreleva ressaltar, entretanto, algo crucial e pouco mencionado a respeito do *enforcement* dos pronunciamentos técnicos contábeis, que nada se relaciona

48. MARTINS, Eliseu. Atrocidades contábeis no novo Código Civil. *Revista do Advogado*, São Paulo, v. 22, n. 68, p. 87-99, 2002.

49. NUNES, Renato. **Tributação e Contabilidade**: alguns apontamentos sobre as relações entre sistemas jurídico e contábil. São Paulo: Almedina, 2013. p. 233.

às questões de natureza legal, mas sim de caráter pragmático e objetivo de natureza acadêmica.

Refere-se aqui às Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, Resolução CNE/CES n. 10, de 16 de dezembro de 2004, do MEC, que dispõe em seu artigo 5º que "os cursos de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, deverão contemplar, em seus projetos pedagógicos e em sua organização curricular, conteúdos que revelem conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade".

Como se nota, compõem as diretrizes curriculares do curso de Ciências Contábeis no Brasil a menção à harmonização das normas e padrões internacionais de Contabilidade. Como consequência, atualmente, os estudantes do curso de Ciências Contábeis devem ser instruídos e capacitados para aplicar não outros métodos contábeis, senão aqueles contidos nos pronunciamentos emitidos pelo CPC.

Pode parecer algo óbvio e até mesmo trivial, mas o efeito prático da formação dos novos profissionais contábeis, por imposição curricular, capacitados a aplicar os pronunciamentos contábeis, será sua adoção irrestrita ou, conforme asseveram Bruno Salotti, Nelson Carvalho, Fernando Murcia e Eduardo Flores, a aplicação dos princípios – ainda que em um ambiente jurídico em que prevalecem as regras – será mais intuitiva, tornando mais natural a adesão aos pronunciamentos contábeis⁵⁰.

Diante de todo o exposto, os atos normativos expedidos pelo CPC podem ser considerados diretrizes ou "standards" emitidos por uma organização não governamental, no entanto, não podem ser considerados normas jurídicas, sequer de natureza infralegal. Todavia, a partir do momento em que tais atos normativos são referendados por órgãos reguladores (ex.: CVM, BACEN, CFC) por meio de atos normativos infralegais (ex.: resoluções, deliberações), tais atos passam a ser aplicáveis aos agentes regulados por esses órgãos.

Ao ensejo dessa conclusão, cumpre registrar que todos os atos normativos do CPC são referendados e aprovados pelo CFC, que é a entidade de classe que regula a profissão contábil, por meio de resoluções (normas infralegais). Como decorrência de tal regulação, todos os contadores se obrigam (enquanto preparadores de demonstrações financeiras) a aplicar os atos normativos do CPC, tendo como consequência a aplicação indistinta dos pronunciamentos

50. SALOTTI, Bruno Meirelles; CARVALHO, Nelson; MURCIA, Fernando Dal-Ri; FLORES, Eduardo. **IFRS no Brasil**: Temas avançados abordados por meio de casos reais. São Paulo: Atlas, 2015. p. 19.

do CPC para todas as entidades, excetuadas aquelas em que os órgãos reguladores recusaram a adoção.

Nessa vereda, no louvável propósito de permitir a aplicação indistinta do padrão internacional, inclusive para entidades cujo custo de conformidade poderia tornar proibitiva a adoção, o CPC emitiu pronunciamento específico dispondo sobre a Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (CPC PME), que traz disposições contábeis simplificadas, aplicáveis para as entidades que não sejam requeridas a fazer prestação pública de suas contas.

Diversa pode ser a conclusão nas hipóteses em que os pronunciamentos do CPC divergirem de lei dispondo expressamente sobre procedimentos contábeis. Necessário, contudo, antes de aprofundar essa análise, firmar o entendimento de que, idealmente, as normas dispondo sobre o reconhecimento, mensuração e evidenciação deveriam constar unicamente de atos infralegais.

Com efeito, eventos econômicos tornam-se, dia a dia, mais complexos e fluidos, demandando constante atualização dos procedimentos contábeis, sendo despropositado aguardar longo processo legislativo para tratar de tema cujo propósito é a divulgação de informações que representem a realidade econômica da entidade que a reporta, permitindo que seus usuários tomem decisões que, necessariamente, devem ser oportunas.

Lamentavelmente, não é o caso. Possível citar o artigo 183 da Lei n. 6.404/1976, que dispõe expressamente sobre os critérios de avaliação de itens do ativo. Em alguns casos, porém, o diploma legal omitiu-se sobre o tema, sendo o assunto disciplinado apenas no âmbito de pronunciamentos do CPC.

Heron Charneski cita especificamente a mensuração ao valor justo de propriedades para investimentos, prevista no CPC 28. Tratando sobre o tema, no que se refere às sociedades de capital fechado, a Lei n. 6.404/1976 nada dispõe, permitindo ao autor concluir tratar-se de mera omissão legal, mas não de vedação expressa impedindo a adoção do valor justo⁵¹.

Posta assim a questão, diante de omissões legais (muitas vezes por causa de pronunciamentos emitidos posteriormente à inserção na lei), é seguro dizer que os critérios contidos nos pronunciamentos do CPC são perfeitamente aplicáveis. Dizendo de outra forma, naquilo em que os pronunciamentos não contrariarem dispositivos expressos em lei, sua aplicação é integral, excetuados os casos em que os órgãos reguladores optam por não adotá-los, conforme previamente analisado.

51. CHARNESKI, Heron. **Normas Internacionais de Contabilidade e Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 113.

Malgrado o esforço e o desejo para adoção integral dos pronunciamentos, é duvidoso se é possível a manutenção dessa conclusão nos casos em que o pronunciamento contábil disponha de critério contábil diverso daquilo que expressamente determine a lei. Trata-se de um ponto de inflexão que não encontra unanimidade sequer entre os autores do presente artigo, prevalecendo apenas entre os autores advogados a opinião de que, em caso de contradição, considerando a natureza hierarquicamente inferior do ato infralegal (ex.: Resolução do CFC, Deliberação da CVM) que aprovou o pronunciamento do CPC, deve prevalecer a letra fria da lei.

Esse pensamento é compartilhado por Edison Carlos Fernandes, que assevera a prevalência de "dispositivo legal que contrarie a manifestação dos órgãos titulares da delegação de editar as normas contábeis (infralegais)", considerando tratar-se de norma hierarquicamente inferior⁵².

Em sentido semelhante, Heron Charneski borda oportunas considerações, defendendo que seja avaliado o conteúdo do pronunciamento, afastando sua aplicação no caso de juridicização material por lei⁵³.

Todavia, há os que argumentam que, havendo a lei disposto que as normas da CVM deveriam – em sua integralidade e a partir da aprovação da mudança introduzida na Lei n. 6.404/1976 – seguir as normas internacionais, estaria ela empoderada para até promover essas confrontações com a lei, o que, a despeito das divergências de ordem jurídica previamente mencionadas, seria recomendável do ponto de vista da técnica contábil.

Em suma, a análise de eventual conflito entre a lei e o ato infralegal deve ser feita caso a caso, não sendo unânime a posição de que a lei, por ser hierarquicamente superior ao ato infralegal, deveria prevalecer, especialmente considerando a delegação legal outorgada ao CFC e a recomendação legal de que as normas da CVM devem seguir o padrão internacional. Situação diversa é aquela em que a lei não prevê de forma detalhada a adoção de um critério, caso no qual o ato infralegal possui uma maior amplitude de aplicação, uma vez que a lei não traçou limites na determinação de critérios contábeis.

52. FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e Contabilidade** – Fundamentos do Direito Contábil. São Paulo: Trevisan Editora, 2015. p. 138.

53. CHARNESKI, Heron. **Normas Internacionais de Contabilidade e Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 107.

6 DA TRIBUTAÇÃO PELO IMPOSTO DE RENDA DO LUCRO CONTÁBIL NO PADRÃO IFRS E O ALCANCE DO ARTIGO 58 DA LEI N. 12.973/2014

Em primeiro lugar, cumpre ressaltar que o Brasil, ao contrário da maior parte dos demais países que adotaram o padrão IFRS, optou pela adoção de tal padrão não apenas para as demonstrações contábeis consolidadas, estendendo a exigência para as demonstrações individuais.

Bruno Salotti, Nelson Carvalho, Fernando Murcia e Eduardo Flores assinalam que esta exigência tem gerado profundas consequências, na medida em que é por meio das demonstrações contábeis individuais que são calculados os lucros e dividendos. Da mesma forma, o lucro contábil constante da Demonstração do Resultado do Exercício individual de cada pessoa jurídica serve de ponto de partida para o cálculo dos tributos sobre o lucro⁵⁴.

A Lei n. 12.973/2014 mantém o regime de dependência parcial da Contabilidade para apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, de modo que permanece vigente o artigo 6º do Decreto-Lei n. 1.598/1977, pelo qual o lucro real é calculado a partir do lucro líquido do exercício, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

Em complemento, a Lei n. 12.973/2014 trouxe uma série de outros ajustes a serem feitos no LALUR, por meio de adições e exclusões ao lucro contábil, muitas vezes neutralizando novos critérios contábeis que foram trazidos pelo padrão IFRS. Para a efetiva neutralidade, a Lei n. 12.973/2014 exige que haja um controle em subconta para que determinada contabilização não seja considerada para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

A título de exemplo, a Lei n. 12.973/2014 disciplinou os efeitos tributários de diversos novos critérios de contabilização trazidos pelo padrão IFRS, tais quais os seguintes: (i) avaliação a valor justo em seus artigos 13 a 16; (ii) *goodwill* e ganho por compra vantajosa em seus artigos 20 a 28; (iii) subvenções para investimento em seu artigo 30; (iv) prêmio na emissão de debêntures em seu artigo 31; (v) teste de recuperabilidade em seu artigo 32; (vi) contratos de concessão em seus artigos 35 e 36; (vii) arrendamento mercantil em seus artigos 46 a 49, dentre outros.

Em outros casos, a Lei n. 12.973/2014 não dispôs sobre ajustes, ainda que tenham ocorrido alterações de critérios contábeis a partir da adoção do padrão IFRS. Como consequência, nesse particular, seja pela devida análise de tais critérios pelo

54. SALOTTI, Bruno Mirelles; CARVALHO, Nelson; MURCIA, Fernando Dal-Ri; FLORES, Eduardo. **IFRS no Brasil**: Temas avançados abordados por meio de casos reais. São Paulo: Atlas, 2015. p. 9.

legislador ou mesmo em razão de desavisada omissão, é possível inferir que a lei tributária convalidou os procedimentos contábeis até então vigentes para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Ocorre que as normas emitidas pelo CPC estão sujeitas a constantes alterações, de modo que o referido dispositivo normativo optou pela neutralidade tributária para as mudanças de critérios contábeis que ocorrerem após a sua publicação.

É o que se pode concluir da leitura do artigo 58 determinando que "a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria".

Essa neutralidade tributária para as alterações de critérios contábeis posteriores à edição da lei, nos mesmos moldes do RTT instituído pela Lei n. 11.941/2009, inspirou Eliseu Martins a cunhar a expressão "RTTzinho" para se referir a essa situação⁵⁵. Isso porque a aplicação do artigo 58 tem como consequência obrigar as empresas a realizarem ajustes, para fins tributários, que resultem na aplicação dos métodos contábeis vigentes no momento da edição da lei, desconsiderando alterações posteriores, em um procedimento semelhante ao RTT, embora de caráter meramente parcial.

Eis que, nesse passo, surge nova controvérsia a respeito de quem seria o responsável por decidir se houve ou não alteração do critério contábil em relação àquele vigente quando da publicação da Lei n. 12.973/2014, para fins de aplicação do "RTTzinho".

A opção do legislador foi atribuir essa competência à Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme consta expressamente no parágrafo único do artigo 58, de modo que, no âmbito de suas atribuições, deve "identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais".

Confirma-se, na prática, o comando legal. A Secretaria da Receita Federal do Brasil tem emitido instruções normativas para regular os efeitos tributários da Lei n. 12.973/2014. É o caso das Instruções Normativas RFB n. 1.515/2014, 1.556/2015 e 1.575/2015. Atualmente, tal regulamentação é regida pela Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017. Deve-se elogiar, inclusive, a celeridade com que a Receita Federal tem cumprido a atribuição.

55. MARTINS, Eliseu. Prefácio. In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BIZARRO, André Renato (Coord.). **Lei n. 12.973/2014: um novo marco tributário: padrões internacionais de contabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 15.

Ademais, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu a Instrução Normativa RFB n. 1.753/2017 para regular os procedimentos para anular os efeitos dos atos administrativos emitidos com base em competência atribuída por lei comercial (isto é, os pronunciamentos do CPC) que contemplem modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis após a publicação da Lei n. 12.973/2014.

Tendo em vista que atos infralegais do Poder Executivo, tais quais Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal, vêm decidindo se houve ou não alteração dos critérios contábeis, resta saber como se deve proceder quando o ato normativo da Receita Federal erroneamente entender que houve alteração de critério contábil. Trata-se da máxima "*Quis custodiet ipsos custodes?*", isto é, "Quem vigia os vigilantes?".

A título de exemplo, o reconhecimento contábil de receitas era regulado pelo Pronunciamento Contábil n. 30 do CPC (CPC 30) à época da publicação da Lei n. 12.973/2014. No entanto, tal pronunciamento foi revogado pelo Pronunciamento Contábil n. 47 do CPC (CPC 47), cuja vigência se iniciou em 1º de janeiro de 2018. Restaria saber se houve ou não alteração de critério contábil em virtude da mudança da norma que regula a matéria de reconhecimento contábil de receitas.

Em que pese a Instrução Normativa RFB n. 1.753/2017 (com alterações da Instrução Normativa RFB n. 1.771/2017) manifestar o entendimento de que o CPC 47 inaugurou, ainda que parcialmente, novos métodos ou critérios contábeis, há que se ressaltar que não se trata de questão pacífica, uma vez que as diretrizes gerais do CPC 30 permanecem inalteradas no CPC 47, tendo o novo pronunciamento contábil detalhadamente as ideias que já estavam contidas na essência do pronunciamento anterior. Por essa razão, Eliseu Martins e Vanessa Rahal Canado são enfáticos ao afirmar que o CPC 47 tem "aparência de algo novo para os mais desinformados..."⁵⁶.

Diante desse contexto, numa análise preliminar, a opção do legislador em atribuir competência à Secretaria da Receita Federal para identificar e anular os efeitos dos novos atos administrativos poderia merecer severas críticas. Afinal, conforme revela o caso do CPC 47, referida atribuição de competência acaba por permitir que a autoridade fiscal, visando a atender seus próprios

56. MARTINS Eliseu; CANADO, Vanessa Rahal. IFRS 15/Pronunciamento CPC 47. Nova norma contábil sobre o reconhecimento de receitas e seus impactos jurídicos. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A**: controvérsias após a Lei n. 12.973. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. V, p. 192.

interesses, conclua haver ou não modificação de critérios contábeis que não ocorreram na prática.

Para não ficarmos na aridez da teoria, vamos considerar a hipótese em que o legislador tenha adotado a opção – quando da edição da Lei n. 12.973/2014 – de acatar integralmente um determinado pronunciamento contábil, atribuindo-lhe os efeitos fiscais desejados. Não concordando com a opção legislativa, a Secretaria da Receita Federal poderia, fazendo uso da atribuição de competência contida no parágrafo único do artigo 58 do referido diploma legal, concluir que um novo pronunciamento, ainda que não contenha qualquer alteração nos critérios contábeis, mereceria ajustes para anular seus efeitos, de modo a modificar o arcabouço legal por via indireta, usurpando competência legislativa.

Corporificar-se-ia, nesse caso, a crítica ao legislador que, na ânsia de garantir neutralidade às novas normas contábeis, acabou por delegar competência à Secretaria da Receita Federal que, visando a atender seus próprios interesses, poderia agir de maneira casuística.

Neste ponto da análise, conveniente retornar à advertência – inicialmente mencionada – de Eldon Hendriksen e Michael Van Breda sobre a possibilidade de a regulamentação contábil ser capturada pelo regulador⁵⁷, no caso em análise, pela autoridade fiscal.

Do ponto de vista da perfeita aplicação da Ciência Contábil, talvez fosse recomendável que, evitando a interferência da autoridade fiscal, competisse ao CPC definir quais critérios contábeis foram efetivamente alterados por novos pronunciamentos, sobretudo considerando a especialidade do órgão em matéria contábil.

Naturalmente, essa proposição precisa ser entendida em um sentido amplo, que envolva todos seus prós e contras. Aparentemente, o legislador fez uma opção firme de atribuir à Receita Federal o protagonismo de avaliar e dizer se novos pronunciamentos contêm ou não modificações de critérios contábeis, de forma a evitar o risco de alterações impactarem a base fiscal dos tributos federais sem uma análise rigorosa sobre tais critérios estarem de acordo com as regras e princípios tributários. Não por outro motivo, Heron Charneski menciona que a previsão de neutralidade tributária contida na Lei n. 12.973/2014 é medida de segurança jurídica⁵⁸.

57. HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BRED, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 162-165.

58. CHARNESKI, Heron. CPC 47 (IFRS 15): Aspectos Tributários na nova norma contábil sobre receitas. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 40, p. 280, 2018.

Sendo esse o temor, contudo, o legislador poderia atribuir à própria lei a missão de avaliar os novos pronunciamentos contábeis, conforme consta do *caput* do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014, dispensando-se a previsão contida no parágrafo único que atribuiu competência à Receita Federal para identificar os atos administrativos que encerram mudanças dos critérios contábeis. Porém, há que se ressaltar a possibilidade de anos e anos até que se conseguissem do Parlamento tais avaliações – com riscos inclusive de interferências discutíveis, especialmente em razão da falta de conhecimento técnico dos legisladores a respeito da matéria contábil.

Se, por um lado, essa opção tornaria mais lenta a integração das novas normas contábeis à apuração dos tributos, por outro, evitaria que a Secretaria da Receita Federal pudesse adotar posições visando unicamente a seus interesses. Adicionalmente, daria ao legislador a oportunidade de avaliar se os novos critérios contábeis impactam o cálculo dos tributos sem desobedecer às regras e princípios tributários, inclusive constitucionais.

Estamos aqui falando em tese, pois é digno de elogios o caminho que a Receita Federal vem até agora seguindo. Ela solicitou ao CPC (do qual é membro permanentemente convidado – e com assídua presença), logo após a edição da Lei n. 12.973/2014, a formação de um grupo de trabalho, formado por dois subgrupos (GTs): um, da própria Receita Federal, e outro do CPC, com o objetivo de, em conjunto, analisarem cada um desses documentos novos sobre o quais a Receita precisa se pronunciar.

É necessário registrar que as decisões da Receita sobre os novos pronunciamentos – ao menos até o presente momento – foram efetivamente precedidas de discussões muito intensas nesse grupo. Ou seja, o CPC participa efetivamente, por meio de seus indicados, capitaneados por um membro efetivo do Comitê, dessas discussões de onde a Receita extrai suas conclusões a respeito de cada artigo de cada pronunciamento (ou revisão, interpretação ou orientação) tratar-se de uma modificação ou não dos critérios anteriormente existentes.

Ainda que esse processo não garanta que, ao cabo, a Receita Federal não irá concluir equivocadamente sobre a existência de mudanças nos procedimentos contábeis, é evidente que tais decisões estão sendo realizadas após intensos debates junto com o CPC, o que reduz significativamente os riscos de avaliação imprópria.

Ademais, convém ponderar que a ausência de manifestação expressa da Receita Federal, revelando qual seu entendimento acerca da aplicação de novos pronunciamentos contábeis, teria como consequência um aumento da insegurança jurídica por parte dos contribuintes, gerando mais contencioso

tributário. Consequentemente, a manifestação expressa e tempestiva da Receita Federal, como praticada até aqui, emitindo instruções normativas e deliberando sobre novos documentos do CPC que entrarão em vigência, são instrumentos de segurança jurídica do contribuinte.

Tudo considerado, a conclusão a que se chega é de que as críticas iniciais merecem ser entendidas apenas como alerta para o caso de uma mudança nessa postura, na medida em que a iniciativa do legislador de garantir, por meio do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014, a neutralidade tributária das novas normas contábeis, em certa medida, vem garantindo a segurança jurídica dos contribuintes, o que merece aplausos.

Além disso, ainda que a previsão contida no parágrafo único – atribuindo à Receita Federal competência para identificar os atos administrativos e dispor sobre procedimentos para anular os efeitos desses atos para apuração dos tributos federais – possa ter como resultado o uso equivocado dessa atribuição, com o órgão fiscal agindo casuisticamente em favor de seus interesses, é preferível ao contribuinte conhecer o entendimento do Fisco – seguindo pelo caminho da segurança jurídica – à escuridão da dúvida. Volta à tona a frase atemporal de Louis Brandeis (1856-1941), juiz da Suprema Corte americana: "A luz do sol é dito ser o melhor dos desinfetantes".

7 CONCLUSÃO

A Lei n. 6.404/1976 foi considerada, à época, uma verdadeira revolução no que tocava às práticas contábeis. Uma segunda revolução nas práticas contábeis brasileiras acontece com o processo de convergência ao padrão contábil IFRS, que toma impulso com a edição da Lei n. 11.638/2007 e atribuição de competência ao CPC.

Com a edição dos atos normativos pelo CPC, surge a questão da aplicabilidade e do "enforcement" de tais atos.

Considerando que o CPC é um Comitê sem personalidade jurídica própria, criado pelo CFC, mas com total independência com relação a esse Conselho, seus atos normativos podem ser considerados diretrizes ou "standards", mas não podem ser considerados normas jurídicas.

Por sua vez, a partir do momento em que tais atos normativos são referendados por órgãos reguladores (ex.: CVM, BACEN, CFC) por meio de atos normativos infralegais (ex.: resoluções, deliberações), tais atos passam a ser aplicáveis aos agentes regulados por esses órgãos.

Ocorre que o campo de aplicação dos atos normativos emitidos pelo CPC ainda é maior, uma vez que todos aqueles voltados às empresas foram referendados e aprovados pelo CFC por meio de resoluções (normas infralegais). Como consequência de tal regulação, todos os contadores se obrigam (enquanto preparadores de demonstrações financeiras) a aplicar os atos normativos do CPC, tendo como consequência a aplicação indistinta dos pronunciamentos do CPC para todas as entidades, excetuadas aquelas em que os órgãos reguladores recusaram a adoção.

Não restam dúvidas ao fato de que, quando os pronunciamentos não contrariam dispositivos expressos em lei, sua aplicação é integral, excetuados os casos em que os órgãos reguladores optam por não os adotar, conforme previamente analisado.

Por outro lado, quando há conflito entre o disposto na lei e o disposto no ato infralegal, não é unânime a posição, entendendo alguns que a lei deve prevalecer, por ser ela hierarquicamente superior ao ato infralegal, ao passo que outros firmam posição no sentido de que a própria lei determina que a CVM só emita normas contábeis em conformidade com os padrões internacionais, o que permitiria dizer que prevalecem inclusive contra disposição expressa contida em lei em sentido contrário.

No campo fiscal, a Lei n. 12.973/2014 teve por objetivo estabelecer os efeitos tributários da Contabilidade segundo o padrão IFRS. Nesse sentido, ora a referida lei estabeleceu ajustes a serem feitos no LALUR, ora se omitiu, de modo que se interpreta que, nos casos de omissão, deliberada ou não, ela aceitou o novo padrão contábil como adequado para fins de tributação.

Ocorre que as normas emitidas pelo CPC estão sujeitas a constantes alterações, sendo que o artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 optou pela neutralidade tributária para as mudanças de critérios contábeis que ocorrerem após a sua publicação, criando o dito "RTTzinho".

Ainda que a opção do legislador de atribuir à Secretaria da Receita Federal do Brasil a competência de "identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais" esteja sujeita a críticas – uma vez que tal instituição pode ser capturada por ter o interesse na arrecadação, além da possibilidade de entender erroneamente que houve alteração de critério contábil, como parece ser o caso da substituição do CPC 30 pelo CPC 47 –, a despeito dessas críticas, a Receita Federal tem mostrado estar trabalhando em forte apoio ao próprio CPC para suas deliberações. A partir de tal análise, verifica-se que a opção do legislador

em atribuir a competência à Receita Federal possui a vantagem de vir garantindo uma maior uniformidade e segurança jurídica ao contribuinte.

8 REFERÊNCIAS

ANDRADE, Álvaro Pereira de. Origem e Evolução Histórica da Contabilidade. In: RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide (Org.). **Estudando Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

ANDRADE FILHO, Emar Oliveira. **O Direito Contábil e a Disciplina Jurídica das Demonstrações Financeiras**. São Paulo: Prognose, 2010.

BATALHA, Wilson de Souza Campos. **A Lei das S.A. e o Imposto de Renda**. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. 4. ed. Bauru: Edipro, 2008.

BRASIL. Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 dez. 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm#art67>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 9 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6385.htm>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm#art295>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 14 maio 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 14 maio 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa n. 1.753, de 30 de outubro de 2017. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 31 out. 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=87571&visao=anotado>>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa n. 1.771, de 20 de dezembro de 2017. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 22 dez. 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=88842>>. Acesso em: 14 fev. 2019.

CARNEIRO, Erymá. **Aspectos Jurídicos do Balanço**. Rio de Janeiro: Revista das Sociedades Anônimas, 1953.

_____. **O Balanço e as Demonstrações Financeiras na Nova Lei das S.A.** Rio de Janeiro: Edição do Autor, 1978.

CHARNESKI, Heron. **Normas Internacionais de Contabilidade e Direito Tributário Brasileiro.** São Paulo: Quartier Latin, 2018.

_____. CPC 47 (IFRS 15): Aspectos Tributários na nova norma contábil sobre receitas. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 40, p. 280, 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC n. 47, de 4 de novembro de 2016.** Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527_CPC_47_Rev_13.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução n. 1.055, de 7 de outubro de 2005. **Diário Oficial da União.** Brasília, DF, 24 out. 2005. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1055.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

DELGADO, Carlos Henrique Crosara. **Contabilidade IFRS e IRPJ.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e Contabilidade – Fundamentos do Direito Contábil.** São Paulo: Trevisan Editora, 2015.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **A Ciência do Direito.** São Paulo: Atlas, 1977.

GUASTINI, Riccardo. **Das Fontes às Normas.** São Paulo: Quartier Latin, 2005.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LOPES, Alexandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem.** São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, Eliseu. Atrocidades contábeis no novo Código Civil. **Revista do Advogado**, São Paulo, v. 22, n. 68, p. 87-99, 2002.

_____. Bulhões e Lamy: Revolucionadores também da Contabilidade Brasileira. In: VENANCIO FILHO, Alberto; LOBO, Carlos Augusto da Silveira; ROSMAN, Luiz Alberto Colonna (Org.). **Lei das S.A. em seus 40 anos.** Rio de Janeiro: Forense, 2017.

_____. Prefácio. In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zabetta Macarini; BIZARRO, André Renato (Coord.). **Lei n. 12.973/2014: um novo marco tributário: padrões internacionais de contabilidade.** São Paulo: Quartier Latin, 2015.

_____; CANADO, Vanessa Rahal. IFRS 15/Pronunciamento CPC 47. Nova norma contábil sobre o reconhecimento de receitas e seus impactos jurídicos. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: controvérsias após a Lei n. 12.973.** São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. V.

_____; DINIZ, Josedilton Alves; MIRANDA, Gilberto José. **Análise Avançada das Demonstrações Contábeis: Uma Abordagem Crítica.** São Paulo: Atlas, 2012.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal.** 3. ed. Coimbra: Almedina, 2005.

NUNES, Renato. **Tributação e Contabilidade: alguns apontamentos sobre as relações entre sistemas jurídico e contábil.** São Paulo: Almedina, 2013.

PINTO, Alexandre Evaristo. A Avaliação a Valor Justo e a Disponibilidade Econômica de Renda. In: LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis**. São Paulo: Dialética, 2016. v. 6.

REALE, Miguel. **Lições Preliminares de Direito**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

ROMEU, Alceu de Castro; MENDES, Celso; CARNEIRO, Paulo Baltazar; PISCITELLI, Roberto Bocaccio. **Contabilidade Tributária** – Doutrina e Direito Contábeis. São Paulo: Atlas, 1985.

SALOTTI, Bruno Meirelles; CARVALHO, Nelson; MURCIA, Fernando Dal-Ri; FLORES, Eduardo. **IFRS no Brasil**: Temas avançados abordados por meio de casos reais. São Paulo: Atlas, 2015.

SAYED, Samir; DUARTE, Sergio Lemos; KUSSABA, Cristiane Tiemi. 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, Fabio Pereria da; FLORES, Eduardo. Lucro contábil versus lucro real: aproximações e distanciamentos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 1, p. 28-53, 2015.

SUNDER, Shyam. **Teoria da Contabilidade e do Controle**. São Paulo: Atlas, 2014.

WEBER, Max. **Historia Económica General**. Ciudad de Mexico: Fondo de Cultura Económica, 2001.

