

EXEGESE DO ART. 58 DA LEI N. 12.973/2014: MODIFICAÇÃO DE MÉTODOS E CRITÉRIOS CONTÁBEIS OU ADOÇÃO DE NOVOS

Elidie Palma Bifano

Bacharel pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Mestra e Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professora no Curso de Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e nos Cursos de Especialização da Faculdade de Direito da PUC/SP, do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) e da Escola de Direito do Centro de Extensão Universitária (CEU Law School) do Instituto Internacional de Ciências Sociais (IICS). Advogada em São Paulo.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Os IFRS e a matéria tributária: a Lei n. 12.973 3 O CPC e seus órgãos integrantes 4 O sistema normativo brasileiro e a competência para elaborar normas contábeis: métodos e critérios contábeis 5 Comentários às questões propostas 6 Referências.

RESUMO: Este trabalho discorre sobre o alcance do art. 58 da Lei 12.973/2014 no que diz respeito à modificação e/ou a adoção de métodos e critérios contábeis emitidos por atos administrativos posteriores à publicação dessa lei.

PALAVRAS-CHAVE: IFRS. Lei 6.404/1976. Normas contábeis. Métodos e critérios.

1 INTRODUÇÃO

Por ocasião da entrada em vigor da Lei n. 6.404, de 15.12.1976, que inovou substancialmente as regras então vigentes sobre as sociedades por ações, bem como sobre o mercado de capitais, foi editado o Decreto-Lei n. 1.598, de 26.12.1977, que alterou a legislação do imposto sobre a renda com o objetivo de adaptá-la a essas inovações, inclusive porque a nova lei societária trazia em seu bojo todo um capítulo (XV) voltado ao exercício social e às demonstrações financeiras. Como é tradição no direito brasileiro, o lucro líquido contido na escrituração comercial sempre foi o marco inicial para apuração do imposto sobre a renda, logo as disposições legais referentes à determinação da renda tributável

deveriam ser conciliadas com as regras então introduzidas na nova lei societária, envolvendo a escrituração contábil e a apuração do lucro líquido.

Com a entrada em vigor da Lei n. 11.638, de 28.12.2007, a lei societária foi alterada para incorporar os chamados padrões internacionais de contabilidade, os IFRS ou *International Financial Reporting Standards*, assim entendidos como um conjunto de normas em matéria contábil, objeto de pronunciamentos emitidos e publicados pelo IASB (*International Accounting Standards Board*). Esses pronunciamentos constituem-se, pois, em padrões contábeis adotados pela maioria dos países, no mundo, com o objetivo de uniformizar práticas¹ contábeis, assim facilitando a consecução de investimentos internacionais.

Por ocasião da entrada em vigor da Lei n. 11.638 ficou assentado que as novas práticas contábeis não teriam reflexos fiscais, devendo, portanto, ser neutras. Ao mesmo tempo também se assentou que a contabilidade não mais seria afetada por práticas tributárias. Cabe, agora, acompanhar o caminho que esses objetivos e determinações legais seguiram.

2 Os IFRS E A MATÉRIA TRIBUTÁRIA: A LEI N. 12.973

Seguindo o bem sucedido exemplo do Decreto-Lei n. 1.598, a Lei n. 12.973, de 13.05.2014, alterou a legislação tributária federal para incorporar as novidades trazidas pelas novas práticas contábeis, tendo em conta, repita-se, que o lucro contábil segue sendo base de cálculo do imposto sobre a renda.

Destaque-se, entretanto, que à época da entrada em vigor das novas práticas contábeis, foi editada a Medida Provisória n. 449, de 03.12.2008, depois convertida na Lei n. 11.941, de 27.05.2009, que neutralizou, para fins fiscais, todas as novas práticas contábeis então introduzidas. Essa solução inaugurada pela Lei n. 11.941 permitiu conciliar as divergências entre o tratamento contábil e o tratamento jurídico de fatos e negócios que a adoção dos IFRS gerava. Assim, a Lei n. 11.941, art. 15 e subsequentes, adotou o chamado Regime Tributário de Transição (RTT), para fins de apuração do lucro real, neutralizando via ajustes os novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei n. 11.638. O dito RTT, ainda de acordo com a Lei n. 11.941, seria aplicado até que entrasse em vigor lei que disciplinasse os efeitos tributários das inovações contábeis então introduzidas e, com isso, até a promulgação da Lei n. 12.973, nenhum efeito fiscal os IFRS produziram.

1. A expressão "práticas contábeis", no contexto deste trabalho, tem o significado de norma ou regra contábil aplicada.

O exame das disposições da Lei n. 12.973, ementa e art. 1º, no que se refere à matéria contábil, objetivamente os IFRS, permite inferir: (i) a legislação tributária resultou alterada em muitos aspectos; (ii) a legislação tributária resultou adaptada em outros aspectos; e (iii) a legislação tributária resultou mantida naquilo em que não foi alterada/adaptada. Destaque-se que, à época da edição da Lei n. 12.973, os padrões contábeis normatizados pelo IASB já vinham sendo objeto de manifestações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado pela Resolução n. 1.055, de 07.10.2005, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sendo a primeira delas editada em 2008, como adiante se verá.

A Lei n. 12.973 revogou a Lei n. 11.941, já incorporando os padrões contábeis até então regulados, neutralizou a maior parte dos efeitos dessas novas práticas, como se observa do minucioso tratamento de neutralização a elas dado pela lei, conquanto tenha absorvido alguns dos novos métodos e critérios contábeis, assim dando-lhes efeitos tributários, como ocorre com o chamado *goodwill* nas aquisições de participações societárias. No que não foi expressamente tratado, como já comentado, orienta a norma que se aplique a legislação então em vigor.

A Lei n. 12.973 se antecipou em relação à introdução de novas práticas contábeis após a sua entrada em vigor, assim dispondo:

Art. 58. 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.

Parágrafo único. Para fins do disposto no *caput*, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais. (grifos nossos).

A leitura do *caput* dessa disposição legal permite inferir que a legislação tributária federal segue, em relação aos IFRS, a mesma trilha outrora desenhada pela Lei n. 11.941, garantindo, sempre, a sua neutralidade para fins fiscais. Contudo, merece especial comentário o parágrafo único do art. 58, acima transcrito, isso porque, a nosso ver, é ele abundante, na medida em que seu *caput* esgota a matéria a ser regulada – e de forma taxativa. Veja-se.

Dispondo o *caput* do art. 58 que a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por força de atos administrativos emitidos com base em competência outorgada por lei comercial, posteriormente à edição da Lei n. 12.973, não tem efeitos fiscais, parece desnecessária a edição de qualquer ato por parte da RFB que referende essa neutralidade, estando os reflexos da prática,

para fins fiscais, plenamente autorizados desde a edição do referido ato administrativo. No máximo se há de entender que esse comando diz respeito à operacionalização da neutralização por procedimentos que assim identifiquem essa movimentação contábil-tributária. De qualquer forma, sua ausência em nada afeta a neutralidade fiscal.

No que tange ao seu alcance e abrangência, é de se afirmar que o art. 58 neutraliza, para fins de tributos federais, quaisquer reflexos de atos administrativos que tratem da introdução, no País, de novas práticas contábeis. Para tanto, são novas práticas contábeis as regras que venham a ser introduzidas por novos pronunciamentos contábeis, bem como aquelas introduzidas em pronunciamentos contábeis anteriores, que tenham sido objeto de revisão e, assim, alterados.

É de se destacar que o *caput* do art. 58 também dispõe que as manifestações contábeis emitidas após a edição da Lei n. 12.973 não terão implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria. Isso significa que o legislador anteviu como possível, no futuro, que as normas contábeis possam ser incorporadas ao sistema normativo tributário e tenham efeito na apuração dos tributos, desde que lei assim o determine. Não é de se estranhar que isso possa ocorrer e diversos fatores podem contribuir para tanto, inclusive a redução de dificuldades e entraves na apuração dos tributos, causados pela adoção da neutralidade e sempre objeto de questionamentos pelos empresários à vista dos riscos que atraem. É certo, porém, que tais mudanças devem observar os princípios constitucionais em matéria tributária, sob pena de inconstitucionalidade.

Após a edição da Lei n. 12.973, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), editou a Instrução Normativa n. 1.753, de 30.10.2017, dispondo sobre os procedimentos para anular os efeitos dos atos administrativos emitidos com base em competência atribuída por lei comercial que contemplem modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis. Esse ato normativo se fez em cumprimento ao disposto no art. 58 da Lei n. 12.973, dizendo respeito, portanto, aos atos emitidos após sua entrada em vigor, no caso, àqueles emitidos tanto pelo CFC como pelo Conselho Monetário Nacional (CMN).

A Instrução Normativa n. 1.771, de 20.12.2017, editada pela RFB, incluiu um Anexo IV à Instrução Normativa n. 1.753, cuidando de neutralizar o CPC n. 47, editado em 22.12.2016.

Destaque-se, porém, que à abrangência do conteúdo normativo do art. 58 escapam institutos contábeis que foram introduzidos com os IFRS e que já **estavam em vigor com a edição da Lei n. 12.973**, como é o caso das transações de capital ou transações entre sócios, os quais, portanto, não foram objeto de

normatização anterior – por impossibilidade jurídica – nem de neutralização pela Lei n. 12.973 ou por qualquer outra lei. Nessa hipótese nos parece legítimo adotar a orientação contábil tendo como limite, para fins tributários, os princípios constitucionais.

De toda sorte e apenas a título de fecho, a neutralidade fiscal introduzida pela lei e regulada pela RFB é, antes de mais nada, uma decorrência da aplicação dos princípios constitucionais atinentes à renda, uma vez que não se pode considerar como acréscimo patrimonial disponível o fruto da aplicação de critérios e métodos contábeis se ele, de fato, não se consubstanciar em renda acrescida e realizada. Na realidade, tais comandos normativos apenas buscaram evidenciar essas situações. Da mesma forma, se houver uma nova prática fiscal que não ofenda os princípios constitucionais, nada impedirá que ela seja adotada também para fins fiscais.

3 O CPC E SEUS ÓRGÃOS INTEGRANTES

De acordo com as considerações introdutórias da Resolução n. 1.055, há uma tendência generalizada entre os países mais desenvolvidos, bem como entre os economicamente mais relevantes, de criar uma entidade ou grupo único, do qual participam todos os interessados na informação contábil, com o fito de, estudando a matéria contábil, elaborar pronunciamentos técnicos contábeis, assim uniformizando práticas. Acrescem, ainda, que desses grupos de trabalho vêm participando representantes de organismos de diversos segmentos da economia envolvidos – ou com competência – para a regulação de práticas contábeis, que encaminham os pronunciamentos gerados pelos grupos de estudo para aprovação e adoção por agentes reguladores.

Por determinação do art. 1º da Resolução CFC n. 1.055, integram o CPC as seguintes entidades voltadas ao mercado de capitais e interessadas na matéria contábil: (i) ABRASCA (Associação Brasileira das Companhias Abertas); (ii) APIMEC NACIONAL (Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais); (iii) BM&FBOVESPA S.A. (Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros); (iv) CFC (Conselho Federal de Contabilidade); (v) IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil); (vi) FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras). Com aprovação dos membros integrantes do CPC, outras entidades podem ser convidadas a integrar-se a esse grupo.

O CPC é, portanto, uma entidade sem personalidade jurídica que se substancia em um grupo de trabalho que opera sob o manto do CFC, como se depreende do art. 11 da Resolução n. 1.055:

Art. 11. Ao Conselho Federal de Contabilidade competirá:

- a) convidar e firmar com as instituições referidas no art. 2º;
- b) fornecer estrutura física, biblioteca, recursos humanos, tecnológicos e outros para o pleno atendimento dos objetivos da presente Resolução que criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC);
- c) dar ampla divulgação das minutas dos Pronunciamentos Técnicos, das suas Interpretações e das Orientações emanadas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC);
- d) viabilizar a promoção de audiências públicas para discussão das minutas de matéria técnica acima referidas;
- e) firmar convênios visando à adoção dos atos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) pelas instituições interessadas na matéria técnica;
- f) manter os contatos necessários para questionar, quando aplicável, as razões pelas quais uma entidade não aderiu e não aprovou ou aprovou os procedimentos técnicos recomendados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC);
- g) firmar convênios, contratos, acordos ou recorrer a quaisquer outras formas de colaboração ou cooperação para o atendimento ao disposto na presente Resolução;
- h) proceder a divulgação, inclusive por via eletrônica, dos atos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e editar, no mínimo a cada seis meses, material de divulgação de tais atos;
- i) firmar convênios com os órgãos reguladores contábeis brasileiros para que estes implementem, em suas respectivas áreas de abrangência, os Pronunciamentos Técnicos, as Orientações e as Interpretações emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e/ou as Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo CFC, deles derivadas; e
- j) fomentar a divulgação dos atos e decisões do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) nas instituições de ensino contábil no Brasil.

De acordo com o art. 3º da mesma Resolução 1.055, o CPC "tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais". O art. 4º, de sua vez, dispõe que é atribuição do CPC "estudar, pesquisar, discutir, elaborar e deliberar sobre o conteúdo e a redação de Pronunciamentos

Técnicos", podendo, além desses Pronunciamentos, também emitir "Orientações e Interpretações" que poderão ser consubstanciadas "em Norma Brasileira de Contabilidade pelo CFC e em atos normativos pelos órgãos reguladores brasileiros", visando, no caso de orientações e interpretações, a dirimir dúvidas quanto à implementação dos Pronunciamentos Técnicos.

A primeira manifestação do CPC consistiu na Orientação (doravante apenas "OCPC") n. 01, ainda no ano de 2008², sendo que os primeiros Pronunciamentos (doravante "CPCs") foram divulgados em 07.10.2010³, e a primeira Interpretação (doravante "ICPC") foi divulgada em 04.12.2009⁴. Por ocasião da edição da Lei n. 12.973⁵, maio de 2014, muita matéria contábil envolvendo os novos padrões contábeis internacionais já havia sido objeto de exame e conseqüente regulação, orientação ou interpretação por parte do CPC. De forma objetiva, é dizer que até essa data contávamos com 46 CPCs (CPC n. 46, divulgado em 20.12.2012), 18 ICPCs (ICPC n. 18, divulgado em 19.09.2013) e 6 OCPCs (OCPC n. 06, de 02.05.2013).

Tendo em vista os antecedentes aqui examinados e à luz do disposto no art. 58 da Lei n. 12.973, acima transcrito, o Colóquio de Direito Contábil e Tributário da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET), de maio de 2019, propõe a nossa análise, sob o tema geral "Modificação de métodos e critérios contábeis ou adoção de novos (exegese do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014)", as seguintes questões:

- 1) Qual o alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014?
- 2) O que deve ser entendido por "novos métodos e critérios contábeis" referidos expressamente no artigo 58 da Lei n. 12.973/2014?
- 3) O artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 se refere apenas a novas normas contábeis ou se aplica também à alteração na interpretação de norma contábil existente?
- 4) Mesmo sem haver norma contábil nova, a mudança de prática contábil "concreta" por uma empresa está no alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014?
- 5) Qual a compatibilidade entre o artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 e a Instrução Normativa 1.771, especialmente com respeito a mudanças que "contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis", do item 1, e que

-
2. OCPC n. 01 – Entidades de Incorporação Imobiliária.
 3. CPC n. 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos; n. 02 – Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis; n. 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa.
 4. ICPC n. 07 – Distribuição de Lucros in Natura.
 5. A Lei n. 12.973 é fruto da Conversão da Medida Provisória n. 627, de 11.11.2013, que, portanto, também colheu as mesmas manifestações do CPC.

"contemplam métodos ou critérios contábeis que divergem da legislação tributária", do item 2?

Para responder às indagações propostas, antes, porém, deve ser examinado o tema da natureza das normas contábeis e sua aplicação no cenário legislativo brasileiro, bem como o que são métodos e critérios contábeis, o que se passa, doravante, a fazer.

4 O SISTEMA NORMATIVO BRASILEIRO E A COMPETÊNCIA PARA ELABORAR NORMAS CONTÁBEIS: MÉTODOS E CRITÉRIOS CONTÁBEIS

4.1 Normas contábeis

4.1.1 Natureza e hierarquia das normas

O vocábulo "norma", do ponto de vista linguístico, tem conteúdo muito amplo, razão pela qual De Plácido e Silva⁶ afirma que:

[...] dentro de seu sentido literal, é tomado na linguagem jurídica como *regra, modelo, paradigma, forma* ou tudo que se estabeleça em lei ou regulamento para servir de *pauta ou padrão na maneira de agir*.

Assim, a *norma jurídica (praeceptum juris)* instituída em lei, vem ditar a orientação a ser tomada em todos os atos jurídicos, impor os elementos *de fundo ou de forma* que se tornam necessários, para que os atos se executem legitimamente. É o *preceito de direito*.

Nela, pois, está contida a *regra* a ser obedecida, a *forma* a ser seguida, ou o *preceito* a ser respeitado. (grifos do autor).

Do quanto interessa a este estudo, é certo que a norma de que aqui se está tratando, é a norma legal. Sobre ela, por oportuno, utiliza-se a definição do mesmo De Plácido e Silva, ou seja, "norma legal, em sentido genérico, é toda norma jurídica ou toda regra, todo preceito emanado do poder competente e fixado em lei ou regulamento". Um importante elemento aqui se colhe: norma legal é criada e imposta por quem tenha competência para tanto, podendo enquadrar-se como lei ou regulamento.

6. **Vocabulário Jurídico**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. v. IV, p. 250-251.

De acordo com a Constituição Federal, art. 48, compete ao Poder Legislativo dispor sobre matéria de sua competência, elaborando as correspondentes leis, por iniciativa própria, do Presidente da República ou de qualquer das demais pessoas referidas no seu art. 61. A elaboração de leis pelo Congresso Nacional obedece ao processo legislativo previsto no art. 59 do texto constitucional, nos seguintes termos:

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

- I – emendas à Constituição;
- II – leis complementares;
- III – leis ordinárias;
- IV – leis delegadas;
- V – medidas provisórias;
- VI – decretos legislativos;
- VII – resoluções.

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

As normas integrantes do sistema legislativo estão dispostas em ordem hierárquica de observância, ou seja, a Constituição Federal é a norma máxima que se impõe a todas as demais, assim como a todos os cidadãos. Na sequência, vêm as demais normas, sempre em ordem prevalente de observância, de tal forma que uma emenda constitucional ou uma lei complementar à Constituição não podem ter conteúdo que viole o texto constitucional, e assim sucessivamente.

No que tange ao regulamento, também qualificado por De Plácido e Silva como norma legal, a sua edição está prevista no art. 84 do Texto Maior, a saber:

Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

[..]

IV – sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como **expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;**

[..] (grifos nossos).

O decreto é a forma determinada pela Constituição para que o Poder Executivo se manifeste, quer no sentido de dar cumprimento a suas atribuições, quer para regulamentar a aplicação de lei emanada do Poder Legislativo, hipótese em que é denominado "decreto regulamentar" ou simplesmente "regulamento". O decreto, nos termos aqui comentados, não se insere no processo legislativo porque não é regra oriunda do Poder Legislativo e, no máximo, pode regulamentar

norma oriunda do Congresso Nacional, quando seu conteúdo estará adstrito e limitado ao disposto na lei que regulamenta.

Além do decreto, inclusive regulamentar, o Poder Executivo, por seus múltiplos escalões, edita uma infinidade de outras normas necessárias para o fiel cumprimento de suas atividades, tais como portarias, resoluções, circulares, instruções, cartas circulares, comunicados e similares. Esses atos, de nível hierárquico inferior, estão submetidos aos atos a que se referem, sejam as leis oriundas do Poder Legislativo, sejam os decretos, inclusive regulamentares, emanados do Poder Executivo.

4.1.2 As entidades que estudam e elaboram matéria contábil

A Lei n. 11.638 também alterou a Lei n. 6.385, de 07.12.1976, que regula o mercado de valores mobiliários, introduzindo o art. 10-A, nos seguintes termos:

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

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

A entidade referida pelo art. 10-A, como visto, é o CPC, que não tem personalidade jurídica, compondo-se, apenas, como grupo de trabalho, albergado pelo CFC. Contudo, o grupo de trabalho, como disposto no art. 10-A, é formado por órgãos governamentais e representantes da sociedade civil interessados no tema contábil. Assim, para deslindar a questão voltada à natureza jurídica das entidades que compõem o CPC, bem como dos atos normativos que expedem, se faz necessário adentrar no exame da legislação pertinente.

O Decreto-Lei n. 200, de 25.02.1967, trata da organização da administração pública federal, dispondo:

Art. 4º. A Administração Federal compreende:

I – A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios.

II – A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:

a) Autarquias;

b) Empresas Públicas;

c) Sociedades de Economia Mista.

d) fundações públicas.

Parágrafo único. As entidades compreendidas na Administração Indireta vinculam-se ao Ministério em cuja área de competência estiver enquadrada sua principal atividade. (grifo nosso).

Dos órgãos que integram o CPC, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) é uma **entidade autárquica** em regime especial, vinculada ao Ministério da Fazenda, com personalidade jurídica e patrimônio próprios, dotada de autoridade administrativa independente, ausência de subordinação hierárquica, mandato fixo e estabilidade de seus dirigentes, e autonomia financeira e orçamentária, criada pela Lei n. 6.385, art. 5º. O CFC, de sua vez, foi criado e é regido pelo Decreto-Lei n. 9.295, de 27.05.1946, sendo que o Supremo Tribunal Federal, na ADI 1.717-6, entendeu, em relação aos organismos de fiscalização de atividades profissionais, dos quais o CFC faz parte, que:

Os conselhos de fiscalização profissional, posto **autarquias** criadas por lei e ostentando personalidade jurídica de direito público, exercendo atividade tipicamente pública, qual seja, a fiscalização do exercício profissional, submetem-se às regras encartadas no art. 37, II, da Constituição do Brasil/1988, quando da contratação de servidores. (RE 539.224, 22.05.2012, MS 26.149, 16.09.2014, MS 26.424, 19.02.2013) (grifo nosso).

Assim, é de se concluir que o CFC também é uma autarquia especial corporativa dotada de personalidade jurídica de direito público, integrando a administração pública federal.

No que tange às agências reguladoras dos vários segmentos de atividades pelas quais atua a economia brasileira, elas também são, por designação legal, entidades integrantes da Administração Pública Federal indireta, submetidas a regime autárquico especial e vinculadas aos vários ministérios, com função de

órgãos reguladores. O Banco Central do Brasil também é autarquia, consoante o art. 8º da Lei n. 4.595, de 31.12.1964⁷.

O art. 5º do Decreto-Lei n. 200 define autarquia como "o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada". Assim, sendo os conselhos profissionais e/ou agências reguladoras considerados como autarquias, é certo que, por suas finalidades, desenvolvem função própria do Estado, de administração e fiscalização, razão pela qual podem cumprir sua tarefa de forma ampla, inclusive emitindo instruções e normas para direcionar comportamentos de seus jurisdicionados.

Os integrantes do CPC representantes da sociedade civil, sejam pessoas físicas ou jurídicas, têm personalidade de direito privado, na forma da Constituição Federal e do Código Civil, sendo que não desfrutam de poder de fiscalização ampla, como garantido às autarquias, exceto aquele que lhes tenha sido atribuído por norma ou estatuto das entidades de direito privado a que se vinculem e, ainda assim, apenas no universo dos integrantes de tais entidades⁸.

À vista desses fatos, passa-se a examinar a natureza dos atos expedidos quer pelo CPC, quer pelos membros que o integram, voltados às práticas contábeis.

4.1.3 A natureza das determinações contábeis emanadas do CPC e de seus membros

O CPC, como dito, não tem personalidade jurídica, logo, não tem competência para emitir atos vinculativos ou obrigatórios. Suas manifestações são recomendações que se consubstanciam em orientações e pronunciamentos, na forma do art. 10-A da Lei n. 6.385. Tais manifestações técnicas tampouco têm força vinculativa entre os próprios membros que discutiram a matéria no âmbito do CPC, e isso se conclui das determinações da Lei n. 6.385, que faculta a essas pessoas adotarem ou não tais recomendações. Assim, como se observa, uma vez definida a posição técnica dos integrantes do CPC, cabe a cada um deles, a seu

-
7. Também são autarquias as universidades públicas, como se observa da Universidade de São Paulo (USP), autarquia especial, cuja finalidade é o desenvolvimento e a promoção da cultura por meio do ensino e da pesquisa (Decreto n. 52.326, de 16.12.1969). A USP, conquanto autarquia, participa do CPC por intermédio de seus especialistas, sem contudo editar normas em matéria contábil.
 8. É o caso do IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), pessoa jurídica de direito privado, sem fins econômicos, que tem por finalidade congregar, associativamente, os auditores independentes e os contadores de todas as áreas de atividades contábeis, no País.

juízo e na hipótese de exercer atribuição de caráter regulamentar, adotar ou não a conclusão obtida. Nesse caso, se a entidade participe do CPC decidir adotar a prática contábil recomendada, ela deverá publicar documento oficial divulgando a seus jurisdicionados que esse é o entendimento sobre a matéria, o qual passa a ser de obrigatória observância por todos.

É de praxe que, por ocasião da divulgação dos CPCs, constem da publicação todas as entidades que, tendo participado do debate, subscrevem o entendimento do grupo. Dessa forma, a aceitação das recomendações emanadas do CPC não é uniforme, variando as entidades que o incorporam a depender do tema ou das medidas político-econômicas objetivadas por um ou outro segmento. Há muitos casos de não adoção dos IFRS, no todo ou em parte, como ocorre com o BACEN e a RFB.

Os atos normativos emitidos por essas entidades, no geral autarquias que têm o poder de regular as atividades de seus jurisdicionados, caracterizam-se como atos administrativos, necessários ao bom andamento do Estado, não qualificados como leis, de vez que não emanam do Poder Legislativo, mas de obrigatória observância por seus destinatários, à exceção dos atos que sejam emitidos com notória violação de norma legal. Consequentemente, ao incorporarem as recomendações do CPC, emitindo atos que assim as consignam, tais entidades estão legislando, editando normas que compelem os jurisdicionados e que se inserem na categoria de normas infralegais.

Destaque-se que o descumprimento das determinações emanadas dessas autarquias leva o infrator a responder por seus atos, sujeitando-o a sanções específicas previstas no corpo normativo dessas entidades. Portanto, afasta-se que possa um jurisdicionado da CVM ou da CFC, por exemplo, furtar-se ao cumprimento das disposições atinentes aos pronunciamentos do CPC por essas entidades incorporados, exceto se eivados de ilegalidade.

4.2 O que são critérios e métodos contábeis?

"Critério" tem o significado geral de 'regra que permite distinguir algo', 'norma de avaliação ou de escolha'⁹. De sua vez, "método", também de maneira geral, é 'procedimento, técnica ou meio de fazer algo, de acordo com um plano'¹⁰. "Metodologia"¹¹ é um 'corpo de regras que se ocupa dos métodos', entretanto,

9. Veja-se HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 875.

10. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**, p. 1.910.

11. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**, p. 1.911.

essa designação é, muitas vezes, utilizada para indicar um corpo de regras voltado a atingir uma finalidade, assim confundindo-se "método" com "metodologia".

A Lei n. 6.404, de 15.12.1976 dispõe:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar **métodos ou critérios contábeis** uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de **métodos ou critérios contábeis**, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de **métodos ou critérios** contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. (grifos nossos).

Os arts. 183 e 184 da Lei n. 6.404, ao tratar da avaliação dos ativos e passivos, no balanço, fazem expressa referência aos **critérios** de avaliação, indicando, como tendo essa natureza, **de critério**: (i) o valor justo; (ii) o valor de custo de aquisição; (iii) o valor de produção; (iv) o valor resultante de equivalência patrimonial; (v) o valor de custo de aquisição deduzido de depreciação, amortização ou exaustão; (vi) o valor atualizado, no caso de obrigações. Também se insere como critério, pela lei, a análise periódica para determinar a recuperação dos valores registrados nas contas de imobilizado e intangível, a fim de que sejam registradas eventuais perdas de capital e ajustados os critérios de vida econômica do bem.

A operacionalização de um critério se faz pelo método recomendado em lei para sua apuração. Ou seja, o primeiro referencial para cumprir o disposto no art. 183 é buscar na lei como deve ele ser apurado.

Nas hipóteses em que o critério de avaliação é o valor justo, o § 1º do art. 183 da Lei n. 6.404 nos dá a rota ao indicar a forma pela qual ele será determinado, portanto, o seu método ou sua metodologia de apuração. Assim, considera-se valor justo: (i) o preço pelo qual estoques possam ser repostos, mediante compra no mercado; (ii) o preço líquido de realização de bens ou direitos destinados à venda, o valor mediante o qual possa ser vendido no mercado; e (iii) o valor líquido de alienação a terceiros, para investimentos e outros.

Quanto aos direitos classificados no imobilizado e intangível, o critério é a escrituração pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão, na forma disposta pelo § 2º do art. 183, que indica como esses ativos terão seu valor diminuído pela realização do capital aplicado.

O art. 248 da Lei n. 6.404 dispõe sobre o método da equivalência patrimonial de investimentos em sociedades coligadas ou em controladas, determinado como critério de avaliação pelo art. 183 da mesma lei. Ora, o que se depreende é que, sendo o critério de avaliação dessas participações societárias a metodologia da equivalência patrimonial, o art. 248 nada mais faz do que operacionalizá-la, determinando como será calculada.

À vista do exposto, é possível afirmar que a lei societária contempla critérios ou regras que indicam **como devem ser avaliados** os itens do ativo e do passivo do balanço das entidades, dispondo, também, sobre o procedimento para se efetivar essa avaliação, o método para tanto.

É de se destacar que os critérios de avaliação resultam na "alma" das práticas contábeis, pois são eles que dão à demonstração financeira a musculatura necessária às indicações de que os usuários da contabilidade precisam para determinar os caminhos a tomar com seus investimentos.

Como premissa neste estudo, portanto, adota-se que critério é regra de avaliação, e método é procedimento para efetivar ou apurar o critério.

5 COMENTÁRIOS ÀS QUESTÕES PROPOSTAS

À vista destes comentários preliminares, passamos a responder às questões formuladas.

5.1 "Qual o alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014?"

O art. 58 da Lei n. 12.973, *caput*, afirma expressamente:

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.** (grifos nossos).

A finalidade precípua dessa disposição é neutralizar as práticas contábeis que venham a ser introduzidas após a edição da Lei n. 12.973, mediante ato normativo do CFC, da CVM, do BACEN e de todos os demais agentes reguladores

de atividades envolvidos com os vários segmentos da economia, os quais adotem as recomendações do CPC. Além disso, o art. 58, sob comentários, deixa também claro que as manifestações contábeis emitidas após a edição da Lei n. 12.973 não terão implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria. Isso significa que o legislador anteviu como possível e perfeitamente cabível, no futuro, que as normas contábeis possam ser incorporadas ao sistema normativo tributário e tenham efeito na apuração dos tributos, desde que lei assim o determine.

Não é de se estranhar que isso possa ocorrer e diversos fatores podem contribuir para tanto, inclusive a redução de dificuldades e entraves na apuração dos tributos, hoje consignados por vários segmentos da atividade econômica. Diga-se que o custo advindo da neutralização das práticas contábeis ainda não foi determinado, mas por certo ele é muito grande, sendo apenas retórico afirmar-se que as entidades têm apenas um balanço – o societário –, quando são obrigadas a “refazê-lo” para fins fiscais. É certo, porém, que tais mudanças, se vierem a ocorrer, deverão observar os princípios constitucionais em matéria tributária, especialmente quanto à adoção de critérios e métodos, sob pena de inconstitucionalidade.

Contudo, é de se atentar que não são quaisquer práticas contábeis que serão objeto de neutralização, **mas somente aquelas que envolvam a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis**. Ora, como métodos e critérios contábeis estão referidos ao reconhecimento e registro de ativos e de passivos, por certo o principal objetivo da contabilidade é concluir que outras práticas contábeis, que não essas, não estariam neutralizadas ou, até mesmo, poderiam ser adotadas.

A nosso ver, inserem-se como novas práticas contábeis, para fins de aplicação do art. 58, tanto as regras que venham a ser introduzidas por novos pronunciamentos contábeis, como o fruto da revisão de pronunciamentos contábeis anteriores, que venham a ser alterados.

No que tange ao seu alcance e abrangência, é de se afirmar que o art. 58 neutraliza apenas tributos federais, pois a Lei n. 12.973 não tem a natureza de lei nacional que possa compelir outros entes tributantes. Destaque-se, a título de observação, que as novas práticas contábeis já vêm trazendo surpresas e entendimentos incorretos no que tange ao cálculo do ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação), no caso de transferência de participações societárias, especialmente nas hipóteses em que o valor justo é utilizado como critério e método de avaliação, assim afetando o patrimônio das entidades.

5.2 "O que deve ser entendido por 'novos métodos e critérios contábeis' referidos expressamente no artigo 58 da Lei n. 12.973/2014?"

O tema voltado à distinção entre critérios e métodos foi abordado em 4.2 *retro*, pois essa diferenciação era essencial, a nosso ver, para deslindar o que seriam novos métodos e critérios contábeis. Com base nessas conclusões, é possível afirmar que são novos critérios contábeis todas as regras que dizem respeito à avaliação de itens patrimoniais introduzidas pelas regras do IFRS e que antes não tinham sido adotadas pelas autoridades reguladoras do exercício da profissão de contadores e auditores no Brasil. De outro lado, são novos métodos os procedimentos determinados pelo IFRS para dar efetividade a esses novos critérios contábeis.

Exemplificativamente e de forma breve, se o critério de avaliação de um ativo, para fins de reconhecimento contábil, é determinado como sendo o valor justo, se há de buscar na Lei n. 6.404, ou em pronunciamento do CPC que cuide do registro desse item patrimonial, a forma pela qual o critério será efetivado, em seu passo a passo, como já comentado para o § 1º do art. 183 da Lei n. 6.404.

5.3 "O artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 se refere a novas normas contábeis ou se aplica também à alteração na interpretação de norma contábil existente?"

De acordo com Carlos Maximiliano, a interpretação de norma que emana do próprio poder que fez o ato cujo sentido e alcance ela declara, denomina-se autêntica¹². Esclarece que esse tipo de interpretação caiu em desuso, sendo substituído pela interpretação doutrinal, a única que, a seu ver, merece credibilidade, dividindo-a em judiciária e doutrinal, propriamente. Dado o fato de a interpretação autêntica emanar do próprio órgão que editou o ato interpretado, não há interpretação, há nova norma que pode cingir-se ou não ao ato anterior, visto que o intérprete, na verdade, está exercitando sua competência.

São raros os casos de normas interpretativas no âmbito do Poder Legislativo, sendo elas editadas, muitas vezes, em circunstâncias de obscuridade da lei original. O sistema normativo, entretanto, dispõe do decreto, das instruções normativas, das resoluções que objetivam minuciar o cumprimento da lei, assim sanando dúvidas sem, contudo, poder alterá-la.

12. MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 9. ed. 3. tir. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 87-94.

No caso do CPC, entretanto, as interpretações são de pronunciamentos por ele emitidos¹³, ou, às vezes, são interpretações de matéria que ainda não foi objeto de pronunciamento do CPC, como ocorre com a ICPC que trata de concessões públicas. Ora, é nítido que no caso do CPC, as chamadas ICPCs se consubstanciam em nova manifestação sobre o tema, visto que a simples declaração do alcance do conteúdo de um pronunciamento, pela autoridade que o emitiu, é novo conteúdo que se lhe agrega, alterando a regra anterior; portanto, norma nova. No dizer de Carlos Maximiliano, "é quase impossível fazer uma norma exclusivamente interpretativa, simples declaração de sentido e alcance da outra; em verdade, o que se apresenta com esse caráter, é uma nova regra semelhante à primeira e desta modificadora de modo quase imperceptível"¹⁴.

A interpretação autêntica do CPC, caracterizando-se como norma nova, nos termos acima, somente poderia aplicar-se a situações futuras, diferentemente da interpretação de uma norma, que se aplica a todos os fatos anteriores e posteriores albergados pela norma interpretada. A interpretação autêntica poderia contrariar o sentido da norma interpretada, uma vez que editada pelo próprio órgão de onde emanou a norma original, que tudo faz no exercício da competência que lhe foi dada.

De forma objetiva, respondendo à questão proposta, o art. 58 da Lei n. 12.973, quando se refere a novas normas contábeis, aplica-se a pronunciamentos que introduzem novos critérios e métodos, suas alterações, suas interpretações, visto que também são normas, e às alterações nessas interpretações.

5.4 "Mesmo sem haver norma contábil nova, a mudança de prática contábil 'concreta' por uma empresa está no alcance do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014?"

Para examinar a questão, nos valeremos do conteúdo da expressão "práticas contábeis" adotado para este estudo e referido na nota de rodapé n. 1, acima: "a expressão 'práticas contábeis' [...] tem o significado de norma ou regra contábil aplicada".

O art. 186, § 1º, da Lei n. 6.404, dispõe que serão considerados como ajustes de exercícios anteriores "apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes". Com isso, o contador

13. Veja-se a ICPC n. 19 – Tributos –, referida a uma série de pronunciamentos sobre a matéria e editada a pretexto de demonstrar os critérios de sua contabilização.

14. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 9. ed. 3. tir. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 92.

está autorizado a efetivar mudanças de critério contábil, portanto, de avaliação, para efeito de reconhecimento de ativos e de passivos.

Regulando essa matéria, o CPC n. 23, de 26.06.2009 trata, dentre outros temas, da mudança de estimativas contábeis, definindo-a como "ajuste nos saldos contábeis de ativo ou de passivo, ou nos montantes relativos ao consumo periódico de ativo, que decorre da avaliação da situação atual e das obrigações e dos benefícios futuros esperados associados aos ativos e passivos. As alterações nas estimativas contábeis decorrem de nova informação ou inovações e, portanto, não são retificações de erros". O item 14 desse Pronunciamento somente aceita mudança de critério contábil, por uma entidade, quando: "(i) for exigida por Pronunciamento, Interpretação ou Orientação; ou (ii) resultar em informação confiável e mais relevante nas demonstrações contábeis sobre os efeitos das transações, outros eventos ou condições acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho ou dos fluxos de caixa da entidade".

A mudança nas estimativas contábeis, por uma entidade, é tema muito relevante, de tal forma que a CVM, no Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP/n. 01/2019, de 11.01.2019, esclarece em seu item 8, no que tange a mudanças de políticas contábeis, a necessidade de divulgação de todas as informações relevantes para compreensão dos ajustes efetuados, inclusive no que se refere às razões pelas quais a aplicação de uma nova política contábil, se for o caso, proporciona informação confiável e mais relevante. Destaca também que os pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC permitem, muitas vezes, a adoção de mais de uma política contábil diferente, contudo, isso não significa que a administração da companhia tenha a prerrogativa de migrar de uma política para outra, ao sabor de conjunturas econômicas e apenas para atender seus interesses. Por fim, cita o CPC n. 28, item 31:

O Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro afirma que uma alteração voluntária na política contábil deve ser feita apenas se a alteração resultar numa apresentação mais apropriada das operações, de outros acontecimentos ou de condições nas demonstrações contábeis da entidade. **É altamente improvável** que uma alteração do método do valor justo para o método do custo resulte numa apresentação mais apropriada. (grifos nossos).

Com isto se conclui que a mudança de uma prática contábil, por uma entidade, observa regras específicas **sempre que disser respeito a critérios e métodos**, o que nos parece ser a regra geral. Exceções, contudo, podem haver, e, se resultarem em mudança de estimativa, volta-se ao conceito já descrito.

Ao que tudo indica, a mudança de prática contábil "concreta" está autorizada se decorrer de orientação de nova manifestação do CPC ou se dela resultar informação de melhor qualidade. Com isso, na situação proposta pelo Colóquio, pode haver mudança de prática contábil "concreta" se a nova prática tornar a informação mais confiável. Se a adoção da nova prática implicar a migração para pronunciamento já aprovado, ela estará amparada pelo art. 58, ainda que sem manifestação da RFB, nesse sentido. Se a nova prática não tiver sido objeto de manifestação do CPC, embora adotada em outras jurisdições, ela poderá gerar efeitos tributários, observando-se, nesse caso, os limites constitucionais aplicáveis.

5.5 "Qual a compatibilidade entre o artigo 58 da Lei n. 12.973/2014 e a Instrução Normativa 1.771, especialmente com respeito a mudanças que 'contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis', do item 1, e que 'contemplam métodos ou critérios contábeis que divergem da legislação tributária', do item 2?"

A Instrução Normativa n. 1.771 foi editada para atender o disposto no parágrafo único do art. 58 da Lei n. 12.973, que delega à RFB a tarefa de identificar os atos administrativos que incorporam os pronunciamentos do CPC e dispor sobre os procedimentos para anular os seus efeitos. A Instrução Normativa n. 1.771 anulou os efeitos fiscais do CPC n. 47, além de editar um anexo à Instrução Normativa n. 1.753, que já cuidara de outras manifestações de agentes reguladores acerca de alguns CPCs.

Já, de antemão, deixamos claro que o CPC n. 47, que trata de receita de contrato com cliente, não estabelece qualquer novo critério ou método contábil novo. Seu objetivo declarado é estabelecer os princípios que uma entidade deve aplicar para reconhecer as receitas decorrentes da transferência de bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços. A terminologia é nova para institutos antigos, na verdade trata-se do registro do preço recebido pela venda de bens e pela prestação de serviços.

Nessa toada, uma entidade, para registrar a receita, fruto de suas atividades sociais, deve observar diversas etapas, tais como: reconhecimento do contrato pelas partes, identificação da obrigação de *performance*, ou o que se deve entregar/prestar ao comprador/tomador, satisfação da obrigação de *performance* ou cumprimento da obrigação e mensuração do preço e cor-

respondente registro da receita. O CPC n. 47, como se observa, não introduz critérios e métodos novos para o registro de receitas, nos termos já comentados, apenas introduz um novo processo de interpretação do negócio de venda de bens e serviços, para fins de registro contábil. **Trata-se da aplicação do princípio da essência sobre a forma e não da aplicação de qualquer critério de avaliação de itens patrimoniais.** Conseqüentemente, o CPC n. 47 não se subsume à categoria de manifestações cobertas pelo art. 58 da Lei n. 12.973, ou seja, pronunciamentos que introduzam modificação ou adoção de métodos e critérios contábeis.

É certo que o CPC n. 47 trata de avaliação de certos itens para fins de registro contábil, como ocorre com a chamada "contraprestação não monetária" (item 66), hipótese em que, para determinar o preço de transação para contratos nos quais o cliente promete contraprestação que não seja pagamento em dinheiro, a entidade deve mensurá-la pelo valor justo, que já é neutro para fins fiscais. Isso não significa que se tenha inserido critério de avaliação ou método de registro novo. Esse fenômeno também se repete na hipótese de "contraprestação a pagar ao cliente" (item 70) e é só. Portanto, o CPC n. 47 não precisaria, rigorosamente, ser objeto de qualquer normatização por parte da RFB, cabendo ao seu usuário adotá-lo para todos os fins, inclusive fiscais.

Por fim, resumindo, não há a mínima **compatibilidade** entre o art. 58 da Lei n. 12.973 e a Instrução Normativa n. 1.771, resultando ser ela abundante e desnecessária, pois foge ao escopo do art. 58. Conclui-se, portanto, que esse ato administrativo não tem base legal e, no mínimo, pode ser desconsiderado ou utilizado pela empresa, se assim lhe convier, sem perder de vista os princípios constitucionais que regem a matéria.

6 REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 fev. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. 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, 28 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.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.717-6**. Brasília, DF, 2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266741>>. Acesso em: 14 fev. 2019.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP/n. 01/2019**, de 11 de janeiro de 2019. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/oficios-circulares/snc-sep/anexos/ocsncsep0119.pdf>>. Acesso em: 14 fev. 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC n. 23, de 26 de junho de 2009**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/296_CPC_23_rev%2012.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. **CPC n. 47, de 4 de novembro de 2016**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/528_CPC_47%20Relatorio%20audpub%20final.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.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p. 875.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 9. ed. 3. tir. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 87-94.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. v. IV, p. 250-251.

