

A INTERPRETAÇÃO DE NORMAS CONTÁBEIS NO PADRÃO IFRS

Victor Borges Polizelli

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Graduado em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. Graduado em Direito pela Faculdade de Direito da USP. Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário Internacional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Professor do Mestrado Profissional do IBDT, nas matérias de Políticas Públicas de Tributação Internacional, Desafios da Tributação do Comércio Eletrônico Internacional e Preços de Transferência. Advogado em São Paulo.

Dora Pimentel Mendes de Almeida

Graduada em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário Internacional e Direito Tributário Nacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogada em São Paulo.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Fontes e estrutura das normas de contabilidade societária 3 Critérios de interpretação de normas contábeis do padrão IFRS 4 Conflitos normativos no Direito Contábil 5 Referências.

RESUMO: O presente artigo visa à identificação e análise dos critérios de interpretação das normas contábeis atualmente aplicáveis no Brasil, com a apresentação de casos práticos que demonstram relevância em matéria tributária. Inicialmente, parte-se do Direito Privado e Comercial para analisar questões como a definição e o papel de princípios e regras contábeis, sua relação hierárquica e o papel da lei. Em seguida, abordam-se as regras de interpretação previstas no Pronunciamento Contábil CPC 23, aplicáveis na ausência de normas específicas, com a discussão de exemplos de lacunas da legislação contábil e as alternativas para seu preenchimento. Ao final, são traçados alguns apontamentos acerca dos eventuais conflitos entre as regras dispostas nos pronunciamentos e as regras prescritas na legislação brasileira, especificamente na Lei n. 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas).

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade. Interpretação. Normas contábeis. IFRS. CPC 23.

1 INTRODUÇÃO

A interpretação de normas do Direito Contábil apresenta particularidades que podem causar estranheza a operadores de outros ramos do Direito, especialmente para quem está acostumado com o Direito Tributário e busca orientações e regras no Direito Contábil, muitas vezes impregnado de uma visão restritiva que advém do Direito Público e que preza a imposição de maiores restrições quanto à hierarquia, legalidade e segurança jurídica.

Tomando-se como pressuposto que os critérios de interpretação devem variar conforme varia o ramo do Direito¹, a interpretação de normas contábeis deve seguir os cânones interpretativos do Direito Comercial. O Direito Contábil é parte integrante do Direito Comercial e, como tal, deve seguir métodos interpretativos próprios do Direito Privado. No Direito Comercial, sobrelevam-se em importância os usos, costumes e praxes mercantis, atribui-se enorme valor à liberdade de contratar e os critérios de analogia e equidade são considerados alguns dos principais pontos de apoio para a interpretação².

A adoção do padrão IFRS no Brasil trouxe consigo um arcabouço completo e estruturado de critérios de interpretação de normas contábeis que inverte drasticamente a hierarquia de atos normativos, gerando um contexto no qual os aplicadores da legislação contábil atribuem mais importância à regulamentação administrativa do que à própria lei e aos princípios.

O presente estudo visa à identificação e discussão dos critérios de interpretação das normas contábeis atualmente aplicáveis no Brasil, com a apresentação de casos práticos que demonstram relevância prática em matéria tributária. Parte-se do próprio Direito Privado e Comercial para analisar questões como a definição e o papel de princípios e regras contábeis, sua relação hierárquica e o papel da lei. Em seguida, serão abordadas as regras de interpretação previstas no CPC 23, aplicáveis na ausência de normas específicas, com a discussão de exemplos de lacunas da legislação contábil e as alternativas para seu preenchimento. Ao final, são traçados alguns apontamentos acerca dos eventuais conflitos entre as regras dispostas nos pronunciamentos e as regras prescritas na legislação brasileira, especificamente na Lei n. 6.404/1976 ("LSA").

-
1. MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 246 (item 357).
 2. MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 257-258 (item 382).

2 FONTES E ESTRUTURA DAS NORMAS DE CONTABILIDADE SOCIETÁRIA

Num primeiro passo, é importante esclarecer quais são as fontes relevantes de normas de contabilidade societária e qual é a estrutura que se deve ter em conta no momento da sua aplicação em casos concretos. O Direito Comercial e também as normas de contabilidade societária não encontram muitos pontos de contato com a Constituição Federal. Os princípios aplicáveis em matéria contábil não derivam sua importância de uma previsão constitucional que lhes confira posição hierarquicamente mais elevada. Os princípios contábeis são princípios meramente legislativos³. Eles se encontram plasmados na legislação comercial e seus detalhes são especificados por regulamentação ditada pelos órgãos reguladores.

O principal ponto de referência na hierarquia das fontes do Direito se encontra no nível de lei ordinária, no que é importante divisar qual é o papel dado à LSA e ao Código Civil na regulamentação contábil de entidades de tipos societários distintos. Além disso, convém comentar brevemente qual é a relação entre princípios e regras e como o IFRS leva à aplicação de um modelo de hierarquia invertida.

2.1 Fontes das normas de contabilidade societária

Em linhas gerais, a contabilidade se dedica a desenvolver um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações que objetivam fornecer informações úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações referentes à entidade que é objeto de contabilização⁴. A contabilidade brasileira tradicionalmente apresentou uma escassez de instrumentos normativos e regras codificadas. Somente na década de 1970 uma série de regras disciplinando as demonstrações financeiras foi introduzida por intermédio das normas comerciais⁵.

3. O debate sobre os princípios na Alemanha, conforme reporta Bowitz, permite que se cogite do reconhecimento de três categorias: princípios constitucionais sistêmicos, subprincípios com força constitucional e princípios meramente legislativos. Estes últimos ajudam na construção do sistema jurídico sem, no entanto, deter força constitucional. Sua posição hierárquica se situa num nível normativo intermediário situado entre a Constituição e a legislação. BOWITZ, Maximilian. *Das objektive Nettoprinzip als Rechtfertigungsmaßstab im Einkommensteuerrecht: Eine Untersuchung zum Verfassungsrang eines Besteuerungsprinzips und zur Rechtfertigung gesetzgeberischer Einzelentscheidungen vor der Grundentscheidung*. Baden-Baden: Nomos, 2016. p. 11.
4. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 150-155 (Cap. 2, Seção 2.1).
5. POLIZELLI, Victor Borges. Accounting and Taxation: Brazil. In: GRANDINETTI, Mario (ed.). **Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34**. A comparative approach. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International BV, 2016. p. 85-86.

Nesse contexto, é principalmente na Lei n. 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações – “LSA”) que há décadas tem-se concentrado a introdução de dispositivos legais em matéria contábil, especialmente em vista das alterações promovidas pela Lei n. 11.638/2007, que buscou a convergência da contabilidade brasileira com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários⁶. Atualmente, as regras contábeis brasileiras estão previstas nos arts. 175 a 205 da LSA, bem como nos arts. 1.177 a 1.195 da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil).

A LSA ocupa papel central não só na disciplina de normas contábeis aplicáveis às sociedades por ações e outras entidades expressamente submetidas a ela⁷, como também regula determinadas questões contábeis aplicáveis às demais sociedades (limitada, simples etc.). Como já pudemos afirmar, as disposições do Código Civil em matéria contábil são anacrônicas e desprovidas de eficácia normativa própria. Para as sociedades de responsabilidade limitada, por exemplo, faz mais sentido empregar as disposições legais da LSA naquilo que forem condizentes com os ditames do Código Civil⁸.

A fronteira com relação a quais dispositivos da LSA devem se aplicar para as sociedades regidas pelo Código Civil é difícil de se estabelecer. De maneira geral, pode-se afirmar que os arts. 175 a 188 da LSA são aplicáveis quase que integralmente às sociedades limitadas, ao passo que os arts. 189 a 205 devem ter aplicação restrita, pois, em muitas passagens, refletem particularidades das sociedades por ações.

Ainda no que respeita à LSA, há dois pontos importantes que merecem destaque. A legislação contábil prevista na LSA consiste num modelo normativo claramente aberto e esta constatação se confirma pela presença e importância

-
6. “Há três décadas no Brasil só se faz um tipo de contabilidade, a baseada na Lei n. 6.404/1976. Diferenças de práticas contábeis entre diferentes empresas existem, mas elas não são ocasionadas, por exemplo, por uma ser ‘Limitada’ e outra ser ‘S.A.’; o que pode provocar tais distinções são as atividades. Óbvio, uma instituição financeira e uma indústria têm aspectos específicos de operação e, portanto, podem requerer tratamentos contábeis diferenciados.” MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel. O Direito Contábil – Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 67-68. Vide também POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda**. Reconhecimento de Receitas e Despesas para Fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 205-206. (Série Doutrina Tributária, v. III.)
 7. Sociedades de grande porte (com ativos superiores a R\$ 240 M ou faturamento anual superior a R\$ 300M), instituições financeiras, seguradoras e outros.
 8. POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda**. Reconhecimento de Receitas e Despesas para Fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 205. (Série Doutrina Tributária, v. III.)

dos chamados princípios de contabilidade geralmente aceitos (PCGA). Este elemento, que não se confunde com a definição mais estrita de "princípios", congrega também as práticas seguidas na prática comercial, os pronunciamentos orientativos de órgãos profissionais e os estudos acadêmicos⁹. Servem de instrumento para o preenchimento de lacunas e como ferramenta importante de interpretação, conforme se verá adiante neste trabalho.

O segundo ponto é a introdução das normas contábeis do IFRS. Nesse sentido, o art. 177, § 5º da LSA determinou à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) a elaboração de normas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade, permitindo, para tanto, a criação de entidade técnica específica não estatal para o estudo e propositura de normas contábeis a serem adotadas pelos órgãos reguladores pertinentes. Disso resultou a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Almejando um maior alinhamento com as normas contábeis internacionais, buscou-se guarida nos enunciados emitidos pela *International Accounting Standard Board* da IFRS Foundation, de sorte que os pronunciamentos, as interpretações e as orientações emanadas do CPC que temos hoje são, basicamente, traduções das normas internacionais, com raras adaptações de linguagem e de algumas situações específicas. Esse processo de "tradução", ou melhor, de recepção dos pronunciamentos contábeis enseja grande leva de questões, principalmente quanto a sua interpretação pelo aplicador brasileiro.

É importante destacar também que esse processo resultou na criação de três conjuntos normativos distintos no Brasil. O conjunto completo dos Pronunciamentos CPCs, denominado de normas completas (*full IFRS*), que se aplica às sociedades por ações, sociedades de grande porte, instituições financeiras etc. Um segundo conjunto normativo é dado pelo CPC-PME e este se aplica à quase totalidade das demais sociedades (que não sejam de grande porte). E um terceiro conjunto, retratado na Resolução CFC n. 1.418/2012, que se aplica para as microempresas e empresas de pequeno porte, conforme definidas pela legislação do Simples.

2.2 A interpretação de normas do Direito Comercial

É importante destacar que a interpretação do Direito Privado está, em geral, subordinada aos mesmos princípios que regem a hermenêutica das demais

9. POLIZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda**. Reconhecimento de Receitas e Despesas para Fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 220-225. (Série Doutrina Tributária, v. III.)

disciplinas jurídicas. Os vários métodos – teleológico, histórico-evolutivo e sociológico – são todos instrumentos voltados para o aplicador das regras¹⁰.

Não obstante, a aplicação desses princípios e critérios ao Direito Comercial, inclusive à contabilidade, precisa ser efetuada com cautela, pois não presidem sobre as leis comerciais critérios inteiramente iguais àqueles adotados para os demais ramos do Direito, mormente o Direito Civil¹¹. Embora o Direito Comercial e o Direito Civil possuam de fato pontos de convergência por integrarem o Direito Privado, as relações comerciais são caracterizadas por particularidades que influenciam sua interpretação¹².

Nesse contexto, ressalta-se que o Direito Comercial é um ramo com diversas lacunas e eminentemente pragmático¹³. Em razão disso, a analogia assume papel de considerável relevância na interpretação das regras do Direito Comercial, a qual deve ser aplicada prontamente, antes mesmo de o intérprete se socorrer de fontes subsidiárias como a lei civil e os usos comerciais¹⁴. Assim, caso as regras comerciais não disciplinem determinada relação jurídica, havendo semelhança com outra, preencher-se-á a lacuna por meio da analogia¹⁵. É nesse sentido que também dispõe a Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro em seu art. 4º: "Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito".

Somente quando do recurso ao processo de analogia não for possível suprir a lacuna é que o intérprete poderá se socorrer às fontes subsidiárias, como os usos comerciais¹⁶. Em sendo o Direito Comercial eminentemente consuetudinário, as leis comerciais são, em regra, compostas de normas justificadas pelos usos dos comerciantes. Nada mais lógico, portanto, do que recorrer aos usos comerciais¹⁷. Esta expressão abrange normas ou regras observadas, pública e constantemente

-
10. SILVEIRA, Alípio. **Hermenêutica no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. v. 2, p. 415-417.
 11. MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 257.
 12. MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro**. Atualizado por Ricardo Negrão. Campinas: Bookseller, 2000. p. 274-275.
 13. SILVEIRA, Alípio. **Hermenêutica no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. v. 2, p. 421.
 14. SILVEIRA, Alípio. **Hermenêutica no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. v. 2, p. 421.
 15. MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro**. Atualizado por Ricardo Negrão. Campinas: Bookseller, 2000. p. 274-275.
 16. SILVEIRA, Alípio. **Hermenêutica no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. v. 2, p. 422.
 17. MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro**. Atualizado por Ricardo Negrão. Campinas: Bookseller, 2000. p. 204.

pelos comerciantes de uma praça e por esses consideradas como juridicamente obrigatórias para, na falta de uma norma, regularem determinadas transações. Os usos, no entanto, jamais atentarão contra a unidade da legislação comercial, porque não podem ser empregados para contradizer as leis. É na lacuna dessas que os usos comerciais são invocados¹⁸.

2.3 Relações entre princípios e regras no Direito Contábil

Uma visão bastante comum de princípios e regras consiste em afirmar que, de maneira geral, os princípios são normas com conteúdo finalístico acentuado e que impõem a busca ou preservação de um estado ideal de coisas, o qual pode ser adotado mediante diferentes comportamentos aptos à sua concretização. Por sua vez, as regras determinam com maior grau de especificidade quais são os comportamentos a serem adotados diante de situações concretas. Os princípios orientam as regras e se situam numa posição hierárquica mais elevada.

Um conflito entre princípios deve ser resolvido mediante uma ponderação quanto às dimensões de peso dos princípios envolvidos, ao passo que um conflito entre regras necessariamente termina com uma discussão em torno de validade (podendo uma delas ser declarada inválida). Um conflito entre um princípio e uma regra consiste numa situação controversa de ser caracterizada desta forma, mas – também num nível geral – pode-se conceber a possibilidade de a regra ser afastada por uma análise de ponderação de razões, mediante a qual se busca resgatar qual é o princípio orientador da regra a fim de sopesá-lo com o outro princípio em conflito.

Pois bem, a estrutura normativa e as relações que se visualizavam entre princípios (postulados e convenções) e regras contábeis no período pré-IFRS elevavam os princípios à categoria de "pilares" do sistema de normas¹⁹. Pode-se imaginar, então, que tais princípios deveriam prevalecer quando em conflito com regras contábeis. E, de fato, nas situações levadas a discussão, essa era a visão que imperava no período pré-IFRS.

Uma situação exemplificativa de conflito entre regras e princípios contábeis se deu quando da edição da Lei n. 9.249/1995 que, em seu art. 4º, parágrafo único, revogou a correção monetária das demonstrações financeiras, inclusive para fins societários. Essa regra, decorrente de lei, entrou em colisão com um dos princípios fundamentais da Contabilidade daquela época, qual seja, o princípio

18. MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro**. Atualizado por Ricardo Negrão. Campinas: Bookseller, 2000. p. 204-208.

19. Vide Apêndice à Resolução CFC n. 750/93, item 1.3.

da atualização monetária. Quando o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) foi chamado a se manifestar sobre o tema, emitiu o Parecer CT/CFC n. 06/1996, no qual se defende a prevalência do princípio independentemente do obstáculo criado pela lei²⁰.

Em outra situação envolvendo uma empresa de construção civil, na qual se discutia se deveria prevalecer, para fins da elaboração de demonstrações financeiras, o princípio contábil da competência ou a regra fiscal que permitia diferir o reconhecimento de receitas conforme as entradas de caixa, o CFC decidiu, porém, que os princípios fundamentais da contabilidade deveriam ceder espaço às regras oriundas da legislação tributária²¹.

A nova legislação contábil brasileira, moldada no padrão IFRS, reformulou até mesmo o arcabouço principiológico do Direito Contábil e resultou numa estrutura hierárquica que, como se verá adiante, foi nitidamente invertida, na qual as regras prevalecem sobre os princípios.

3 CRITÉRIOS DE INTERPRETAÇÃO DE NORMAS CONTÁBEIS DO PADRÃO IFRS

A estruturação das fontes de normas contábeis numa sequência hierárquica é iniciativa inovadora no sistema normativo brasileiro. No padrão IFRS, um dos primeiros atos normativos de que se poderia cogitar para esse papel seria o Pronunciamento CPC 00, que trata da Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Todavia, esse pronunciamento pouco fala sobre interpretação de normas contábeis e ocupa, ele próprio, uma das posições mais inferiores na hierarquia das normas contábeis.

A hierarquia das normas contábeis veio a ser estabelecida no Pronunciamento CPC 23 e será abordada nos tópicos seguintes do presente estudo.

3.1 Hierarquia de fontes normativas conforme o CPC 23

O Pronunciamento Técnico CPC 23 trata do tema das Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro ("CPC 23") e apresenta, dentre outros objetivos, o de definir critérios para orientar as empresas na seleção, aplicação

20. Dizia-se que, do contrário, poderia haver consequências danosas à qualidade das informações contábeis. O princípio deveria continuar a reger a elaboração de demonstrações contábeis ao menos enquanto perdurassem índices de inflação altos, que afetavam a credibilidade e a correção dos dados contábeis. Parecer transcrito na obra **Seleção de Pareceres 1994-2002**, da Câmara Técnica do Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: CFC, 2003. p. 152-153.

21. Parecer CT/CFC n. 05/04, in **Seleção de pareceres 2003-2005**, da Câmara Técnica do Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: CFC, 2005. p. 121-126.

e mudança de suas políticas contábeis. As políticas contábeis são subconjuntos normativos que, assim se pode dizer, são desenhados especificamente para cada entidade e conforme o campo de decisões a ela entregues pela norma contábil.

A política contábil de uma empresa pode ser entendida como os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação das demonstrações contábeis²². Todavia, as entidades sujeitas às orientações contábeis veiculadas pelo CPC não possuem total liberdade na formulação de suas políticas contábeis, pois o próprio objetivo de um corpo de critérios contábeis é delimitar essas escolhas.

O CPC 23 estipula em seus itens 7 a 12 uma sequência predeterminada de passos a serem tomados rigorosamente em ordem sequencial na formulação das políticas contábeis, e esses passos representam a hierarquia entre as normas contábeis do padrão IFRS.

3.2 CPC específico (CPC 23, itens 7 a 9)

Assim, um dos primeiros critérios a se levar em conta é a especificidade. A existência de uma regra contábil específica constitui o elemento de hierarquia mais superior, pois ela não pode ser afastada em nenhuma hipótese. Em outras palavras, quando um pronunciamento, interpretação ou orientação se aplicar especificamente a uma transação, a política aplicável a esse item deve ser determinada por essa norma específica²³.

O CPC 00 ele próprio não é considerado um pronunciamento específico. Ademais, a existência de pronunciamento, interpretação ou orientação específicos deve inclusive resultar no afastamento de qualquer consideração decorrente da aplicação de princípios contábeis ou quaisquer considerações decorrentes da Estrutura Conceitual. Esta estrutura invertida bem mostra nitidamente que a regra contábil específica deve prevalecer sobre os princípios contábeis²⁴.

Quando o CPC 23 se refere a pronunciamento, interpretação ou orientação não estão aí incluídas as orientações decorrentes dos guias de implementação que são normalmente publicados no formato de apêndices às normas contábeis²⁵. Tampouco possuem força normativa de especificidade os materiais denominados de Base para Conclusões e Exemplos Ilustrativos – que são pouco conhecidos no Brasil por não terem sido traduzidos nem muito divulgados. Esses

22. Definição de "políticas contábeis". Cf. CPC 23, item 5.

23. CPC 23, item 7.

24. Vide a parte final do item "Finalidade e Status" no contexto do CPC 00 (R1).

25. CPC 23, item 9.

elementos possuem uma força normativa muito subsidiária, situada no último nível hierárquico dentre os elementos listados no CPC 23, e fazem parte do universo dos princípios geralmente aceitos de contabilidade²⁶.

3.3 Uso de analogia e da Estrutura Conceitual (CPC 23, item 11)

Ocorre que nenhuma norma contábil consegue prever tratamentos específicos para todas as situações e há circunstâncias em que determinado evento, transação ou condição não é endereçado de forma específica pelos Pronunciamentos CPC. Nesse sentido, na eventual ausência de pronunciamento, interpretação ou orientação que se aplique especificamente a uma transação, o CPC 23 determina que a administração deverá desenvolver e aplicar política contábil que resulte em informação que seja relevante para a tomada de decisão econômica por parte dos usuários e, simultaneamente, confiável²⁷.

Em suporte a essa exigência, o CPC 23 estabelece uma hierarquia de orientações a serem consideradas na definição da política contábil pela administração, as quais são pautadas em duas vertentes: a primeira, fatores que a administração da empresa deve considerar e, a segunda, fatores que esta pode considerar²⁸. No primeiro caso, encontram-se fontes normativas de uso obrigatório e, no segundo caso, fontes normativas de uso facultativo.

Desse modo, a administração deve consultar e considerar a aplicabilidade dos seguintes elementos em ordem sequencial:

- os pronunciamentos, interpretações e orientações que tratem de assuntos semelhantes e relacionados; e, num passo seguinte,
- as definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração da Estrutura Conceitual, prevista no Pronunciamento Técnico CPC 00 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro ("CPC 00")²⁹.

Nessa primeira vertente, deve-se enfatizar o papel relevante da analogia. Tal como na interpretação das regras comerciais, a analogia é colocada pelo CPC como o primeiro critério hierárquico para determinação das políticas contábeis aplicáveis a determinado evento diante de uma lacuna normativa.

O curioso da aplicação da analogia é que ela pode resultar na aplicação de Pronunciamentos CPCs teoricamente inadequados para a situação em

26. Vide o tópico 2.4 adiante sobre "Uso de outras fontes".

27. CPC 23, item 10.

28. CPC 23, item 10.

29. CPC 23, item 11.

análise. Os atos do CPC contêm normalmente uma definição de escopo e exclusões de escopo. Porém, muitas vezes, uma exclusão expressa não impede a aplicação daquele mesmo pronunciamento ao caso concreto por força de analogia. A exclusão muitas vezes não remete o aplicador da norma contábil a um outro pronunciamento específico. Ela simplesmente o deixa no vazio, donde é possível fazer uso da analogia para, então, aplicar exatamente o mesmo pronunciamento de onde se partiu. Um ato do CPC que não se aplica deve, então, ser aplicado.

A discussão de alguns exemplos permitirá entender a extensão e os efeitos da analogia. É o caso, por exemplo, das subvenções tributárias, pois o Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais (“CPC 07”) exclui expressamente de seu escopo as subvenções e assistências governamentais concedidas por intermédio de reduções e deduções do imposto de renda ou determinadas com base no imposto de renda devido pela pessoa jurídica, como os chamados créditos tributários de investimento³⁰. Grande parte dos incentivos fiscais de imposto de renda concedidos no Brasil fica, portanto, de fora do escopo do CPC 07³¹. Entretanto, tais incentivos foram também excluídos expressamente do Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro (“CPC 32”)³². O intérprete fica, então, completamente à deriva.

Isso resulta na indagação de como essas espécies de incentivos fiscais devem ser contabilizadas. Em princípio, o fato de os referidos pronunciamentos excluírem de seu escopo incentivos fiscais viabilizados por meio de reduções no passivo de imposto de renda não proíbe uma entidade de aplicar um ou outro pronunciamento para contabilizar tais créditos. Tanto o CPC 07 quanto o CPC 32

30. Essa exclusão consta no item 2.b do CPC 07. Porém, sua tradução para o português foi muito inadequada e não permite entender o problema. Em português tem-se:

“2. Este Pronunciamento não trata: [...] b. da contabilização de assistência governamental ou outra forma de benefício quando se determina o resultado tributável, ou quando se determina o valor do tributo, que não tenha caracterização como subvenção governamental. Exemplos desses benefícios são isenções temporárias ou reduções do tributo sem a característica de subvenção governamental, como a permissão de depreciação acelerada, reduções de alíquota, etc.”

Em inglês o item b. está assim redigido:

“[...] government assistance that is provided for an entity in the form of benefits that are available in determining taxable profit or tax loss, or are determined or limited on the basis of income tax liability. Examples of such benefits are income tax holidays, investment tax credits, accelerated depreciation allowances and reduced income tax rates”.

31. A comparação dos trechos grifados das expressões em português e inglês (na nota acima) permite notar a pobreza da tradução. De todo modo, tomando pela redação original, benefícios fiscais que são calculados e até limitados com base no valor de imposto de renda a pagar, assim como os créditos fiscais condicionados a investimento estão fora do escopo do CPC 07.

32. ERNST & YOUNG LLP. International GAAP 2018. John Wiley & Sons, 2017, seção “Investment Tax credits”. Vide CPC 32, item 4.

poderiam ser aplicados por analogia, com fundamento nos critérios hierárquicos do CPC 23. Mas, ao fim e ao cabo, a determinação de qual pronunciamento traz o modelo mais adequado ficará a critério do próprio administrador da empresa³³.

Outro campo em que a analogia deve ser empregada se refere à aplicação da Interpretação Técnica ICPC 01 – Contratos de Concessão (“ICPC 01”), que internalizou a IFRIC 12. Apesar de essa interpretação ter sido editada para disciplinar contratos que envolvem uma obrigação de prestação de serviço público, sua aplicação a contratos privados não é exigida especificamente, mas também não é vedada. A interpretação pode ser aplicada por analogia com base no CPC 23 se o contrato cumprir as exigências estabelecidas, mormente o critério de controle, mas sua aplicação será, contudo, uma escolha de política fiscal³⁴.

A utilização da analogia poderia ser identificada também no campo de passivos tributários contingentes, mais especificamente no que tange à incerteza de tratamento fiscal, relativa ao imposto de renda³⁵. O Pronunciamento Técnico CPC 25 – que trata de Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (“CPC 25”) – contém uma exclusão de escopo e não se aplica aos tributos sobre o lucro, ou seja, não vale para o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)³⁶.

Nessa seara, embora algumas entidades possam ter escolhido aplicar o CPC 25 para mensurar passivos contingentes de tributos sobre o lucro com base na hierarquia do CPC 23, essa postura nunca foi uma exigência explícita, de modo que diversas metodologias de escrituração de tais passivos podem ser identificadas na prática. Algumas empresas podem ter se valido dessa indefinição para não aplicar o CPC 25 a tributos sobre o lucro³⁷.

Ciente dessa lacuna, em 2014, o Comitê de Interpretações do IFRS foi questionado quanto à relação entre o IAS 37 e o IAS 12, os dois pronunciamentos que originaram, respectivamente, o CPC 25 e o CPC 32 em situações nas quais as

33. ERNST & YOUNG LLP. International GAAP 2018. John Wiley & Sons, 2017, seção “Investment Tax credits”.

34. ERNST & YOUNG LLP. International GAAP 2018. John Wiley & Sons, 2017, seção “Private-to-private arrangements”.

35. Conforme a Interpretação Técnica ICPC 22 – Incerteza sobre o Tratamento de Tributos sobre o Lucro, item 3(c), tratamento fiscal incerto é o tratamento fiscal quanto ao qual há incerteza sobre se a respectiva autoridade fiscal [e julgadora] aceitará o tratamento fiscal de acordo com a legislação tributária como, por exemplo, a inclusão de determinada receita no lucro tributável ou a dedutibilidade de determinada despesa.

36. ERNST & YOUNG LLP. International GAAP 2018. John Wiley & Sons, 2018, seção “Uncertain Tax Treatments.”

37. ERNST & YOUNG LLP. International GAAP 2018. John Wiley & Sons, 2017, seção “Uncertain Tax Treatments.”

empresas precisam antecipar para as autoridades fiscais uma quantia antes que o passivo contingente seja solucionado. O Comitê concluiu que nessas situações o CPC 32 deve ser aplicado e não o CPC 25. Tal interpretação culminou na edição da IFRIC 23, internalizada por meio da Interpretação Técnica ICPC 22 – Incerteza sobre o Tratamento de Tributos sobre o Lucro (“ICPC 22”) em junho de 2017, com vigência a partir de janeiro de 2019³⁸.

Não obstante, remanescem dúvidas sobre os juros e multas, pois a ICPC 22 não disciplina o tratamento contábil desses itens, de modo que, em princípio, o CPC 32 somente seria aplicável se tais encargos se enquadrassem enquanto tributo sobre o lucro dentro do escopo do referido pronunciamento³⁹.

Cabe menção ainda ao papel relevante da analogia em matéria de tributação sobre planos de remuneração baseados em ações. Em determinadas situações, os empregadores são obrigados a recolher encargos trabalhistas ou contribuições previdenciárias sobre planos de opção de compra de ações e outros planos de remuneração baseados em ações com empregados, tal como se estivessem lhes remunerando em dinheiro⁴⁰.

Os pronunciamentos contábeis são, contudo, silentes quanto a qual critério deve ser adotado para contabilizar tais encargos e tributos. Algumas entidades consideram que tais tributos são contabilizados de forma mais apropriada de acordo com o CPC 25, que disciplina as provisões, passivos e ativos contingentes, de modo que a empresa registrará uma provisão para tais tributos de acordo com a Interpretação Técnica ICPC 19 – Tributos (“ICPC 19”)⁴¹.

Outras aduzem que o próprio Pronunciamento Técnico CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações (“CPC 10”) é mais adequado, devendo tais tributos serem considerados “transações com pagamento baseado em ações liquidadas em caixa”. Essa interpretação poderia, todavia, contradizer a definição prevista no CPC 10 para essas espécies de transações, no sentido de obrigações contraídas para a aquisição de bens e serviços, pois tais encargos e tributos são devidos às autoridades fiscais e não ao próprio empregado⁴². Nesses casos, seria preciso reconhecer que embora o CPC 10 não seja diretamente aplicável, isto é, apesar

38. ERNST & YOUNG LLP. International GAAP 2018. John Wiley & Sons, 2017, seção “Uncertain Tax Treatments.”

39. ERNST & YOUNG LLP. International GAAP 2018. John Wiley & Sons, 2017, seção “Uncertain Tax Treatments.”

40. ERNST & YOUNG LLP. International GAAP 2018. John Wiley & Sons, 2017, seção “Taxes Related to Share-Based Payment Transactions”.

41. ERNST & YOUNG LLP. International GAAP 2018. John Wiley & Sons, 2017, seção “Taxes Related to Share-Based Payment Transactions”.

42. CPC 10, item 2 e ss.

de os encargos trabalhistas e contribuições previdenciárias não se enquadrarem dentro do escopo do CPC 10, sua aplicação enquanto política contábil é a mais apropriada dentro da hierarquia do CPC 23⁴³.

Há, ainda, aqueles que defendem a aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados (“CPC 33”), cuja aplicação teria como desafio o próprio escopo da regra contábil que aparentemente excluiria da definição de “benefícios a empregados” valores arrecadados ao governo, não fosse o fato de o referido CPC considerar que contribuições previdenciárias são componentes dos chamados benefícios de curto-prazo aos empregados⁴⁴. Na prática, entretanto, tendo em vista que grande parte desses planos de remuneração com ações, pelo seu prazo, não se enquadra na definição de benefícios de curto prazo, os encargos e tributos sobre eles incidentes teriam que ser contabilizados como os próprios benefícios, adotando-se o método de crédito unitário projetado, que pode ser demasiadamente complexo nessas circunstâncias⁴⁵.

Por fim, convém mencionar o caso das combinações de negócios envolvendo controle comum. É sabido que o Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios (“CPC 15”) contém uma exclusão de escopo a esse respeito⁴⁶, porém, novamente essa exclusão deixa o intérprete sem referência específica nas normas contábeis. Este contexto gera uma liberdade de decisão que virtualmente permite o uso de métodos contábeis que o aplicador repute adequados, podendo-se, até mesmo, voltar ao CPC 15 para aplicar algum dos métodos aí prescritos⁴⁷.

Em todas essas situações verifica-se uma lacuna regulatória contábil diante da qual a administração da empresa deverá, nesse sentido, escolher qual política contábil melhor se adequa às exigências das demonstrações contábeis e a suas atividades.

3.4 Uso de outras fontes (CPC 23, item 12)

Como último item na hierarquia de normas contábeis, o CPC 23 menciona as outras fontes de orientação. Ao definir sua política contábil, a Administração pode

43. ERNST & YOUNG LLP. International GAAP 2018. John Wiley & Sons, 2017, seção “Taxes Related to Share-Based Payment Transactions”.

44. Conforme o CPC 33, item 9: Benefícios de curto prazo são aqueles que se espera “que sejam integralmente liquidados em até doze meses após o período a que se referem as demonstrações contábeis em que os empregados prestarem os respectivos serviços: [...]”.

45. ERNST & YOUNG LLP. International GAAP 2018. John Wiley & Sons, 2017, seção “Taxes Related to Share-Based Payment Transactions”.

46. CPC 15, item 2.c.

47. ERNST & YOUNG LLP. International GAAP 2018. John Wiley & Sons, 2017, seção 3.1 do Cap. 10 “Pooling of interests or acquisition method”.

também levar em consideração as posições técnicas mais recentes de outros órgãos normatizadores contábeis que empregam uma estrutura conceitual similar, bem como outras literaturas contábeis e práticas aceitas no mercado, desde que não estejam em conflito com as duas fontes acima mencionadas. Nesse campo entram, portanto, os usos e costumes comerciais, que são colocados pelo CPC como opcionais aos administradores e acessórios ao emprego da analogia⁴⁸.

Seja por uma ou por outra vertente, a administração, ao desenvolver e aplicar a política contábil, deve aplicar todos os aspectos da fonte tomada por base e não adotar uma postura seletiva do que lhe é conveniente.

4 CONFLITOS NORMATIVOS NO DIREITO CONTÁBIL

Dada a abundância de regulamentação contábil no padrão IFRS, é natural e esperado que conflitos normativos surjam em relação a quaisquer espécies de normas contábeis em quaisquer níveis hierárquicos que se possa imaginar. Neste último item do presente estudo, abordam-se alguns exemplos de conflitos entre os Pronunciamentos e a Estrutura Conceitual (norma de estatura hierárquica inferior) e a LSA (norma de estatura supostamente superior).

4.1 Conflitos entre Pronunciamentos e a Estrutura Conceitual

Conforme visto acima, um dos critérios na hierarquia do CPC 23 para a determinação da política contábil aplicável diante de uma lacuna normativa consiste em aplicar as definições, critérios de reconhecimento e conceitos de mensuração da Estrutura Conceitual⁴⁹. O Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis –, veiculado no CPC 00 dispõe que o objetivo geral das demonstrações contábeis é dar informações sobre a posição patrimonial e financeira de uma entidade e mostrar o desempenho e as mudanças dessa posição financeira⁵⁰.

A Estrutura Conceitual visa a estabelecer os conceitos que fundamentam a elaboração e a apresentação das demonstrações contábeis. Ocorre que, tal como previsto no próprio CPC, a Estrutura não é um Pronunciamento Contábil

48. CPC 23, item 12.

49. A versão da Estrutura Conceitual que consta atualmente no CPC 00 foi aprovada em 2011. O IASB editou em março de 2018 uma nova Estrutura Conceitual, que somente produzirá efeitos a partir de 2020.

50. BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e Direito: a Nova Relação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis** (Aproximações e Distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 116.

propriamente dito e, assim, não define normas, princípios ou procedimentos para qualquer questão particular, mas tão somente fornece suporte ao desenvolvimento e à harmonização dos pronunciamentos técnicos, interpretações e orientações⁵¹. Em que pese a finalidade uniformizadora, nota-se, todavia, na prática, a edição de pronunciamentos, interpretações e orientações que contradizem a própria Estrutura Conceitual que lhe deveria servir de referencial orientativo.

Este é, possivelmente, o caso do CPC 32, que exige o reconhecimento de ativos e passivos fiscais diferidos, os quais são definidos da seguinte forma:

Passivo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro devido em período futuro relacionado às diferenças temporárias tributáveis.

Ativo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro recuperável em período futuro relacionado a:

- (a) diferenças temporárias dedutíveis;
- (b) compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados; e
- (c) compensação futura de créditos fiscais não utilizados⁵².

A depender da espécie de passivo fiscal diferido e ativo fiscal diferido, é possível sustentar que as referidas definições são deficientes de fundamento conceitual, pois não se enquadram propriamente na definição de ativos e passivos da Estrutura Conceitual⁵³, que assim dispõe:

4.4. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial e financeira são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Estes são definidos como segue:

- (a) ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade;
- (b) passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos; [...]⁵⁴

51. CPC 00, Introdução, seção "Finalidade e status".

52. CPC 32, item 5.

53. ERNST & YOUNG LLP. *International GAAP 2018*. John Wiley & Sons, 2017, seção "Why is a conceptual framework necessary". Vide também discussões a esse respeito em POLIZELLI, Victor Borges. *Contabilização de tributos sobre o lucro (CPC 32) e a utilização de prejuízos fiscais para liquidação de passivos tributários*. In: DANTAS, José André Wanderley; ROSENBLATT, Paulo (Coord.). **Direito tributário: os 30 anos do sistema tributário nacional na Constituição Federal** – Estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres; Recife: Edição dos Organizadores, 2018. v. II, p. 340-378.

54. CPC 00, Capítulo 4, item 4.4.

Similarmente, no caso do Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativo Intangível (“CPC 04”) –, exige-se a capitalização do ágio como um ativo, mas é questionável se esse chamado *goodwill* se enquadra mesmo no conceito de ativo da Estrutura Conceitual⁵⁵.

Ciente dessas possíveis contradições, a própria Estrutura Conceitual estabelece que, nos casos em que seja observado um conflito entre a Estrutura Conceitual e um pronunciamento técnico, uma interpretação ou uma orientação, as exigências do pronunciamento técnico, da interpretação ou da orientação específicos devem prevalecer sobre esta Estrutura Conceitual⁵⁶.

Deve-se observar que esta solução, no entanto, vai em sentido contrário à própria finalidade da Estrutura Conceitual de evitar a criação de normas inconsistentes tanto internamente quanto em relação umas às outras, ou até mesmo pautadas em conceitos incompatíveis⁵⁷.

4.2 Conflitos entre pronunciamentos e leis

Por fim, merecem atenção as normas contábeis do padrão IFRS que conflitam com a norma contábil prevista na lei societária, mormente a LSA. Não é comum que se fale em princípio da legalidade no Direito Comercial, de modo que um eventual conflito entre a regra específica prevista na lei ordinária e a regra específica prevista nos atos regulatórios emanados do CPC levanta uma importante dúvida pertinente a saber qual desses atos deveria prevalecer.

É o que se verifica, por exemplo, com o tratamento das avaliações a valor justo (“AVJ”). Um exemplo pode ser visto no caso das transferências de imóveis classificados no imobilizado para a conta de investimentos. Conforme dispõe o Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedades para Investimento (“CPC 28”) –, os valores registrados na conta de ajustes de avaliação patrimonial, em razão da diferença contabilizada entre o custo do ativo do imobilizado e o valor justo do imóvel enquanto propriedade para investimento, quando da realização do ativo, serão transferidos diretamente para os lucros e prejuízos acumulados, sem transitar pelo resultado da entidade. Ou seja, o ganho ou perda com AVJ, segundo essa norma contábil, nunca deverá transitar pelo resultado.

De forma oposta, de acordo com o art. 182, § 3º da LSA, os valores classificados como ajustes de avaliação patrimonial somente não são computados no

55. ERNST & YOUNG LLP. International GAAP 2018. John Wiley & Sons, 2017, seção “Why is a conceptual framework necessary”.

56. CPC 00, Introdução, seção “Finalidade e status”.

57. ERNST & YOUNG LLP. International GAAP 2018. John Wiley & Sons, 2017, seção “Why is a conceptual framework necessary”.

resultado do exercício em cumprimento ao regime de competência⁵⁸. No momento oportuno, o ganho ou perda com AVJ deverá, segundo a LSA, transitar pelo resultado. A utilização da conta como prescrita no CPC 28 estaria, portanto, em desacordo com a lei.

Mas talvez um dos grandes exemplos de onde essa discussão se manifesta é no campo da escrituração da participação em outras sociedades.

Quando uma empresa possui títulos patrimoniais em outras sociedades, de acordo com a LSA, sua escrituração pode ser efetuada como investimento permanente. Caso tal classificação seja empregada, adotar-se-á o disposto no art. 183, inciso III da LSA. Em se tratando de investimento em coligadas ou controladas, sua avaliação será feita pelo método da equivalência patrimonial conforme previsto no art. 248 da LSA e, também, na versão atual do Pronunciamento Técnico CPC 18 – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto (“CPC 18”).

Quando, todavia, uma empresa possuir investimentos em outras sociedades sem que exista controle ou influência significativa, sua classificação será efetuada, nos termos do art. 183, inciso III da LSA pelo método do custo. A avaliação pelo método do custo como regra é, contudo, contrária aos pronunciamentos do CPC e às normas internacionais que esses internalizam, pois, dentro da lógica dessas regras contábeis, o método do custo deveria ser utilizado somente em situações excepcionais, quando seu valor justo não puder ser mensurado com confiabilidade⁵⁹.

E como tratar essas situações do ponto de vista contábil? Deve o administrador seguir as disposições da LSA ou deve dar prevalência aos pronunciamentos contábeis do CPC?

Nesse contexto, IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS, em seu renomado *Manual de contabilidade societária*: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC, vão no sentido de que as disposições dos pronunciamentos deveriam prevalecer, sob o argumento de que a mesma lei determina a aproximação às normas internacionais de contabilidade e que as normas promulgadas pela CVM e pelo CFC devem ser cumpridas⁶⁰.

58. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 556 (Cap. 10, Seção 10.4.3).

59. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 536 (Cap. 10, Seção 10.2.3).

60. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 536 e 556 (Cap. 10, Seção 10.2.3 e 10.4.3).

Outros exemplos de conflito entre LSA e os CPCs envolvem a desconsideração do critério de que as perdas em investimentos sejam "comprovadas como permanentes" para serem dedutíveis⁶¹; e a inclusão de novas contas ao patrimônio líquido (mesmo que não estejam previstas na lista taxativa da LSA)⁶².

No entendimento dos autores, uma vez que o art. 177, § 5º da LSA, na redação da Lei n 11.638/2007, teria obrigado as empresas a acompanhar as determinações da CVM e do CFC e estes órgãos aprovaram todos os pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC, tais empresas deverão adotar os critérios previstos nos próprios pronunciamentos⁶³. De forma mais simples, a delegação de poderes à CVM e ao CFC, com o intuito de promover a convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais, gerou normas que prevalecem sobre as normas da LSA. Em razão disso, concluem os autores que a adoção de política contábil condizente com o ato regulatório, mas contrária à lei, não consistiria em uma ilegalidade.

Em que pese o entendimento dos autores, é preciso cautela ao adentrar na resolução dos conflitos normativos entre leis e regras contábeis. Aduzir que o emprego dos critérios veiculados pelos pronunciamentos do CPC não seria considerado prática ilegal quando diretamente contraditório às regras contábeis previstas na LSA, meramente porque esta delegou à CVM a expedição de normas em consonância com os padrões internacionais, parece ser uma solução pragmática útil, porém infundada.

Ainda que a LSA seja anacrônica e um obstáculo à evolução da contabilidade, principalmente em convergência com as normas internacionais⁶⁴, à primeira vista, em se tratando de um conflito entre uma lei – cuja alteração ou revogação demanda a aprovação do Congresso Nacional – e um ato administrativo promulgado por uma entidade não estatal⁶⁵, pareceria ser possível sustentar que as disposições da LSA devem prevalecer.

61. Ou seja, este critério, previsto no art. 183, inciso III da LSA teria sido revogado por ato regulatório.

62. Exemplos de novas contas incluem "gastos com emissão de ações", "ações outorgadas", "dividendo adicional proposto".

63. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 536 e 556 (Cap. 10, Seção 10.2.3 e 10.4.3).

64. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 99 (Cap. 1, Seção 1.7).

65. BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e Direito: a Nova Relação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis** (Aproximações e Distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 220.

5 REFERÊNCIAS

BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e Direito: a Nova Relação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis** (Aproximações e Distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

BOWITZ, Maximilian. **Das objektive Nettoprinzip als Rechtfertigungsmaßstab im Einkommensteuerrecht**: Eine Untersuchung zum Verfassungsrang eines Besteuerungsprinzips und zur Rechtfertigung gesetzgeberischer Einzelentscheidungen vor der Grundentscheidung. Baden-Baden: Nomos, 2016.

BRASIL. 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.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Interpretação Técnica ICPC 01, de 02 de dezembro de 2011**. Brasília, DF. Disponível em:<http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/66_ICPC_01_R1_rev%2013.pdf>. Acesso em: 07 mar. 2019.

_____. **Interpretação Técnica ICPC 19, de 26 de setembro de 2014**. Brasília, DF. Disponível em:<http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/562_ICPC_22.pdf>. Acesso em: 07 mar. 2019.

_____. **Interpretação Técnica ICPC 22, de 07 de dezembro de 2018**. Brasília, DF. Disponível em:<http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/562_ICPC_22.pdf>. Acesso em: 07 mar. 2019.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC n. 00, de 2 de dezembro de 2011**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC n. 07, de 5 de novembro de 2010**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/167_CPC_07_R1_rev%2012.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC n. 10, de 03 de dezembro de 2010**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/211_CPC_10_R1_rev%2012.pdf>. Acesso em: 07 mar. 2019.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC n. 15, de 03 de junho de 2011**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/235_CPC_15_R1_rev%2013.pdf>. Acesso em: 07 mar. 2019.

_____. **Pronunciamento Técnico 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.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC n. 25, de 26 de junho de 2009**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2013.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC n. 32, de 17 de julho de 2009**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/340_CPC_32_rev%2013.pdf>. Acesso em: 07 mar. 2019.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC n. 33, de 07 de dezembro de 2012.** Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/350_CPC_33_R1_rev%2013.pdf>. Acesso em: 07 mar. 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n. 1.418, de 05 de dezembro de 2012.** Brasília, DF. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1418.doc>. Acesso em: 07 mar. 2019.

_____. **Seleção de Pareceres** – Câmara Técnica do Conselho Federal de Contabilidade: 1994-2002. Brasília: CFC, 2003.

_____. **Seleção de Pareceres** – Câmara Técnica do Conselho Federal de Contabilidade: 2003-2005. Brasília: CFC, 2005.

ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2018.** John Wiley & Sons, 2017.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE; Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo de. **Manual de contabilidade societária:** aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito.** 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro.** Atualizado por Ricardo Negrão. Campinas: Bookseller, 2000.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. O Direito Contábil – Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

POLIZELLI, Victor Borges. Accounting and Taxation: Brazil. In: GRANDINETTI, Mario (ed.). **Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34.** A comparative approach. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International BV, 2016.

_____. **O Princípio da Realização da Renda.** Reconhecimento de Receitas e Despesas para Fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012. (Série Doutrina Tributária, v. III.)

_____. Contabilização de tributos sobre o lucro (CPC 32) e a utilização de prejuízos fiscais para liquidação de passivos tributários. In: DANTAS, José André Wanderley; ROSENBLATT, Paulo (Coord.). **Direito tributário:** os 30 anos do sistema tributário nacional na Constituição Federal – Estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres; Recife: Edição dos Organizadores, 2018. v. II, p. 340-378.

SILVEIRA, Alípio. **Hermenêutica no direito brasileiro.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. v. 2.

