

# CONVERGÊNCIA INTERNACIONAL DAS NORMAS CONTÁBEIS NO BRASIL E OS EFEITOS TRIBUTÁRIOS

Ariana Avansini

Advogada. Contadora. Mestranda em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV/SP).

SUMÁRIO: **1** Breve histórico IFRS no Brasil **2** Diretrizes do IFRS **3** Direito tributário e contabilidade **4** Os efeitos do IFRS na Lei 12.973/2014 **5** Conclusão **6** Referências.

RESUMO: A Lei 11.638/2007 iniciou formalmente o processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade ao padrão internacional, conhecido como *International Financial Reporting Standards*. Os reflexos contábeis foram vistos inicialmente pelas autoridades fiscais com preocupação, em virtude de um possível redutor de base tributária, em especial, de tributos federais. Entretanto, o que se observou foi um aumento na arrecadação, em especial do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, em virtude de um movimento de globalização da economia brasileira apoiada na internacionalização das normas contábeis. Nesse sentido, a contabilidade deixou de ser um mero instrumento utilizado pelo fisco brasileiro para fins de arrecadação para se tornar um meio relevante de informações para os investidores institucionais. Assim, o que se percebe é uma evolução da ciência contábil e do direito tributário com a finalidade precípua de dar subsídio a uma evolução da contabilidade bem como de uma efetiva administração do regime tributário amparado nessas mudanças.

PALAVRAS-CHAVE: Direito tributário. Contabilidade. Lei 11.638/2007. IFRS. Globalização.

## 1 BREVE HISTÓRICO IFRS NO BRASIL

A edição da Lei n. 11.638/2007, responsável por dar início ao processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade ao padrão internacional, conhecido como *International Accounting Standards Board*, trouxe uma série de dúvidas acerca de possíveis impactos tributários em virtude das mudanças dos critérios contábeis.

O processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade foi editado em meio a um intenso debate, principalmente no âmbito da Receita Federal do Brasil (RFB) e do mercado de valores mobiliários, uma vez que as empresas

brasileiras listadas em bolsas de valores foram as primeiras a sentir os efeitos das mudanças com relação à adequação de uma nova realidade contábil.

A convergência foi pensada em meio ao crescimento da importância do capital oriundo do investidor institucional e à própria evolução do pensamento contábil para com a exigência de uma contabilidade informativa de qualidade em âmbito internacional.

Isso porque, apesar das diferenças de padrões contábeis ao redor do mundo, a questão que sempre foi debatida é que, se a realidade econômica é uma só, não fazia sentido ocorrer assimetria em relação às informações contábeis.

Assim, mesmo diante de uma inicial insegurança pelo abandono das regras brasileiras de contabilidade, a convergência das regras ao padrão internacional veio trazer benefícios à medida que inseriu de maneira mais contundente as empresas brasileiras na internacionalização dos mercados.

Sobre esse ponto, de acordo com o Relatório de Carga Tributária no Brasil publicado anualmente pela RFB<sup>1</sup>, é possível verificar uma evolução do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro em conjunto com a arrecadação do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ).

Nesse sentido, vale destacar que esse aumento não ocorreu necessariamente apenas em virtude da convergência das normas contábeis internacionais, mas, sem dúvida, pela inserção do Brasil em uma economia globalizada de maneira efetiva, em que a contabilidade passou a ser uma ferramenta de extrema importância para a divulgação do patrimônio das empresas brasileiras:

Ano Fiscal	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
PIB (trilhões)	3,03	3,14	3,67	4,14	4,40	4,83	5,50	5,99	6,30	6,58	7,00	7,30	7,40
IRPJ (milhões)	79.204	78.363	82.390	94.797	92.589	109.316	109.019	104.910	131.180	113.815	119.062	127.130	122.679
Carga Tributária Bruta	34,41%	33,58%	33,53%	35,31%	35,86%	35,95%	32,42%	32,66%	32,29%	32,43%	33,26%	32,45%	31,58%

Sobre essa globalização de mercados aliada às informações contábeis, destaca-se a iniciativa da União Europeia em obrigar<sup>2</sup> todas as companhias abertas de seus países membros a adotar o IFRS em suas demonstrações financeiras a

1. Disponível em: <<https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/tabelas-carga-tributaria-no-brasil-2020/view>> e em: <<https://www.ibge.gov.br/explica/pib>>. Acesso em: 12 out. 2022.
2. E.U. Regulation n. 1.606/2002. Tradução livre: Regulação da União Europeia n. 1.606/2002.

partir de 2005, com a finalidade precípua de aumentar a visibilidade e a competitividade das empresas pertencentes ao bloco.

Nesse mesmo contexto, o Brasil, por meio da Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007 (Lei 11.638/2007), também se inseriu no processo de harmonização das práticas contábeis. Essa lei determinou que as normas brasileiras de contabilidade fossem elaboradas em consonância com os padrões internacionais adotados nos principais mercados de valores mobiliários do mundo.

Com isso, a contabilidade brasileira cresceu em importância e visibilidade não só perante os investidores, mas também deixou de ser um mero instrumento arrecadatório para o fisco brasileiro.

Se por um lado as modificações na contabilidade brasileira introduziram o País em um movimento global de harmonização, por outro, gerou um grande estado de insegurança, principalmente no que tange aos efeitos tributários oriundos das novas práticas.

Sobre esse ponto é importante destacar que os novos padrões do IFRS trouxeram várias mudanças marcantes, entre elas a primazia da essência econômica sobre a forma jurídica, que gerou, em princípio, dois efeitos imediatos: (i) adoção de formas menos rígidas para fins de contabilização; e (ii) maior possibilidade de afastamento da forma jurídica, uma vez que a qualificação dos eventos passou a ter como referência única a substância econômica da transação.

A Lei 11.638/2007 se estabeleceu, portanto, focada na busca do *true and fair view*, o que foi denominado por Sergio André Rocha e Paulo Cezar Aragão, como "deslegalização contábil"<sup>3</sup>.

Com tantas mudanças e um cenário de incerteza, durante o processo de convergência, em especial sobre a possibilidade de divergências de bases de cálculo tributárias em virtude do novo padrão contábil, veio à tona a ideia de neutralidade fiscal aos padrões de IFRS. Ou seja, para que os padrões internacionais não afetassem de forma direta o recolhimento de tributos no Brasil foi estabelecido um critério de neutralidade para fins tributários.

Esse conceito em um primeiro momento parecia ideal em termos fiscais, porém esse entendimento não tinha respaldo legal, posto que nenhum artigo da Lei 11.638/2007 estabeleceu de forma precisa essa neutralidade.

---

3. ARAGÃO, Paulo Cezar; ROCHA, Sergio André. Alteração dos padrões contábeis brasileiros: a neutralidade fiscal transitória, "deslegalização" da contabilidade e o princípio da legalidade tributária. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. v. II, p. 496-512.

Em vista de todo esse cenário, o legislador, a fim de trazer mais clareza às interpretações da neutralidade fiscal entendidas pelo fisco e evitar as mudanças de recolhimento de tributos, publicou a MP 449/2008, que, posteriormente, foi convertida na Lei 11.941/2009.

Em uma primeira análise, na Exposição de Motivos Interministerial n. 161/2008 da MP 449/2008 ficou demonstrado que o objetivo da norma era expor de forma clara a neutralidade dos efeitos tributários da Lei 11.638/2007, enquanto não fosse editada lei tributária para esse fim específico<sup>4</sup>.

Em vez de aplicar uma neutralidade geral e absoluta aos efeitos da Lei 11.941/2009, houve uma concentração das novas práticas contábeis que modificassem os critérios de reconhecimento de receita, custos e despesas, ou seja, o que efetivamente afetava a apuração de tributos.

Assim, a MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, não proclamou a neutralidade fiscal de forma total e absoluta, mas apenas parcialmente, dos efeitos decorrentes da Lei 11.638/2007.

Destaca-se ainda que o Regime Tributário de Transição (RTT) durou até a edição da Medida Provisória n. 627, de 12 de novembro de 2013, ou seja, cinco anos, com o propósito específico de criar um mecanismo seguro de adaptação da legislação à internacionalização contábil.

Com o fim desse período inicial de adaptação, ocorreu a conversão da Medida Provisória n. 627/2013 na Lei 12.973, de 13 de maio de 2014, em que foi estabelecido o fim do RTT, e, finalmente, as empresas passaram a registrar seus eventos econômicos de forma autônoma sem anomalias em virtude da necessidade de levantamento de um balanço específico para fins "societários" e outro para fins "fiscais".

---

4. "O processo de harmonização das normas contábeis nacionais com os padrões internacionais de contabilidade – objetivo maior da Lei n. 11.638, de 2007 – deve prolongar-se pelos próximos anos, razão pela qual, há necessidade de que o RTT não seja aplicável apenas no ano de 2008, mas também no ano de 2009, e, se necessário, nos anos subsequentes, quando, então, ao se descortinar o novo padrão da contabilidade empresarial a ser adotado no País, possa-se regular definitivamente o modo e a intensidade de integração da legislação tributária com os novos métodos e critérios internacionais de contabilidade. Nesse contexto, o § 1º do art. 15 da proposição em tela prevê a aplicação do RTT até que seja editada lei regulando definitivamente os efeitos tributários das mudanças nos critérios contábeis, a qual pretende-se que seja neutra, ou seja, que não afete a carga tributária" (Exposição de Motivos Interministerial n. 161/2008. Disponível em: <MF/MP/MAPA/AGUhttp://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/\_ato2007-2010/2008 /Exm/EMI-161-MF-MP-MAPA-AGU-mpv449.htm>. Acesso em: 14 maio 2015.

## 2 DIRETRIZES DO IFRS

Pode-se dizer que o marco inicial da harmonização contábil internacional iniciou com a criação do IASC (*International Accounting Standards Committee*), em 1973. A entidade foi formada por contadores de nove diferentes países<sup>5</sup>, que tiveram como objetivo a produção de normas contábeis de alta qualidade técnica que pudessem representar um verdadeiro padrão internacional, a IAS (*International Accounting Standard*).

A publicação da primeira IAS ocorreu em 1975, contudo, somente em 2001, o órgão foi sucedido pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), que incorporou boa parte das IAS e passou a agrupar as normas no denominado IFRS. Apesar de todos esses esforços, somente em 2002, os Estados Unidos da América e outros países passaram a adotar algumas normas do IFRS de forma voluntária em seus sistemas locais, dando início, mesmo que de forma descentralizada, à padronização das normas contábeis.

No Brasil, esse movimento foi percebido de uma forma mais tímida, sendo que somente em 2005, por meio da Resolução CFC n. 1.055, de 7 de outubro de 2005, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), com o objetivo de estudo, preparo e emissão de pronunciamentos técnicos sobre procedimentos de contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza.

Com a edição da Lei 11.638/2007, o CPC passou a emitir as normas próprias com base nos pronunciamentos técnicos do IFRS, permitindo, assim, a uniformização do processo de produção de normas contábeis no Brasil com base nos critérios estabelecidos internacionalmente.

Sobre os aspectos do IFRS, as informações são nitidamente voltadas para os usuários, em especial os do mercado de capitais, que utilizam tais informações para aplicar seus recursos de maneira globalizada. Nesse sentido, em virtude do foco na proteção do investidor institucional e na produção de demonstrações financeiras mais próximas da realidade econômica, o padrão do IFRS utiliza como pilares:

- i. desvinculação da forma jurídica local e a prevalência da essência econômica da transação; e
- ii. adoção de normas mais flexíveis, muitas vezes baseadas em princípios contábeis que deixam a cargo das empresas a melhor informação de um dado evento econômico.

---

5. Austrália, Canadá França, Japão, México, Holanda, Inglaterra, Irlanda, Estados Unidos e Alemanha Ocidental.

A prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica é certamente um dos mais polêmicos pilares do padrão do IFRS e refere-se à qualificação de um determinado evento levando em conta o efeito econômico dele derivado, ainda que tal qualificação esteja dissociada do tratamento legal atribuído a esse mesmo evento.

De acordo com Ricardo Mariz de Oliveira, "a essência, portanto, é o dado econômico subjacente ao negócio, e a forma é a estrutura jurídica do negócio"<sup>6</sup>. Ou seja, a contabilidade qualifica os eventos econômicos segundo critérios próprios, de acordo com os novos padrões previstos no IFRS, e a estrutura jurídica que permite a tributação de determinado evento permanece vinculada ao princípio da legalidade, sem que uma ciência interfira em outra com a finalidade de modificar seu o papel.

Dessa forma, é possível perceber que a busca pela essência econômica da operação fez com que até mesmo normas contábeis expressas, em algumas situações, deixassem de ser aplicadas, como se verifica expressamente no item 19 do CPC 26:

19. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito de pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido no CPC 00, a entidade não deve aplicar esse requisito e deve seguir o disposto no item 20, a não ser que esse procedimento seja terminantemente vedado do ponto de vista legal e regulatório.<sup>7</sup>

Nesse mesmo sentido, encontra-se o Parecer de Orientações CVM n. 37:

Assim, as regras contábeis não devem servir de "escudo" **que impeça a representação verdadeira e apropriada das transações econômicas**. Nos raros casos em que a aplicação de alguma norma (integral ou parcialmente) colida com a representação adequada da realidade econômica, esta última deve prevalecer [...]. (grifos nossos).

- 
6. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A tributação da renda e sua relação com os princípios contábeis geralmente aceitos. In: LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamientos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 401.
  7. Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1), Apresentação das demonstrações contábeis: correlação às normas internacionais de contabilidade – IAS 1 (IASB – BV 2011).

Ou seja, em virtude da necessidade de exprimir a essência econômica das operações, o padrão do IFRS se distancia das formulações rígidas, deixando o trabalho do profissional da contabilidade com maior liberdade de julgamento. Nota-se que não se trata de liberdade irrestrita, pois a contabilização deve seguir uma estrutura conceitual básica sempre fundamentada em princípios, apesar das flexibilizações de suas regras.

Com relação à estrutura conceitual básica, o papel dos pronunciamentos técnicos é também um importante passo na harmonização das normas contábeis, isso porque pela primeira vez na história brasileira, a elaboração e a interpretação das normas contábeis ficaram a cargo de um único órgão, denominado CPC<sup>8</sup>.

Nesse contexto, o CPC tem como objeto o estudo, o preparo e a emissão de pronunciamentos técnicos sobre procedimentos de contabilidade, bem como a forma de divulgação dessas informações.

Assim, por meio dos pronunciamentos técnicos, ocorreu a centralização e a uniformização de determinados temas, levando sempre em consideração os padrões do IFRS baseados em princípios, em especial, o princípio que vincula a essência sobre a forma jurídica.

Nesse cenário, a contabilidade passou a ter como base principal a demonstração dos eventos econômicos não mais vinculada às qualificações atribuídas ao Direito, em especial àquelas utilizadas pelo fisco para a apuração de tributos.

Assim, as regras previstas em pronunciamentos técnicos passam a ser fonte de uniformização dos procedimentos, sem que o profissional da contabilidade fique totalmente vinculado a eles, em virtude do princípio basilar do IFRS que preconiza a essência sobre a forma.

---

8. Lei 6.385/1976: "[...] 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. (Incluído pela Lei n. 11.638, de 2007)". (grifos nossos).

### 3 DIREITO TRIBUTÁRIO E CONTABILIDADE

A razão pela qual o direito tributário e a contabilidade se relacionam de forma intensa é facilmente verificada em virtude de a contabilidade reconhecer, mensurar e evidenciar eventos econômicos e de o legislador tributá-los de acordo com as normas em vigor. A aproximação é absolutamente natural, já que os eventos econômicos registrados contabilmente servirão de base para a constituição de fatos jurídicos que podem ou não ser tributados.

De maneira geral, a contabilidade se incumbe da escrituração de eventos econômicos, e o legislador da previsão dos respectivos efeitos tributários, levando em conta a qualificação atribuída ao evento pela contabilidade sem que prejudique a interdependência com o direito tributário.

Segundo Lopes e Martins<sup>9</sup>, até a edição da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a contabilidade brasileira apresentava um modelo formalista, altamente influenciado pela escola italiana, marcado por uma forte carga teórica e voltado para os interesses do fisco. Segundo eles, esse modelo contábil passou a não mais atender às necessidades da economia, em especial dos investidores que utilizam as informações contábeis para aporte de investimentos em vários países.

Justamente nesse contexto, a Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, introduziu o Brasil na “estrutura jurídica necessária ao fortalecimento do mercado de capitais de risco no País, imprescindível à observância da empresa privada na fase atual da economia brasileira”<sup>10</sup>. Dessa forma, ficou evidenciado no art. 177<sup>11</sup> que o propósito do legislador brasileiro, antes mesmo da internacionalização das normas contábeis, era buscar a observância das normas contábeis prevendo ajustes tributários, se necessários, em livros auxiliares.

Apesar desse passo importante e da intenção do legislador de uma contabilidade informativa e independente das influências do fisco, por questões históricas, em virtude da efetiva abertura do capital brasileiro apenas na década de 1990, a contabilidade brasileira continuou voltada para o seu mais importante e influente usuário: o fisco.

9. LOPES, Alexandre Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**. Uma nova abordagem. São Paulo: Editora Atlas, 2007. p.123.

10. Item 4 da Exposição de Motivos n. 196, de 24 de junho de 1976, do Ministro da Fazenda. A esse respeito ver: BIFANO, Elidie Palma. Evolução do regime contábil tributário no Brasil. In: LOPES, Alexandre Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3.

11. Lei 6.404/1976: “[...] Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios da contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência”.

Assim, até a edição das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, a realidade brasileira evidenciava uma nítida conformidade entre resultados contábil e tributário, sem que a contabilidade tivesse uma autonomia efetiva.

Entretanto, foi só a partir da edição dessas leis que a legislação brasileira passou a valer-se da contabilidade como um sistema intermediário para a apuração de tributos, confiando na qualificação por ela atribuída aos eventos econômicos, transformando os fatos contábeis em fatos jurídicos.

Ou seja, o denominado regime de dependência parcial passou a de fato existir, com uma moderada conformidade normativa entre os resultados societários e tributários. Dessa forma, as qualificações atribuídas pela contabilidade aos fatos econômicos passaram a ser vinculantes para fins tributários, a menos que houvesse uma norma tributária dispendo em sentido contrário, ou que se verificasse uma incompatibilidade entre a contabilidade e as normas de tributação.

Nota-se que não há como existir uma conformidade total entre a contabilidade e o direito tributário, já que os distanciamentos são inevitáveis, bem como não é razoável uma separação total de ambos, tendo em vista que se busca admitir a interdisciplinaridade entre os dois, dado o fato de que ocorre uma autonomia de mão dupla, pois tanto a contabilidade como o direito tributário classificam os eventos econômicos segundo seus próprios princípios e valores.

Nesse contexto, de acordo com Fabiana Carsoni da Silva<sup>12</sup>, o objetivo primordial do direito tributário é regular a arrecadação de tributos, de forma a assegurar que, dentro dos limites constitucionais, o Estado obtenha recursos para o desenvolvimento de suas atividades.

Por outro lado, segundo a mesma autora, a contabilidade tem finalidade primariamente informativa. Ou seja, promover aos interessados (*e.g.*, acionistas, potenciais investidores) informações confiáveis sobre o patrimônio da entidade e suas respectivas alterações.

Assim, por possuírem finalidades diversas e objetos distintos, a contabilidade visa mostrar a realidade econômica de uma dada entidade, enquanto o direito tributário trabalha com a realidade jurídico-tributária dessa entidade que lhe incumbe de recolher tributos.

---

12. SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. Direito tributário e contabilidade: independência e intersecção. A convivência das duas ciências. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 132, p. 211, jan./fev. 2017.

Diante de todo esse cenário, as considerações de Elidie Palma Bifano acerca dos objetos da ciência contábil e do direito<sup>13</sup> são de extrema relevância para nossa análise:

A Ciência Contábil trabalha com a essência econômica das coisas, considerando, não o tratamento que a Economia dá a essas coisas, mas sim as entendendo do ponto de vista da Contabilidade, enquanto a ciência do Direito, de sua parte, opera com a natureza jurídica das coisas. É primordial examinar se existem eventuais diferenças entre essência e natureza, tomando-se como premissa que a coisa de que se fala, e que à Contabilidade interessa, tem natureza econômica, é regida pelas leis da Economia, sempre voltada ao objetivo do Lucro. Essa mesma coisa, ainda que de natureza econômica, só interessa ao Direito se regulada pelo Direito Positivo. Quando se fala da essência econômica de uma coisa, deve-se buscar entender, acima de tudo, o que aqueles que da coisa fizeram uso tinham por objetivo, considerando-se, sempre, sua finalidade ou aplicação econômica. Por um lado, buscar pela natureza jurídica dessa mesma coisa, é buscar pelo negócio ou instituto jurídico, contido no sistema, que aqueles que dela fizeram uso, pretendiam atingir.

Do ponto de vista da Contabilidade, embora ela mantenha estreitos vínculos com o Direito, não raro, a forma jurídica pode deixar de retratar a essência econômica. Nessas situações, deve a Contabilidade guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, seguindo, se for necessário para tanto, a essência ao invés da forma.

Nesse sentido, como se percebe, na contabilidade, a essência econômica deve prevalecer sobre a forma jurídica, já que o propósito da contabilidade é fornecer a seus usuários informações sobre a realidade patrimonial da empresa.

No entanto, essa questão nem sempre é compatível com o direito tributário, que tem no princípio da legalidade uma trava de sustentação, de que o operador do direito não pode distanciar-se, de modo a extrapolar seu conteúdo legislado.

Dessa forma, há uma interdependência parcial entre as ciências, de forma a evitar o desvirtuamento de ambas. Contudo, historicamente, em especial após a edição da Lei 12.973/2014, como se verá a seguir, alguns temas ainda não foram avaliados em profundidade e permanecem em intenso debate, tendo em vista que a inter-relação entre direito tributário e contabilidade nem sempre é um assunto de fácil análise.

---

13. BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e direito: a nova relação. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto QUIROGA (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p.127-129.

## 4 OS EFEITOS DO IFRS NA LEI 12.973/2014

Com a finalidade de criar um mecanismo seguro, pelo simples fato de que as mudanças nas regras contábeis serão sempre contínuas, e com o objetivo de fazer com que a contabilidade seja capaz de retratar, da melhor maneira possível, a realidade econômica das empresas, a Lei 12.973/2014, em seus aspectos gerais, manteve a lógica que rege a apuração de tributos no Brasil.

Inicialmente, é de fundamental relevância perceber que o direito tributário faz uso do resultado contábil de diferentes maneiras, exigindo que possíveis efeitos decorrentes da convergência sejam analisados de maneira criteriosa. Essa análise inicial aconteceu por meio do RTT, e, finalmente, depois de cinco anos, pela Lei 12.973/2014, que dividiu os efeitos da harmonização em três principais grupos: **(i)** normas de adaptação; **(ii)** normas de neutralização; e **(iii)** normas prospectivas.

O primeiro grupo trata das normas de adaptação, que objetivaram atualizar as normas tributárias anteriores fazendo referências às novas denominações contábeis. Ou seja, o papel das normas de adaptação foi atualizar a legislação tributária para um padrão contábil internacional, sem que os efeitos fossem sentidos pelo fisco e pelo contribuinte no que se refere à arrecadação de tributos.

Já as normas de neutralização visaram a afastar, para fins fiscais, os impactos das novas normas contábeis que não estavam em consonância com o regime tributário atual. Ou seja, em respeito ao princípio da legalidade<sup>14</sup>, previsto constitucionalmente, o contribuinte não pode se ver obrigado a recolher tributos em face de mudança de critérios contábeis que não estejam expressamente previstos na legislação tributária.

No que se refere às normas prospectivas, estas são normas relacionadas a futuras alterações contábeis, que, nos termos do art. 58 da Lei 12.973/2014, não devem ser aplicadas imediatamente, até que lei tributária regule a matéria, conforme se verifica:

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.

---

14. "Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei [...]."

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.

Assim, como se pode perceber, o art. 58 da Lei 12.973/2014 visa a afastar eventuais inseguranças jurídicas que possam ocorrer com a harmonização das normas contábeis que, porventura, impactem a apuração de tributos. Ou seja, embora muitas normas tributárias partam da contabilidade, as regras dessa ciência não se sobrepõem a tais limitações legais e constitucionais.

O que se percebe, portanto, é que o direito tributário e a contabilidade encontram-se em uma posição de dependência parcial, uma vez que o direito tributário parte de uma visão legalista sem, contudo, afastar por completo as regras contábeis. Ao contrário, a própria existência da Lei 12.973/2014 demonstra a convergência e adaptação de algumas regras, e a neutralidade e prospecção para os demais casos.

Nesse sentido, resta demonstrado que o direito tributário fica dotado de autonomia conceitual, seja de direito privado ou de outras ciências, limitado apenas à competência constitucionalmente definida.

Desse modo, não se pode presumir que toda e qualquer alteração contábil não tratada expressamente pela Lei n. 12.973/2014 tenha sido tacitamente acolhida pela legislação tributária e esteja apta a gerar impactos fiscais. Dessa forma, como era de se esperar, alguns temas importantes que não foram aceitos de maneira tácita permanecem sem a adoção do critério tributário específico e necessitam de maiores estudos e análises aprofundadas.

## 5 CONCLUSÃO

A administração de um regime tributário é vista como um fator-chave na atratividade de um país como um local de investimento. Nessa perspectiva, mudanças significativas com relação à tributação vieram com a edição da Lei 11.638/2007 – responsável por dar início ao processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade ao padrão internacional –, e trouxeram importantes discussões sobre o papel da contabilidade nessa perspectiva.

A convergência foi pensada em meio ao crescimento da importância do capital oriundo do investidor institucional e à própria evolução do pensamento contábil, por uma contabilidade informativa de qualidade em âmbito internacional.

A globalização de mercados aparece como protagonista dessa corrente, posto que a contabilidade está perfeitamente inserida nesse âmbito e tem como incumbência principal o registro do patrimônio das empresas.

Nessa perspectiva, o direito tributário e a contabilidade são ciências que se tangenciam de forma intensa, o que proporciona diversos debates em virtude de o direito tributário se valer de eventos econômicos para posterior tributação.

Apesar de momentos de divergência entre as duas ciências, o que não pode ser negado é que a adoção do IFRS levou o Brasil a um aumento de PIB, e, conseqüentemente, de arrecadação de IRPJ, ao contrário do que esperavam inicialmente as autoridades fiscais com a adoção do IFRS no Brasil.

Como elemento importante dessa convergência, a Lei 12.973/2014 é um marco importante do desenvolvimento da interação entre as duas ciências que, apesar de não ser uma norma que tenha esgotado os temas, atua de maneira objetiva diante das normas contábeis, propiciando um ambiente mais seguro no que diz respeito à administração da política tributária.

## 6 REFERÊNCIAS

ARAGÃO, Paulo Cezar; ROCHA, Sergio André. Alteração dos padrões contábeis brasileiras: a neutralidade fiscal transitória, "deslegalização" da contabilidade e o princípio da legalidade tributária. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A**. São Paulo: Quartier Latin, 2010. v. II, p. 496-512.

DOCKHORN, Tiago Espellt; ROSA, Luiz Eduardo Miranda. Impactos fiscais dos efeitos contábeis não tratados expressamente pela Lei n. 12973/2014. In: MATARAZZO, Giancarlo Chamma; FERRAZ, Luiz Felipe Centeno (Org.). **Impactos tributários decorrentes da adoção do IFRS no Brasil: uma década de debates** São Paulo: Blucher, 2019.

FONSECA, Fernando. **Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

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

LOBATO, Valter de Souza. A norma tributária e a Lei 11.638/2007. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A**: inovações da Lei 11.638. São Paulo: Quartier Latin, 2012. v. 3.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

