

APONTAMENTOS SOBRE A INTERPRETAÇÃO DE NORMAS JURÍDICAS E DE NORMAS CONTÁBEIS

Heron Charneski

Doutorando e Mestre em Direito Tributário (USP). Master of Laws (LL.M.) em Direito Comercial Internacional (University of California, Davis). Advogado e Contador.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Interpretação e aplicação das normas jurídicas na teoria do direito 3 A interpretação das normas jurídicas no direito tributário 4 O caráter jurídico-normativo das normas contábeis baseadas no padrão IAS/IFRS 5 Conflitos normativos e lacunas legais 6 Relação entre princípios e regras contábeis 7 Hierarquia interna entre normas contábeis 8 A posição da Estrutura Conceitual 9 Referências.

RESUMO: O presente artigo apresenta a interpretação das normas como um dos temas mais desafiadores aos operadores do direito. A interpretação no direito diz respeito à atividade ou ao processo pelo qual, a partir de um determinado texto normativo, o intérprete determina o seu conteúdo e extrai a norma jurídica. Importantes questões filosóficas e teóricas, e até mesmo normativas, circundam o modo como se entende e se desenvolve essa atividade. No caso das chamadas "normas contábeis", que inequivocamente e cada vez mais também desafiam os respectivos aplicadores a determinar o seu conteúdo, o tema da interpretação e suas controvérsias pode reclamar uma especificação ainda mais própria.

PALAVRAS-CHAVE: Normas jurídicas. Normas contábeis. Direito tributário. Contabilidade.

1 INTRODUÇÃO

A interpretação da norma é um dos temas mais desafiadores aos operadores do direito. De forma preliminar, interpretar é o ato de explicar, esclarecer, apresentar o significado de um vocábulo, atitude ou gesto, produzir por outras palavras um pensamento exteriorizado, bem como mostrar o sentido verdadeiro de uma expressão ou extrair de frase, sentença ou norma, tudo o que nesta se contém¹. A interpretação no direito diz respeito à atividade ou ao processo pelo

1. MAXIMILIANO, Carlos. **Heremênutica e aplicação do direito**. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 21.

qual, a partir de um determinado texto normativo, o intérprete determina o seu conteúdo e extrai a norma jurídica. Importantes questões filosóficas e teóricas, e até mesmo normativas, circundam o modo como se entende e se desenvolve essa atividade.

No caso das chamadas "normas contábeis", que inequivocamente e cada vez mais também desafiam os respectivos aplicadores a determinar o seu conteúdo, o tema da interpretação e suas controvérsias pode reclamar uma especificação ainda mais própria.

De um lado, tem-se o problema inicial e necessário do efetivo conteúdo "normativo", no sentido jurídico, de regras e padrões contábeis. Em outros países, a regulação contábil é matéria eminentemente profissional e produzida por órgãos técnicos. No Brasil, a opção por ancorar na legislação societária o processo de convergência das regras brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais (o "padrão IAS/IFRS"²), a partir da Lei n. 11.638, de 2007, segue uma tradição, já há mais tempo consolidada com a Lei n. 6.404, de 1976, de o direito privado comercial conter uma disciplina material mais densa da contabilidade.

De outro lado, as próprias normas contábeis que passaram a ser produzidas de acordo com o padrão internacional trazem questões mais ou menos complexas sobre características e técnicas próprias de interpretação e aplicação dessas normas. Afinal, como já se percebe e registraram os autores do **Manual de contabilidade societária**, entre as principais características das normas internacionais, destaca-se que estas: (a) se baseiam mais em princípios do que em regras; (b) são baseadas na ideia de prevalência da essência sobre a forma; (c) dão mais importância aos conceitos de controle, de obtenção de benefícios e de incorrência em riscos do que à propriedade jurídica para registro de ativos, passivos, receitas e despesas; e (d) consideram uma visão mais ampla da própria contabilidade, que se alimenta de informações de toda a empresa e de outros departamentos que não apenas o contábil³.

O tema da interpretação de normas em qualquer dos sistemas é muito amplo, e por certo fugiria aos limites do estudo pretender oferecer soluções definitivas para problemas que se mostram rotineiramente carecedores de aprofundamento. Assim, o objetivo deste artigo é muito mais o de apontar alguns

-
2. Refere-se ao conjunto de normas contábeis denominadas IAS (*International Accounting Standards*) e IFRS (*International Financial Reporting Standards*), emitidas pelo órgão regulador IASB (*International Accounting Standards Board*), e adotadas na maioria dos principais mercados globais.
 3. GELBKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 20-21.

aspectos dogmáticos relacionados ao tema da interpretação e da aplicação de normas no sistema jurídico (com ênfase em aspectos da interpretação no direito tributário) e no sistema contábil, como forma de promover e despertar temas de interesse para futuros debates.

Ao traçar paralelos, o texto evidenciará que, além da problemática inicial relacionada aos conflitos normativos no âmbito societário, podem até existir determinadas convergências entre critérios, métodos e abordagens normalmente associados ao processo hermenêutico no direito e na contabilidade. Contudo, características próprias das normas contábeis ainda recomendam um olhar cauteloso e mais específico quanto a esse objeto de estudo.

2 INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS NA TEORIA DO DIREITO

Como indicado, a interpretação jurídica é atividade pela qual se busca encontrar o significado e o alcance a serem atribuídos, em um ordenamento jurídico, às normas jurídicas. Assim, é possível afirmar que de um mesmo texto normativo, o intérprete pode extrair, a partir do processo de atribuição de sentido, mais de uma norma (com suas consequências normativas).

Por esse motivo, uma das maiores preocupações dos juristas no estudo da interpretação é identificar os limites dessa atividade. Afinal, se interpretar, em termos gerais, é um processo intelectual, este não pode implicar criação arbitrária de significados, sob pena até de não se chegar a resultado algum.

No direito, os significados de palavras e expressões passam por um processo de consolidação ao longo do tempo, de tal sorte que, quando são utilizadas pelos legisladores, essas palavras e expressões carregam significados preexistentes à atividade interpretativa individual. Por isso, diz-se que as palavras e expressões comportam significados que preexistem à atividade interpretativa individual⁴.

Ao mesmo tempo, norma e sentido normativo são resultados de um processo interpretativo. Norma não se confunde com o texto, nem com o dispositivo. Daí que o significado normativo pode não ser algo incorporado ao texto normativo de plano, mas uma reconstrução que decorre do próprio processo interpretativo. O intérprete, nessa atividade, não apenas descreve ou “descobre” um significado previamente existente, o que seria trivial, mas constrói o sentido normativo, ainda que, claro, significados mínimos possam estar incorporados⁵, e ainda que se entenda que a interpretação não se desprende do sentido possível

4. ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 59.

5. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 33-35.

das palavras. No "sentido possível das palavras", tem-se o problema corriqueiro da vagueza da linguagem e da generalidade com que as normas são editadas⁶. Assim é que pode não ser totalmente verdadeira a impressão inicial de que o significado dos textos normativos preexistiria à interpretação (de modo que os intérpretes apenas teriam que dele tomar conhecimento); norma, assim, "constitui não o objeto, mas o resultado da atividade interpretativa"⁷.

É certo que nesta altura poder-se-ia adentrar nas diversas temáticas implicadas pela atividade de interpretação de normas, como os tipos de argumentos interpretativos e sua hierarquia, assim como decidir acerca do sentido normativo mais adequado quando mais de uma alternativa interpretativa se coloca presente.

Seja como for, para o presente estudo, o essencial é observar que, para reger o processo de interpretação no direito, buscou-se desenvolver um conjunto de regras e métodos destinados à interpretação dos enunciados normativos, qual seja, a hermenêutica jurídica. Esta pode ser entendida como a parte da ciência jurídica que tem como objetivo o estudo da sistematização dos processos que devem ser utilizados na realização da interpretação. Nesse contexto, a hermenêutica jurídica serve como balizadora desses processos necessários à atividade de sistematização da interpretação das leis, de tal maneira que se possa extrair da lei o sentido buscado pelo legislador.

O processo de interpretação recorre à argumentação jurídica, dentro do sentido possível do texto. Para tanto, existem métodos de interpretação, ou argumentos, que podem ser utilizados pelo intérprete, quais sejam, o método gramatical, o método lógico, o método sistemático, o método histórico, e o método teleológico-axiológico.

O método gramatical ou literal é o primeiro a ser utilizado pelo intérprete. Isso porque se parte do pressuposto de que a ordem das palavras e o modo como se conectam são relevantes para que se alcance um significado da norma⁸, ou seja, o intérprete busca na ciência da linguagem um primeiro significado do texto legal, que é, ou ao menos deveria ser, a manifestação escrita das intenções do legislador. Nesse passo, ainda que a mera e restritiva utilização da "interpretação literal" como critério mandatório seja passível de críticas, não se descarta que a interpretação começa no sentido literal da regra jurídica, texto que é. Trata-se de conhecida lição, no sentido de que a interpretação literal é o início

6. TARUFFO, Michele. **La prueba de los hechos**. Madrid: Editorial Trotta, 2002. p. 108-109.

7. GUASTINI, Riccardo. **Interpretar e argumentar**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2021. p. 17.

8. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. São Paulo: Atlas, 2003. p. 287.

e o fim da interpretação: o início, pois as leis são vertidas em linguagem escrita, sendo, portanto, o contato inicial do intérprete com a norma; e o fim, pois, mesmo empregando outros argumentos interpretativos, o sentido final obtido deverá ser necessariamente compatível com o sentido literal⁹.

Nesse contexto, o método gramatical tem por objetivo compatibilizar a letra da lei com o espírito desta¹⁰. Além disso, o método gramatical exerce a função de limitador, pois o intérprete só pode ir até os limites da expressão linguística posta no texto legal. Em síntese, o método gramatical é uma etapa obrigatória da exegese, pois a norma deve expressar direitos e obrigações como posto na linguagem em que emanada¹¹.

O método lógico, por sua vez, constitui instrumento técnico a ser utilizado na identificação de inconsistências, partindo do pressuposto de que a conexão de determinada expressão normativa com as demais é relevante para a busca do significado correto¹².

Quanto ao método sistemático, este consiste em comparar o dispositivo sujeito à interpretação com outros do mesmo conjunto ou de leis diversas, mas que digam respeito ao mesmo objeto¹³. Nesse mister, os conceitos e institutos que compõem a norma devem ser compreendidos de acordo com o lugar ou sistema de onde foram extraídos, de forma que seja preservada a unidade do direito¹⁴.

Dessa forma, a interpretação sistemática baseia-se no sistema em que o texto legal se insere, procurando estabelecer uma ligação entre este e os demais elementos da própria norma, da área do direito ou, de forma mais ampla, do ordenamento jurídico. Nesse contexto, o intérprete analisa o texto normativo de acordo com todo o sistema jurídico, de modo que não haja uma interpretação isolada do dispositivo, o que inclusive contribui para a acepção de interpretação como uma atividade de construção. Assim, o método sistemático está intrinsecamente ligado ao fato de que o direito existe como um sistema, e que os dispositivos normativos não podem ser interpretados de forma a ignorar o sistema em que inseridos.

9. LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 6. ed. reform. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1991. p. 450-452.

10. TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração no direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 99

11. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 140.

12. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito...** op. cit., p. 287.

13. MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 124.

14. TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação...** op. cit., p. 72-73.

Em relação ao método histórico, este busca situar a lei nova no tempo, de tal maneira que o chamado "espírito da lei" é buscado considerando-se o contexto em que a lei se formou, confrontando-a com normas anteriores¹⁵. Em outras palavras, o método histórico tem como objetivo aferir, para buscar a melhor interpretação de um texto, a sua origem histórica, o seu desenvolvimento e eventuais transformações até o momento. Para isso, o intérprete deve se valer da análise de sua relação com o direito anterior, com a jurisprudência, com críticas da doutrina e questões políticas discutidas à época da elaboração, e com os motivos de elaboração da lei.

Carlos Maximiliano, ao examinar o elemento histórico, ressalta que elementos de interpretação relativos a materiais legislativos ou trabalhos preparatórios, entre os quais se enquadra a exposição de motivos da lei, possuem muito menos valor que o exame do direito anterior, na interpretação¹⁶. Não obstante, o autor ressalta que elementos como esse têm sido frequentemente invocados no Brasil.

Já o método teleológico-axiológico é caracterizado por ativar a participação do intérprete no sentido, de tal sorte que o movimento interpretativo parta das consequências avaliadas das normas e retorne para o interior do sistema¹⁷. É um método no qual o intérprete persegue os fins cognoscíveis da lei¹⁸. Em razão de o direito ser uma ciência primariamente normativa ou finalística, a sua interpretação seria, nessa visão, essencialmente teleológica, de forma que o hermenauta sempre observará o fim da lei, o resultado que esta busca alcançar na prática¹⁹.

Em síntese, esse método volta-se mais para a finalidade da lei, a qual deve ser interpretada com a apreciação de fatos e valores, levando em conta que a interpretação jurídica possui natureza teleológica, referente à característica finalística do direito, baseada na consciência valorativa do direito.

O processo de interpretação necessita da argumentação jurídica, pois interpretação e argumentação são tarefas complementares, que podem se valer de métodos semelhantes. Nesse sentido, deve-se ressaltar a existência de propostas quanto à classificação hierárquica dos argumentos jurídicos. Humberto Ávila propõe uma classificação dos argumentos interpretativos da seguinte forma: (i) argumentos institucionais imanentes ao ordenamento jurídico, que podem ser subdivididos em semânticos (relativos ao significado ordinário ou técnico da linguagem) e sintáticos (referentes à estrutura da linguagem), teleológicos

15. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo...** op. cit., p. 139-140.

16. MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação...** op. cit., p. 140.

17. FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito...** op. cit., p. 294.

18. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo...** op. cit., p. 141.

19. MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação...** op. cit., p. 150.

(concernentes à finalidade que o legislador pretendeu atingir ou que o dispositivo pretende promover) e sistemáticos (atinentes ao contexto normativo no qual o dispositivo está inserido); (ii) argumentos institucionais transcendentais ao ordenamento jurídico: históricos (pertinentes ao contexto histórico em que surgiu o dispositivo ou em que ele será aplicado) e genéticos (relacionados à gênese do dispositivo); e (iii) argumentos não institucionais ou meramente práticos, correspondentes aos argumentos consequencialistas (respeitantes às consequências da decisão acerca do significado do dispositivo)²⁰. Na visão exposta pelo autor, os argumentos institucionais, que apresentam como ponto de referência o ordenamento jurídico, tendo em vista serem determinados por atos institucionais como atos parlamentares, administrativos e judiciais, possuem maior capacidade de objetivação e prevalecem sobre os não institucionais (tais como decisões dos Tribunais que levam em conta o impacto de determinada decisão no orçamento público), que decorrem do apelo ao sentimento de justiça que a interpretação evoca²¹.

De qualquer forma, com a utilização dos métodos e argumentos apropriados para o desafio interpretativo, o intérprete chegará a um resultado para o fim de aplicar a norma ao caso concreto, seja administrativamente, seja judicialmente, sem olvidar que somente o juízo definitivo da jurisdição fixa o entendimento da norma inter partes ou *erga omnes*. Assim, aplicar a norma implica sua compreensão (decorrente da interpretação), a formulação de uma proposição normativa (uma proposta) a respeito dela, que pode ser correta ou não, o que, em caso de divergência, deverá ser esclarecido pelo juízo definitivo²².

3 A INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Afirma-se atualmente que o direito tributário é interpretado de acordo com as regras de interpretação aplicáveis ao direito em geral, não havendo lugar para aplicação de critérios apriorísticos²³. O problema da interpretação das leis tributárias foi um dos que mais chamaram a atenção dos estudiosos do direito tributário no passado, por acreditarem que a lei tributária deveria ser interpretada com métodos especiais²⁴.

20. ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, ano 1, v. 1, n. 5, p. 7, 2001.

21. ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico... op. cit., p. 18.

22. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo**... op. cit., p. 139-140.

23. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 238.

24. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002. p. 111.

Nesse contexto, ganharam espaço ideias relacionadas à autonomia do direito tributário, as quais sustentavam que a interpretação no direito tributário teria métodos próprios²⁵. Destacavam-se as posições que defendiam a existência de métodos apriorísticos, tanto em favor do fisco quanto em favor do contribuinte. Apesar disso, modernamente, chegou-se à conclusão de que as normas tributárias devem ser interpretadas como qualquer outra norma jurídica²⁶, pois são normas com estrutura lógica e atuação dinâmica iguais às das demais²⁷. Qualquer orientação apriorística do trabalho interpretativo a favor do fisco ou a favor do contribuinte constituiria uma inadmissível limitação do processo lógico representado pela interpretação da lei²⁸.

Não obstante essa tendência de recusa à admissão de critérios especiais interpretativos no campo tributário, o Código Tributário Nacional (CTN), em seu Capítulo IV, ocupou-se da interpretação e da integração da lei tributária. Contudo, o Código não discorre sobre diversas técnicas ou critérios de interpretação, limitando-se a tratar brevemente sobre temas como as formas de integração da lei e a interpretação literal, o que cria um vasto campo para a aplicação das regras fornecidas pela hermenêutica. Tal constatação reforça a afirmação de que as leis tributárias devem ser interpretadas como quaisquer outras, não se podendo admitir um preconceito metodológico no âmbito da teoria da interpretação²⁹.

Dessa forma, a regra é que o direito tributário se submeta ao conjunto de métodos e processos interpretativos da teoria da interpretação, e que, nos casos expressamente mencionados como exceção, o intérprete deva dar preferência aos critérios estabelecidos pelo CTN³⁰. Entretanto, ainda que em determinadas matérias o CTN tenha estabelecido critérios específicos, como é o caso do art. 111, o intérprete não pode simplesmente ignorar as recomendações da ciência da interpretação. Ou seja, no caso do referido artigo, em que se determina uma interpretação literal sobre determinados temas, o intérprete terá que analisar o texto legal de forma que a interpretação também respeite outros critérios.

Assim, a interpretação literal, por exemplo, deverá se preocupar também com o sentido lógico do texto (interpretação lógica), com o sistema em que a lei está inserida (interpretação sistemática), bem como com a análise de circunstâncias

25. SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 731.

26. NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010. p. 211-212.

27. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**... op. cit., p.111.

28. VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financieiras, 1932. p. 195.

29. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. p. 134.

30. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**... op. cit., p. 238.

históricas de edição da lei (interpretação histórica) e das finalidades da lei (interpretação teleológica)³¹.

Não por outra razão que na interpretação do direito tributário inexistiria a prevalência de um único método³². Na verdade, o que se verifica é a pluralidade e equivalência, de tal forma que os métodos são aplicados de acordo com o caso e com os valores ínsitos à norma, até porque estes se completam e se intercomunicam³³. Ou seja, um método não exclui os outros, mas, em verdade, eles se complementam, contribuindo para a busca do sentido da lei.

A tarefa de interpretação se dá de forma una e, como já mencionado, apoia-se em um elemento literal (primeiro contato), e em outros elementos que vão além da literalidade, todos se manifestando no processo de interpretação³⁴. Assim, o CTN é eclético ao misturar diversas teorias entre os seus dispositivos, bem como ao misturá-las num só dispositivo³⁵, merecendo diversas críticas.

Ademais, a interpretação das normas jurídicas tributárias, como se sabe, além de requerer um domínio dos conceitos fundamentais desse ramo do direito, demanda que o intérprete conheça outras áreas, até porque as normas tributárias são típicas normas de superposição, já que incidem sobre fatos já regulados por outras áreas, o que demanda uma especial atenção do intérprete³⁶.

Nesse sentido, não obstante o que se colocou sobre as possibilidades metodológicas do intérprete no direito tributário, não se pode olvidar de um ponto fundamental: as normas tributárias devem ser interpretadas em consonância com princípios maiores, como o da legalidade tributária (art. 150, I, da Constituição de 1988), que também se desdobra na vedação à analogia gravosa (art. 108, § 1º, do CTN). Assim, a interpretação da norma tributária, independentemente do método adotado para esse processo, não pode conduzir o intérprete a um sentido que resulte contrário a essas normas, às limitações constitucionais ao poder de tributar ou que implique tributação por analogia. No roteiro do *caput* do art. 108 do CTN, a analogia é o primeiro critério a ser utilizado no processo de preenchimento de lacunas legais. Porém, o § 1º do dispositivo é taxativo ao dispor que "o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei", e estatuir, com isso, a "proibição de analogia gravosa".

31. AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**... op. cit., p. 239.

32. TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação**... op. cit., p. 83.

33. TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação**... op. cit., p. 83.

34. BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário**... op. cit., p. 142.

35. TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação**... op. cit., p. 143-144.

36. ANDRADE FILHO, Emar Oliveira. **Interpretação e aplicação das normas tributárias**. São Paulo: Editora CD, 2002. p. 176.

4 O CARÁTER JURÍDICO-NORMATIVO DAS NORMAS CONTÁBEIS BASEADAS NO PADRÃO IAS/IFRS

Como referido, em razão da ancoragem legislativa das normas e dos procedimentos contábeis hauridos do seu sistema de origem, um primeiro aspecto da respectiva interpretação a ser enfrentado diz respeito ao próprio caráter jurídico-positivo atualmente revestido pelas normas contábeis, e os conflitos normativos que daí poderiam surgir.

Com a publicação da Lei n. 11.638/2007, alterada pela Lei n. 11.941/2009, que modificou a Lei n. 6.404/1976 (Lei das S.A.), o Brasil iniciou formalmente o processo de convergência das normas contábeis ao padrão internacional IAS/IFRS³⁷.

Antes mesmo da edição da Lei n. 11.638/2007, a Resolução n. 1.055/2005 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) já havia estabelecido o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), um órgão formado por entidades representativas do mercado, da profissão contábil e da academia, o que representou um passo importante na adoção dos padrões contábeis internacionais pelo Brasil. Afinal, os pronunciamentos, orientações e interpretações emanados pelo CPC representam basicamente traduções das normas internacionais, com adaptações de linguagem e em situações específicas³⁸.

Vale destacar, no entanto, que o CPC não é um órgão normativo propriamente dito, pois tem por finalidades o estudo, a pesquisa, a elaboração e a deliberação sobre o conteúdo e a redação de pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações. Assim, a mera aprovação desses pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações não possui eficácia normativa no sentido jurídico, mas serve de ponto de partida para a sua consubstanciação em Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e depois em atos normativos pelos órgãos reguladores, como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), no uso de seu poder regulamentar.

Nesse norte, o § 5º do art. 177 da Lei das S.A., incluído pela Lei n. 11.638/2007, pavimentou o poder regulatório da CVM, ao estatuir que as normas expedidas pela autarquia "deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários". Quanto às companhias fechadas, fora da regulação da CVM, o § 6º

37. A CVM havia editado a Deliberação n. 520, de 2007, para permitir a aceitação em ato próprio, no todo ou em parte, dos pronunciamentos emitidos pelo CPC, e a Instrução n. 457, de 2007, para obrigar as companhias abertas, a partir do exercício findo em 2010, a apresentar as suas demonstrações financeiras consolidadas com a adoção do padrão contábil internacional, de acordo com os pronunciamentos emitidos pelo IASB.

38. GELBKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária...** op. cit., p. 19.

do mesmo dispositivo permitiu a elas "optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas". Ainda, em relação às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, o art. 3º da Lei n. 11.638/2007 estabeleceu a aplicação das disposições da Lei das S.A. sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras³⁹. Vale observar que a própria Lei das S.A. sofreu diversas alterações no Capítulo XV – Exercício Social e Demonstrações Financeiras (o "capítulo contábil" da lei), que positivaram os novos critérios contábeis. A ampliar esse arcabouço legal societário, tem-se ainda a edição da Lei n. 12.249, de 2010, que selou a competência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) para "regular acerca dos princípios contábeis" e "editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional", as quais são de observância obrigatória para os profissionais habilitados e atualmente também se encontram alinhadas ao padrão internacional.

No direito comparado, ainda que o caráter jurídico da contabilidade não seja um tema pacífico, a evolução da disciplina contábil dentro do direito mercantil fez com que se começasse a utilizar a denominação autônoma de direito contábil para referir o conjunto de normas que regulam e disciplinam a matéria contábil⁴⁰. Navarro Faure estabelece uma distinção entre a contabilidade como ciência ou técnica e como norma jurídica. Na primeira situação, enquadram-se as normas, regras, guias e recomendações emanadas de organismos nacionais ou internacionais. Na segunda, inclui-se a regulação normativa em forma de leis, decretos e resoluções ministeriais, que podem juridicizar algumas das regras e recomendações técnicas, além de regular os aspectos ligados à contabilidade e reputados como convenientes⁴¹.

Antes da convergência ao padrão IAS/IFRS, a Lei das S.A. já exigia que a escrituração da companhia obedecesse aos preceitos da legislação comercial e da mesma lei e aos "princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as

39. Segundo o parágrafo único do art. 3º da Lei n. 11.638/2007, "considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais)".

40. NAVARRO FAURE, Amparo. **El derecho tributario ante el nuevo derecho contable**. Madrid: Wolters Kluwer, 2007. p. 23.

41. NAVARRO FAURE, Amparo. **El derecho tributario ante el nuevo derecho contable...** op. cit., p. 23.

mutações patrimoniais segundo o regime de competência" (art. 177, *caput*, Lei n. 6.404/1976).

Poder-se-ia argumentar, é certo, que, a despeito do consenso técnico-social sobre a sua aplicação, faltaria aos princípios contábeis geralmente aceitos a coercitividade jurídica da norma oriunda de lei. Porém, no momento em que normas jurídicas incorporam, total ou parcialmente, regras de contabilidade, mediante lei formal aprovada pelo Congresso Nacional, ocorre uma diferença. Agora, o próprio direito alça à condição de suas fontes principais regras contábeis que antes lhe eram, no máximo, subsidiárias, como costumes. Em outras palavras, o direito atribui a usos contábeis consequências jurídicas específicas, dotadas de coercitividade e abrangência geral.

Efetivamente, este seria o caso da Lei n. 11.638/2007: ao alterar a Lei n. 6.404/1976, com inspiração nos padrões contábeis internacionais, juridicizou-os, conferindo legitimação no mundo jurídico, e para efeitos de demonstrações financeiras individuais, a práticas contábeis já adotadas em importantes mercados internacionais.

Com efeito, se bem que se reconheça nas normas vigentes a positivação de normas técnicas contábeis em um contexto legislativo coerente e norteado por princípios comuns, mostra-se adequado localizar o âmbito desse processo. Não se nega que as normas jurídicas sobre contabilidade possam acarretar repercussões em ramos como direito tributário, penal e trabalhista – e mesmo direito financeiro, na chamada "contabilidade pública". Ao mesmo tempo, trata-se de uma repercussão relacional, ou instrumental, diante das relações jurídicas tuteladas por todas essas possíveis áreas.

No caso da chamada "contabilidade societária", na qual se inclui a convergência ao padrão IAS/IFRS, a "porta de entrada" das normas técnicas contábeis na ordem jurídica é, invariavelmente, o direito privado, mais especificamente, o direito comercial, cuja competência para legislar é, no Brasil, privativa da União (art. 22, I, da Constituição Federal de 1988).

Acolhe-se, assim, a hipótese de que, no ordenamento jurídico brasileiro, é possível reconhecer um "direito contábil" não como um ramo autônomo, e sim, no caso das relações jurídicas privadas, como um conjunto de normas jurídicas entranhadas no direito comercial (societário), tendo como norma primária a Lei n. 6.404/1976. A lei societária, particularmente a Lei das S.A., desempenha o papel de disciplinar as normas contábeis aplicáveis às sociedades por ações e de grande porte – e até mesmo é extensiva em alguns casos a outras sociedades limitadas, seja por sua regência supletiva pelas normas da Lei das S.A. (parágrafo único do art. 1.053 do Código Civil), seja pela aplicação das prerrogativas

profissionais dos contadores na elaboração das demonstrações financeiras, seja, ainda, pela obsolescência do Código Civil na regulação contábil.

5 CONFLITOS NORMATIVOS E LACUNAS LEGAIS

Expostos tais contornos jurídicos da normatização contábil, conflitos interpretativos podem surgir em razão de determinações diferentes veiculadas por lei e por uma norma regulamentar, editada por órgão competente (CVM, CFC, e assim por diante).

Como exemplos, tem-se a nova redação do § 3º do art. 182 da Lei n. 6.404/1976, que, ao eliminar a figura da reserva de reavaliação, trouxe a figura dos ajustes de avaliação patrimonial, conta do patrimônio líquido destinada a classificar, "enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários". Para alguns autores, em determinadas situações estaria sendo ignorada essa determinação legal de que as contrapartidas do ajuste a valor justo, nos casos previstos na Lei n. 6.404/1976 ou em normas da CVM, sejam registradas no patrimônio líquido, e não no resultado do exercício⁴².

Em outra ilustração, tem-se na norma legal a definição de acionista controlador como aquele que "é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembleia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia" (art. 116 da Lei n. 6.404/1976). Já a definição de controle constante do Pronunciamento Técnico CPC 36 (R3) – Demonstrações Consolidadas, aprovado pela Deliberação CVM n. 698/2012 e pela NBC TG 36 (R3), é a seguinte: "um investidor controla a investida quando está exposto a, ou tem direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida e tem a capacidade de afetar esses retornos por meio de seu poder sobre a investida" (cf. Apêndice A). Assim, o tratamento conferido pela norma contábil à noção de controle privilegia sobretudo o aspecto fático do exercício do poder do investidor sobre a investida – independentemente da natureza de seu envolvimento com a entidade (investida), isto é, da forma jurídica pela

42. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lei nº 12.973/2014: efeitos tributários das modificações contábeis (escrituração x realismo jurídico). In: RODRIGUES, Daniele Souto et al. (Coord.). **Tributação atual da renda**: estudo da Lei nº 12.973/2014 – da harmonização jurídico contábil à tributação de lucros do exterior. São Paulo: Noeses, 2015. p. 330-331.

qual a sua relação está estruturada. Podem surgir reflexos diversos conforme o conceito adotado.

Em casos como esses, poderia surgir a dúvida: as normas contábeis editadas com base nos Pronunciamentos do CPC, mesmo não tendo natureza de lei *stricto sensu*, apresentam o mesmo poder, em razão da delegação legal aos respectivos órgãos reguladores, ou, na hipótese de conflito, deve-se ater à lei e considerar as normas contábeis como meras normas administrativas, no uso de competência regulatória?

Em outro momento, sustentamos que, sendo o conflito normativo de natureza material, com disposições diversas acerca de critérios de reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações contábeis que alterem os interesses jurídicos por aquelas tutelados, então a hierarquia normativa deve fazer privilegiar as normas veiculadas por lei⁴³. Afinal, prevalece mesmo no direito societário, como garantia fundamental do Estado de Direito, a legalidade, a impedir que alguém seja "obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" (art. 5º, II, da Constituição).

Caso diverso, no entanto, seria o da lacuna, entendida como uma "norma incompleta e/ou defeituosamente formulada"⁴⁴. Fala-se, então, da "integração" como forma de solução de litígios em casos nos quais se reconhece a existência de lacunas na norma⁴⁵, a ausência de uma norma expressa.

Apenas como exemplo, poderia ser identificado eventual "conflito" entre previsão veiculada por Pronunciamento do CPC e a lei brasileira no caso da mensuração a valor justo de propriedades para investimento, prevista no Pronunciamento Técnico CPC n. 28 (Deliberação CVM n. 584/2009 e Resolução CFC n. 1.178/2009), mas não na Lei n. 6.404/1976, cujo art. 183 tem redação exaustiva das hipóteses de mensuração de ativos segundo o valor justo. Ou, ainda, o teste periódico de recuperabilidade dos ativos (*impairment*), previsto em Pronunciamentos do CPC e na Lei n. 6.404/1976 (art. 183, § 3º, I), mas não no Código Civil (art. 1.187).

Contudo, esses seriam casos não propriamente de conflitos normativos, e muito mais de "silêncio da lei", que não parece sugerir uma vedação à prática emanada da norma contábil.

43. CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 107-108. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV).

44. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Trad. Luiz Doria Furquim. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. 1, p. 311-312.

45. ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do direito. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Interpretação e aplicação da lei tributária**. São Paulo: Dialética; ICET, 2010. p. 190.

Nesses casos, as restrições encontradas no direito tributário, como a vedação à analogia, encontram aplicação diferente no âmbito societário. Segundo o art. 4º da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro, "quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito". Por certo, como exposto, a analogia e os costumes não poderiam ser invocados para contradizer as leis, pois a tanto não permite o princípio geral de legalidade e o Estado de Direito. Porém, no caso do direito comercial, eminentemente consuetudinário na origem, argumenta-se que as leis são compostas de normas justificadas pelos usos dos comerciais, de modo que se poderia recorrer aos usos comerciais para suprir lacunas⁴⁶.

6 RELAÇÃO ENTRE PRINCÍPIOS E REGRAS CONTÁBEIS

Foi referido anteriormente que o padrão contábil internacional se caracteriza por uma abordagem baseada em princípios e noções mais abertas como "essência sobre a forma" e "controle" (*principle-based approach*) em detrimento de uma abordagem mais baseada em regras (*rules-based approach*). Conquanto ainda presente essa característica, Flores, Carvalho e Braunbeck trazem uma interessante noção de que as escolhas contábeis no padrão IFRS a partir de uma abordagem principiológica têm sido progressivamente reduzidas nos últimos tempos em favor de regras mais rígidas e ortodoxas, as quais, mesmo podendo ser menos maleáveis ao contexto econômico e a diferentes modelos de negócios, teriam como justificativa uma busca de maior comparabilidade e estabilidade dos relatórios financeiros, em um contexto de ampla adoção das normas internacionais em escala global⁴⁷.

No ponto, poderiam ser colocados argumentos contra a supremacia dos princípios, no sentido de que a falta de uma definição clara de conceitos por meio de regras permitiria abusos pelos preparadores das demonstrações financeiras, o que prejudicaria a comparabilidade das empresas nos mercados, somente atingível por meio de regras uniformes. Em contrapartida, em favor de regras mais detalhadas, poderiam ser colocados argumentos no sentido de que o mero cumprimento de regras rígidas tornaria a contabilidade mecanicista,

46. POLIZELLI, Victor Borges; ALMEIDA, Dora Pimentel Mendes de. A interpretação de normas contábeis no padrão IFRS. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 212, 2019.

47. FLORES, Eduardo; CARVALHO, Nelson; BRAUNBECK, Guillermo Oscar. Escolhas contábeis: delimitações funcionais para relação jurídico-contábil. In: SILVA, Fabio Pereira da et al. (Org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2021. v. 2, p. 155-157.

desprovida da capacidade de julgar a realidade. Esse seria o risco de uma visão mais regulatória das demonstrações financeiras.

Argumenta-se, não obstante, que, enquanto no período anterior à convergência ao padrão IAS/IFRS imperava certa primazia dos princípios sobre as regras, a nova legislação contábil baseada no padrão internacional resultou numa estrutura hierárquica invertida, na qual as regras prevalecem sobre os princípios⁴⁸.

Com efeito, essa constatação pode ser extraída do Pronunciamento Técnico CPC n. 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, aprovado pela Deliberação CVM n. 592/2009 e NBC TG 23 (R1). O CPC 23 tem como um dos seus objetivos definir critérios para a seleção e a mudança de políticas contábeis, sendo essas "os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis". Assim, segundo o § 7º do CPC 23, "quando Pronunciamento, Interpretação ou Orientação se aplicar especificamente a uma transação, a outro evento ou circunstância, a política ou políticas contábeis aplicadas a esse item devem ser determinadas pela aplicação do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação, e considerando quaisquer guias de implementação relevantes emitidos pelo CPC no tocante ao Pronunciamento, Interpretação ou Orientação em questão". Dessume-se da previsão que uma política contábil não pode ser adotada com base em um princípio, se houver uma regra (Pronunciamento, Interpretação ou Orientação) específica aplicável para sua implementação.

Essa constatação, de um lado verdadeira, de outro não afasta a problemática conhecida na doutrina estrangeira como *true and fair view override*, isto é, a possibilidade de afastamento de uma regra contábil *prima facie* aplicável quando em confronto com o princípio da "visão verdadeira e justa" (*true and fair view*) das demonstrações financeiras⁴⁹. Divide-se a doutrina, aliás, conforme a jurisdição envolvida, em reconhecer a *true and fair view override* de forma ampla, como permissivo de uma superação de qualquer regra sempre que em confronto com o princípio em questão (*true and fair view override* ou TFVO radical), ou uma "cláusula geral antiabuso" para os propósitos da contabilidade comercial em situações muito excepcionais (*true and fair view override* ou TFVO limitada)⁵⁰.

48. POLIZELLI, Victor Borges; ALMEIDA, Dora Pimentel Mendes de. A interpretação de normas contábeis... op. cit., p. 214.

49. CHARNESKI, Heron; AGUIAR, Nina. A *true and fair view*: como o direito e o padrão IAS/IFRS alinharam caminhos para uma visão verdadeira e adequada da tributação. In: MURCIA, Fernando Dal-Ri et al. (Org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2022. v. 3, p. 293.

50. BÁEZ MORENO, Andrés. True and Fair View and Tax Accounting. **Corporate Law: Practitioner eJournal** (Forthcoming), 2020. p. 332-342.

Na primeira versão da Estrutura Conceitual (o *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*)⁵¹, previa-se que "a aplicação das principais características qualitativas e de normas e práticas de contabilidade apropriadas normalmente resulta em demonstrações contábeis que refletem aquilo que geralmente se entende como apresentação verdadeira e apropriada das referidas informações" (§ 46). O trecho poderia sugerir uma abordagem "positivista" à *true and fair view*, em que a mera observância às regras contábeis já seria suficiente para alcançar uma visão verdadeira e justa.

Com a adoção pelo IASB do IAS 1 – *Presentation of Financial Statements*⁵², datado originalmente de 2001 e revisado posteriormente em 2003, alterou-se o quadro normativo, para prever que uma apresentação apropriada seria alcançável em "praticamente todas as circunstâncias" pela conformidade com os IFRS aplicáveis, algo de início mais próximo de uma TFVO limitada. Porém, a norma ressalta que uma *fair presentation* também exigiria divulgações adicionais quando o cumprimento de requisitos específicos dos IFRS fosse insuficiente para permitir que os usuários compreendessem o impacto de determinadas transações, outros eventos e condições sobre a posição financeira e patrimonial e o desempenho da entidade (§ 17, "c"). Ademais, o IAS 1 permite que a administração da entidade deixe de aplicar um requisito específico de um IFRS nas "circunstâncias extremamente raras" em que essa aplicação conduzisse a uma apresentação enganosa, "a não ser que esse procedimento seja terminantemente vedado do ponto de vista legal e regulatório" (§ 19).

A reforma da Estrutura Conceitual básica da contabilidade realizada pelo IASB também passou a ressaltar o caráter superior atribuído à ideia de representação verdadeira e apropriada das transações econômicas. Uma segunda versão da Estrutura Conceitual foi emitida em 2010 e incorporada ao *Blue Book* do IASB em 2011, conhecida como *Conceptual Framework for Financial Reporting* ou CPC 00 (R1) no Brasil⁵³.

Nessa segunda versão, as características qualitativas fundamentais da informação contábil-financeira útil passaram a ser duas: a relevância e, como nova denominação da característica da confiabilidade, que mais toca ao objeto em estudo, a "representação fidedigna", na tradução para o português de *faithful representation*. Isso significa que grande parte dos conceitos que orientam os

51. Correlacionada no Brasil ao já revogado CPC 00 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, aprovado pela Deliberação CVM n. 539/2008.

52. Correlacionada no Brasil ao CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis (e à sua revisão – CPC 26 [R1]), aprovado pela Deliberação CVM n. 676/2011.

53. Correlacionada no Brasil ao já revogado CPC 00 (R1) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, aprovado pela Deliberação CVM n. 675/2011.

critérios para elaboração de demonstrações financeiras pode ser explicada à vista dessas duas características. Por exemplo, o reconhecimento de um ativo não depende apenas de determinado elemento satisfazer à definição de ativo, mas também de seu reconhecimento ser relevante para a tomada de decisões e de a sua representação ser fidedigna.

Mesmo não havendo citação expressa à "essência sobre a forma", não escapou aos próprios reguladores da CVM a fundamentação superior do princípio, prevalecendo a representação adequada da realidade econômica nos "raros casos" de colisão com a aplicação de alguma regra contábil, como seguia dispondo o IAS 1⁵⁴.

Quanto a essa abordagem principiológica, não se quer dizer ser ela mais ou menos preferível à abordagem baseada em regras precisas e detalhadas. A opção por uma abordagem mais principiológica ou baseada em regras é conjectural e influenciada por múltiplos fatores. Isso tampouco significa que a possibilidade mais ou menos ampla de substituição de regras (TFVO limitada ou radical) poderia conduzir a melhores resultados em casos concretos. O ponto que se destaca é que a técnica da *true and fair view override* ainda tem limites a serem explorados no ordenamento contábil, o que também poderia levar a um novo olhar sobre a superioridade hierárquica das regras, dessumida do CPC 23.

7 HIERARQUIA INTERNA ENTRE NORMAS CONTÁBEIS

Embora os métodos hermenêuticos utilizados no direito, vistos anteriormente (literal, finalístico, histórico e assim por diante), não sejam *per se* incompatíveis como possibilidades argumentativas na busca da compreensão do sentido e do alcance das normas contábeis, cumpre destacar que, no espaço de interpretação *exclusivamente* contábil, outros nortes interpretativos devem ser considerados.

Conforme visto, o mesmo CPC 23 prioriza a observância específica de regras traduzidas em Pronunciamentos, Interpretações ou Orientações na formulação de políticas contábeis, o que representa a hierarquia primária de normas no padrão IAS/IFRS. Vale destacar que guias de implementação para Pronunciamentos (como as *Basis for Conclusions* do IASB) não fazem parte desses Pronunciamentos e, portanto, não contêm requisitos às demonstrações contábeis (§ 9º do CPC 23). Ou seja, mesmo diante de eventuais limites decorrentes do reconhecimento de uma *true and fair view override*, há um norte inicial para a interpretação de normas contábeis no próprio CPC 23.

54. Cf. o Parecer de Orientação CVM – Comissão de Valores Mobiliários n. 37, de 22.09.2011.

No caso de lacunas, o CPC 23 também possui um método de integração. Prevê-se que “na ausência de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação que se aplique especificamente a uma transação, outro evento ou condição, a administração exercerá seu julgamento no desenvolvimento e na aplicação de política contábil que resulte em informação que seja: (a) relevante para a tomada de decisão econômica por parte dos usuários; e (b) confiável, de tal modo que as demonstrações contábeis: (i) representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade; (ii) reflitam a essência econômica de transações, outros eventos e condições e, não, meramente a forma legal; (iii) sejam neutras, isto é, que estejam isentas de viés; (iv) sejam prudentes; e (v) sejam completas em todos os aspectos materiais” (§ 10, CPC 23). Ao exercer esses julgamentos, a administração pode recorrer a outras fontes externas e “também considerar as mais recentes posições técnicas assumidas por outros órgãos normatizadores contábeis que usem uma estrutura conceitual semelhante à do CPC para desenvolver pronunciamentos de contabilidade, ou ainda, outra literatura contábil e práticas geralmente aceitas do setor” (§ 12, CPC 23).

Não se trata exatamente, como se vê, da integração por analogia conhecida no direito, mas de reserva de julgamento da própria administração – baseada, note-se bem, não mais em outras regras “semelhantes”, e sim em: (a) princípios que revelam as características qualitativas mais importantes das demonstrações contábeis; e (b) fontes externas mencionadas no CPC 23, sempre a partir do exercício de julgamentos que não conflitem com fontes como a da Estrutura Conceitual, como se verá adiante. Em qualquer caso, a “integração” da regra contábil tem na própria administração que elabora as demonstrações financeiras o seu primeiro “intérprete autêntico” (para utilizar a linguagem kelseniana), com limites principiológicos dados pela norma, algo bastante insólito quando comparado ao que ocorre na interpretação jurídica.

8 A POSIÇÃO DA ESTRUTURA CONCEITUAL

Finalmente, surge uma questão relacionada à posição normativa da Estrutura Conceitual, como fonte de interpretação das normas contábeis. Em 2018, após um extenso projeto de reforma, a Estrutura Conceitual foi objeto de uma nova versão, passando a ser aplicável às demonstrações financeiras a partir de 1º de janeiro de 2020 e conhecida apenas como *Conceptual Framework*, ou CPC 00 (R2) – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, no Brasil⁵⁵.

55. Correlacionada no Brasil ao vigente CPC 00 (R2) – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, aprovado pela Deliberação CVM n. 835/2019.

Na posição adotada pelo IASB e incorporada no Brasil, a Estrutura Conceitual serve como uma direção a ser seguida, um norte para o intérprete da norma contábil, mas que, em caso de conflito, não prevalece sobre o que estiver disposto em norma específica⁵⁶. Ou seja, no caso de um pronunciamento específico conflitar com alguma definição disposta na Estrutura Conceitual, prevalecerá o pronunciamento específico. Tal conclusão pode ser extraída, primeiramente, do próprio capítulo que trata da finalidade e situação da Estrutura Conceitual, no qual consta que ela não constitui um pronunciamento propriamente dito e, principalmente, que não se sobrepõe a qualquer pronunciamento.

Além disso, como visto, o CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro apresenta uma hierarquia entre as normas contábeis, de modo a estabelecer, especificamente no seu item 7, que, havendo pronunciamento, interpretação ou orientação que se aplique especificamente a determinada transação, a política a ser aplicada a essa transação é a disposta em norma específica. Nesse contexto, fica claro que a regra contábil específica prevalece sobre os princípios contábeis e as definições que poderiam ser extraídas da Estrutura Conceitual.

Contudo, novamente aqui podem ser feitas algumas ponderações para debate quanto a essa pressuposta inferioridade hierárquica da Estrutura Conceitual.

Em primeiro lugar, como visto no tópico anterior, as definições, os critérios de reconhecimento e os conceitos de mensuração para ativos, passivos, receitas e despesas contidos na Estrutura Conceitual constituem fontes de integração em caso de lacunas da regulação contábil (§ 11 do CPC 23). Com isso, a Estrutura Conceitual pode atuar como parte dos métodos de integração em casos de lacunas, bem como na forma de exercício dos direitos de opção por determinado tratamento contábil, de forma a auxiliar a administração no exercício de julgamentos relacionados a políticas contábeis, quando nenhum pronunciamento se aplica à determinada transação ou outro evento, ou quando o pronunciamento permite uma escolha de política contábil.

Em segundo lugar, a Estrutura Conceitual reflete uma escolha entre as alternativas da teoria contábil a ser realizada pela entidade com poder normativo, de acordo com os objetivos a serem atingidos com as demonstrações contábeis a serem reguladas e com as normas contábeis a serem emitidas⁵⁷. O CPC 00 (R2) descreve, entre as finalidades da Estrutura Conceitual, a de auxiliar o desenvolvimento das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) para que tenham base

56. GELBKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária...** op. cit., p. 30.

57. GELBKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária...** op. cit., p. 29

em conceitos consistentes, e a de auxiliar todas as partes a entender e interpretar os Pronunciamentos (SP1.1).

Ora, embora a Estrutura Conceitual não constitua uma norma de aplicação (de modo que não irá afastar por si só o cumprimento de uma regra específica), suas orientações têm por finalidade a criação dessas regras específicas (IFRS) em bases consistentes. Consistência essa que poderia ser comparada à de um método sistemático de interpretação do ordenamento contábil. Tendo a Estrutura Conceitual a finalidade expressa de "auxiliar todas as partes a entender e interpretar os Pronunciamentos", é de se questionar se algum nível de influência dos seus preceitos na forma de compreensão das regras contábeis específicas não deveria ser percebido.

Seja como for, a identificação dos limites da atividade interpretativa, tema há muito estudado no direito, também merece uma especificação na contabilidade, e a discussão da posição normativa da Estrutura Conceitual pode eventualmente auxiliar no próprio reconhecimento de tais limites.

9 REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Interpretação e aplicação das normas tributárias**. São Paulo: Editora CD, 2002.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação e aplicação da lei tributária: da consideração econômica da norma tributária à análise econômica do direito. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Interpretação e aplicação da lei tributária**. São Paulo: Dialética; ICET, 2010.
- ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, ano 1, v. 1, n. 5, 2001.
- ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013.
- BÁEZ MORENO, Andrés. True and Fair View and Tax Accounting. **Corporate Law: Practitioner eJournal** (Forthcoming), 2020.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O planejamento fiscal e a interpretação no direito tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.
- CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV).

CHARNESKI, Heron; AGUIAR, Nina. *A true and fair view: como o direito e o padrão IAS/IFRS alinham caminhos para uma visão verdadeira e adequada da tributação*. In: MURCIA, Fernando Dal-Ri et al. (Org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2022. v. 3, p. 291-307.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exonerção tributária**. São Paulo: Dialética, 2003.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. São Paulo: Atlas, 2003.

FLORES, Eduardo; CARVALHO, Nelson; BRAUNBECK, Guillermo Oscar. Escolhas contábeis: delimitações funcionais para relação jurídico-contábil. In: SILVA, Fabio Pereira da et. al. (Org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2021. v. 2.

GELBKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária: aplicável às demais sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GUASTINI, Riccardo. **Interpretar e argumentar**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2021.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 6. ed. reform. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1991.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 21. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010.

NAVARRO FAURE, Amparo. **El derecho tributario ante el nuevo derecho contable**. Madrid: Wolters Kluwer, 2007.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Lei nº 12.973/2014: efeitos tributários das modificações contábeis (escrituração x realismo jurídico). In: RODRIGUES, Daniele Souto et al. (Coord.). **Tributação atual da renda: estudo da Lei nº 12.973/2014 – da harmonização jurídico contábil à tributação de lucros do exterior**. São Paulo: Noeses, 2015.

POLIZELLI, Victor Borges; ALMEIDA, Dora Pimentel Mendes de. A interpretação de normas contábeis no padrão IFRS. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

TARUFFO, Michele. **La prueba de los hechos**. Madrid: Editorial Trotta, 2002.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário**. Trad. Luiz Doria Furquim. 18. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. 1.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração no direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Trad. Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financeiras, 1932.