

## O OBJETIVO DA CONTABILIDADE E A SUA VALIDADE PARA O DIREITO

Pedro Gasparetto Farris

Mestrando em Direito na Fundação Getúlio Vargas (FGV). Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de São Paulo (UNIFESP). Bacharel em Direito pela Universidade Estadual Paulista "Júlio de Mesquita Filho" (UNESP). Advogado em São Paulo.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 O processo contábil 3 Os princípios, postulados e a estrutura conceitual 4 A estrutura conceitual brasileira 5 A representação fidedigna, prevalência da substância econômica e as dificuldades de aplicação 6 Conclusão 7 Referências.

RESUMO: O propósito deste estudo é demonstrar como a norma contábil, principalmente a Estrutura Conceitual, confere ao aplicador da Contabilidade um alto grau de discricionariedade e subjetividade. Assim, a função do aplicador contábil não é mais mecânica, é uma análise minuciosa que envolve a identificação da informação útil aos usuários, que possua as características qualitativas de relevância e representação fidedigna. Por outro lado, na seara tributária, as regras jurídicas relacionadas a uma operação, em geral, têm preponderância na definição da natureza do evento econômico a ser considerada para apuração dos tributos. Contudo, haverá situações em que a contabilização, lastreada na essência econômica, confluirá com a norma jurídica, ainda que não se adeque a forma contratual.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade. Estrutura conceitual brasileira. Direito tributário.

### 1 INTRODUÇÃO

A Lei n. 11.638/2007 marcou o início do processo de harmonização dos princípios de contabilidade geralmente aceitos no Brasil (*Generally Accepted Accounting Principles* – GAAP BR) e dos padrões internacionais de contabilidade (*International Financial Reporting Standards* – IFRS). A partir desse momento, a realidade da elaboração das demonstrações financeiras pelas sociedades brasileiras foi alterada, passando-se a exigir normas contábeis de alta qualidade em âmbito mundial e comparabilidade internacional de informações financeiras<sup>1</sup>.

---

1. CAMPAGNONI, Mariana; ROVER, Suliani; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. Normatização contábil internacional: adoção das IFRS e IFRS for SMEs pelos países e sua associação com a

Desde a edição da Lei n. 11.638/2007, já era previsto que as novas normas contábeis não deveriam impactar a apuração de tributos. A Lei n. 11.941/2009 consolidou a separação entre normas contábeis e fiscais por meio da instituição do Regime Tributário de Transição (RTT), o qual determinava que as modificações introduzidas pela Lei n. 11.638/2007 – quanto aos critérios contábeis de reconhecimento de receitas, custos e despesas computados na apuração do lucro líquido do exercício (lucro societário baseado no IFRS) – não deveriam produzir efeitos para fins de tributação.

Avançando na convergência, a Lei n. 12.973/2014 (conversão da Medida Provisória n. 627/2013) extinguiu o RTT a partir de 2015 (ou para 2014, se o contribuinte optasse por antecipar os efeitos da Lei). Dessa forma, o ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de IRPJ e CSLL voltou a ser os valores apurados com base nas normas societárias (contábeis). A solução normativa encontrada pela Lei n. 12.973/2014, na busca da convivência entre a base tributária e o novo sistema contábil introduzido em 2007, foi em duas direções: (i) ora incorpora os eventos contábeis ao sistema jurídico tributário e disciplina o seu tratamento para fins de mensuração da base de cálculo dos tributos, (ii) ora ignora expressamente tais eventos, dispondo sobre a forma de neutralizá-los para fins tributários.

Apesar desse esforço legislativo, há situações cujo tratamento fiscal de determinados eventos contábeis não foi endereçado, o que tem suscitado inúmeras discussões quanto aos limites da adoção de critérios contábeis na definição do fato gerador e na própria mensuração de tributos, matérias sujeitas ao princípio da legalidade.

Também é possível afirmar que os eventuais conflitos entre Contabilidade e Direito Tributário são inevitáveis considerando-se os propósitos diferentes dos dois campos de conhecimento. O objetivo da Contabilidade, em geral, é fornecer informações financeiras sobre a entidade que reporta e que sejam úteis para investidores e credores, sendo composta por etapas de recepção, processamento e divulgação dos resultados de eventos e transações de natureza econômico-financeira que impactem o patrimônio da entidade, quantitativa ou qualitativamente. O Direito Tributário, enquanto não deve deixar de capturar os eventos

---

qualidade da governança e o sistema legal. In: XVI CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. São Paulo, 27 a 29 de julho de 2016. Disponível em: <<https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos162016/184.pdf>>. Acesso em: 1 nov. 2020.

econômico-financeiros, visa à tributação frente à capacidade contributiva das entidades<sup>2</sup>.

Com efeito, muito se discute na doutrina e na jurisprudência brasileiras sobre a extensão da aplicação das normas contábeis sobre o Direito Tributário. Alguns doutrinadores já se posicionaram no sentido de que as alterações ocorridas no âmbito da Contabilidade têm, incontestavelmente, o potencial de gerar efeitos tributários, utilizando-se das normas contábeis internacionais como meio de qualificação dos eventos econômicos<sup>3</sup>.

Nesse contexto, o objetivo deste artigo é analisar os elementos que compõem o “processo contábil” no contexto do IFRS e o que a Contabilidade busca demonstrar aos seus usuários quando há o reconhecimento e a mensuração de uma relação econômica. As conclusões deste trabalho serão essenciais para que se possam analisar os potenciais efeitos da contabilização de uma relação econômica para fins tributários e, em que medida, o Direito e a Contabilidade têm bases comuns – contudo, o estudo sobre a efetiva afinidade entre Direito Tributário e Contabilidade não será objeto deste artigo.

A elaboração deste trabalho se justifica pelo fato de que os conflitos entre Direito Tributário e Contabilidade têm-se mostrado cada vez mais relevantes, levando a interpretações distintas do Fisco e das empresas. Dessa forma, estudos que visam a esclarecer a função da Contabilidade e a sua comunicação com o Direito são relevantes e com impactos no mercado prontamente identificáveis e materiais.

## 2 O PROCESSO CONTÁBIL

Este tópico busca esclarecer quais são o objeto e o objetivo da Contabilidade e as etapas do processo contábil que levam ao reconhecimento dos eventos econômicos. Para tanto, passaremos pelos principais elementos da história da Contabilidade e como essa evolução reverbera em sua função atual.

A Contabilidade apareceu, primeiramente, como um sistema de escrituração, eminentemente gerencial e descritivo, que tinha como objetivo o acompanhamento da evolução da riqueza patrimonial das empresas – a Contabilidade

- 
2. HADDAD, Gustavo Lian; SANTOS, Luiz Alberto Paixão dos. Reflexos tributários dos efeitos contábeis decorrentes da avaliação a valor justo. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 102.
  3. FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014. p. 178.

possui, portanto, uma genética gerencial<sup>4</sup>. A sua evolução foi em grande medida propiciada pela revolução industrial no século XVIII, situação em que a quantidade e o papel das empresas se desenvolveram, assim como seus requisitos de capital, de forma que a Contabilidade se transformou em um sistema complexo de informação e avaliação das empresas.

A função da Contabilidade também foi em muito influenciada pelo surgimento do papel dos gestores ou gerentes das sociedades como agentes separados do proprietário. Nesse contexto, as demonstrações contábeis foram desenvolvidas como um instrumento relevante da busca de redução da assimetria informacional entre agente (gestores) e principal (proprietário). Assim, a Contabilidade se mostra como um fluxo de informações entre os tomadores e provedores de recursos e os intermediários informacionais (e.g., analistas de mercado, mídia especializada, auditores independentes). Como demonstra Eduardo Flores<sup>5</sup>, o fluxo de informações derivadas do processo contábil é originado nas entidades e tem como destino aqueles que detêm (ou estão avaliando a possibilidade de deter) interesses na entidade que reporta.

Diante desse cenário, questiona-se por que as demonstrações contábeis se mostram como a "fonte de informações" ou mesmo como o método de "avaliação patrimonial". Podemos reiterar o questionamento feito por Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Nelson Carvalho quando se debruçaram sobre o processo histórico de criação e desenvolvimento da Contabilidade: "será que a forma como a Contabilidade, em sua função de sistema receptor, processador e transmissor dos resultados de eventos e transações, obtém essas informações seria a única viável ou possível?"<sup>6</sup>

A resposta é negativa: não, a Contabilidade não é a única forma viável de recepção e transmissão de eventos econômicos. Não obstante, os próprios autores reconhecem que o fato de a Contabilidade ser aceita pela sociedade como uma resposta ou a forma mais inteligente de se atingir tal objetivo realça a força e a validade do modelo contábil. Por mais que a Contabilidade esteja apoiada em outras ciências – e.g., Direito, Economia, Administração –, também é claro que ela se mostra como a preferência para enfrentar o processo de, primeiro, identificar

- 
4. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 38, p. 10, maio/ago. 2005.
  5. FLORES, Eduardo. **Teoria da contabilidade financeira: fundamentos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2018. p. 7.
  6. Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 38, p. 10, maio/ago. 2005.

o evento econômico que causa mutação patrimonial, depois precificá-lo e, por último, comunicar seus efeitos.

Podemos sumarizar, portanto, quais são o objeto e o objetivo da Contabilidade. O objetivo é preeminente informacional, visando à criação de um fluxo de comunicação das transações de natureza econômico-financeira aos usuários das demonstrações contábeis. O objeto de análise é o próprio patrimônio das entidades, com suas variações quantitativas e qualitativas.

Importante compreender, contudo, quais os passos entre a ocorrência do evento econômico até a sua divulgação nos relatórios financeiros da entidade; qual o processo contábil. O processo contábil pode ser sumarizado em quatro etapas, as quais resumimos abaixo<sup>7</sup>:

**1. Identificação do evento:** um evento econômico contabilizável é aquele que tem o poder de alterar o patrimônio líquido da entidade de três formas: (i) alterando a dimensão do patrimônio líquido (variação quantitativa); (ii) alterando a natureza do patrimônio líquido (variação qualitativa); ou (iii) alterando simultaneamente a dimensão e a natureza.

**2. Mensuração:** atribuição de valor ao evento que altera o patrimônio líquido (custo histórico, valor justo etc.).

**3. Consolidação:** classificação de transação e aplicação racional de critérios de classificação por semelhança, de modo a agregar os elementos semelhantes em categorias e subcategorias.

**4. Apresentação e divulgação:** apresentar os dados consolidados anteriormente e transformá-los em informação por meio da sua apresentação e divulgação de acordo com modelos preestabelecidos e geralmente aceitos.

As etapas do processo contábil terão, justamente, a intenção de fornecer informação útil acerca dos eventos econômicos para os usuários dos relatórios financeiros. Apesar de o objetivo ser claro, o processo é tortuoso. A busca por um meio de comunicação claro no qual o usuário consiga compreender o que a linguagem contábil deseja transmitir está longe de ser alcançada – são inúmeras as divergências de interpretação entre os diferentes usuários e os obstáculos para uma comparabilidade plena das informações financeiras reportadas<sup>8</sup>.

De fato, o objetivo da Contabilidade não é simples de ser atingido. Ainda que se considerem apenas os investidores e os credores, os usuários não são

7. As etapas e suas descrições podem ser identificadas em: FLORES, Eduardo. Op. cit., p. 8.

8. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, Op. cit., p. 12.

homogêneos e, portanto, não é possível satisfazer plenamente às necessidades de todos. O intuito é oferecer um conjunto básico de informações de uso geral.

### 3 OS PRINCÍPIOS, POSTULADOS E A ESTRUTURAL CONCEITUAL

No início do desenvolvimento da Contabilidade, a preocupação dos elaboradores das demonstrações contábeis (e dos autores da área) se limitava à descrição das práticas observadas e à criação de regras didáticas para classificá-las, até porque a função da Contabilidade era majoritariamente gerencial. A prática e o estudo contábil consistiam na execução de uma atividade mecânica, em que bastaria ao seu aplicador entender o objetivo informacional da Contabilidade e aplicar a lógica para reportar a evolução da posição patrimonial de forma clara.

Foi necessário o desabrochar da Contabilidade para que a demanda por informações mais complexas mudasse o paradigma dos aplicadores e estudiosos da Contabilidade. No avançar do papel da Contabilidade como método aceito de avaliação patrimonial e fonte de informações para os usuários, aumentou a preocupação dos autores em compreender as razões intrínsecas que justificavam a adoção de determinada prática ou estabelecer um conjunto de princípios para explicar a prática contábil em geral<sup>9</sup>. Era imprescindível entender o porquê das regras e o que se buscava com elas.

Surgem, então, os postulados contábeis, definidos como “as premissas ou constatações básicas, não sujeitas a verificação, que formam o arcabouço sobre o qual repousa o desenvolvimento subsequente da teoria da contabilidade”<sup>10</sup>. Ainda que não exista convergência entre todos os postulados da Contabilidade, pode-se dizer que os principais são os da entidade e da continuidade, que transmitem, respectivamente, as noções de autonomia patrimonial da empresa em relação ao patrimônio de seus sócios ou proprietários, e de que é pressuposto que a empresa continuará sua operação no futuro e isso deverá ser refletido na mensuração e na apresentação dos componentes do patrimônio<sup>11</sup>.

Em princípio, a partir dos postulados, é possível alcançar todas as regras e classificações adotadas pela Contabilidade. As regras, na Contabilidade, são chamadas de princípios – *i.e.*, *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP). De fato, quando se usa o termo “princípios” na Contabilidade, não há uma equivalência com o conceito de princípios como normas maiores (escritas ou não) que balizam as regras. Em uma visão bem mais pragmática, a Contabilidade adota

9. FLORES, Eduardo. Op. cit., p. 80.

10. IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

11. Resolução CFC 750/1993.

princípios como um conjunto básico de normas, que eliminam, até certo ponto, a subjetividade de aplicação por diferentes gestores, existindo um embasamento comum a qualquer aplicador.

O GAAP, assim, é o conjunto de normas que foram sancionadas como válidas por um sistema normativo para atribuir comparabilidade às informações contábeis, colocando as entidades sobre o mesmo escopo de regras. Observa-se que os princípios contábeis, de certa forma, têm o objetivo de retirar um grau de subjetividade dos aplicadores da Contabilidade para oferecer comparabilidade.

Nesse contexto de princípios e postulados, foram criadas as estruturas conceituais para balizar os elaboradores das normas contábeis. As estruturas conceituais caminham entre as regras e os postulados, mas não se confundem com os dois; as estruturas conceituais são como elementos teóricos que guiarão a aplicação das normas para atingir os objetivos propostos pela Contabilidade (*i.e.*, fluxo de informações sobre o patrimônio da entidade e as mudanças qualitativas e quantitativas).

No contexto do FASB e do IASB, em 1973, foi estabelecida uma comissão de trabalho para buscar responder a quatro questões fundamentais: (i) quem precisa da informação contábil; (ii) quanta informação contábil é necessária; (iii) quanto da informação necessária pode ser fornecido pelos contadores; e (iv) qual estrutura é necessária para fornecer a informação necessária. Esse trabalho gerou um relatório com doze objetivos – sendo um deles “fornecer informação útil para a tomada de decisões econômicas, acompanhada de recomendações imperativas e características qualitativas das informações contábeis”<sup>12</sup>.

O estudo feito em 1973 tem grande influência sobre a estrutura conceitual em vigor hoje. Atualmente, a estrutura conceitual adota a abordagem da utilidade da informação contábil para a tomada de decisões, ressaltando seu caráter predominantemente informacional. A informação, contudo, foca nos usuários primários, que são os investidores existentes e em potencial, e os credores.

No Brasil, a consolidação de uma estrutura conceitual única só ocorreu com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e a adoção do IFRS. A partir desse marco, o Brasil iniciou seu processo de harmonização do GAAP brasileiro aos padrões contábeis internacionais, adotando definitivamente a abordagem da utilidade da informação contábil para a tomada de decisões.

---

12. FLORES, Eduardo. Op. cit., p. 85.

## 4 A ESTRUTURA CONCEITUAL BRASILEIRA

Atualmente, o CPC prevê a Estrutura Conceitual para relatório financeiro no Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2), baseado no *Conceptual Framework* do IFRS. Nesse documento, o CPC estabeleceu que a estrutura conceitual tem por objetivo auxiliar a elaboração dos relatórios financeiros e o desenvolvimento do IFRS, cravando políticas consistentes quando nenhum pronunciamento se aplica à determinada transação ou quando o pronunciamento aplicável permite uma escolha de política contábil.

À luz do que foi apresentado, a despeito do nome, a Estrutura Conceitual não é um pronunciamento propriamente dito, de modo que não é hierarquicamente superior aos demais documentos emitidos pelo CPC. Com efeito, em pronunciamentos específicos, podem ser estabelecidos procedimentos contábeis que diverjam da Estrutura Conceitual.

A Estrutura Conceitual se justifica como uma norma basilar que guiará a aplicação da Contabilidade, trazendo as características necessárias da informação contábil. Nos termos desse regramento, o objetivo dos relatórios contábeis é fornecer informações financeiras sobre a entidade que reporta e que sejam úteis para investidores e credores, existentes e potenciais, na tomada de decisões. Ainda que esse grupo de usuários tenha sido definido como primário, as demonstrações contábeis também podem ser usadas por reguladores e pelo público em geral.

Como analisamos, a Contabilidade busca, ao máximo, transmitir informação contábil útil a uma gama de usuários com interpretações e interesses heterogêneos, sendo tal heterogeneidade um dos principais obstáculos para atingir tal objetivo. A Estrutura Conceitual é desenvolvida para que as informações atendam às necessidades do maior número de usuários principais, oferecendo um conjunto básico de informações gerais que não visa a prover elementos adicionais a um determinado subconjunto dos usuários principais.

Para tanto, as informações úteis são definidas como aquelas que influenciam na tomada de decisões. As decisões a serem tomadas por esse grupo de usuários envolve inúmeras operações, como a compra e venda de instrumentos de patrimônio e de dívida, concessão de empréstimos, exercício do direito de voto ou influência sobre a administração. A evolução da Contabilidade foi um reflexo justamente dessa demanda por informações cada vez mais complexas, o que exigiu que as demonstrações apresentassem muito mais do que a mera posição patrimonial e suas variações; que também proovessem um fluxo de informações suficiente para que os usuários tivessem elementos para estimar como se dará a



continuidade da entidade, incluindo as perspectivas de futuros fluxos de caixa e a avaliação da gestão da empresa.

Para tomar as decisões, os usuários precisam de informações sobre o patrimônio da entidade – *i.e.*, recursos econômicos, reivindicações contra a entidade e as alterações nesses recursos e nas reivindicações – e sobre a eficiência da administração da entidade no uso de seus recursos e cumprimento de suas responsabilidades. As demonstrações devem reportar, portanto, os efeitos do evento econômico sobre a posição patrimonial da empresa e como tal evento é uma decorrência da gestão dos recursos da entidade pela administração.

A influência da busca da informação útil nas regras contábeis é verificável em vários níveis. Talvez um exemplo claro disso seja a crescente utilização da mensuração com base no valor justo pelas normas contábeis em razão de seu caráter informacional ser presumidamente maior ao longo do tempo. Hoje, em grande medida, os relatórios financeiros estão baseados em estimativas, julgamentos e modelos e, não, em representações exatas. De fato, as normas contábeis (incluída aqui a Estrutura Conceitual) estão em constante evolução para reportar aos usuários, de forma mais clara e mais abrangente, a posição patrimonial e as expectativas para a continuidade da entidade.

Os conceitos que permeiam a definição de uma “informação útil” são as chamadas características qualitativas fundamentais. São elas a relevância e a representação fidedigna.

A informação contábil será relevante quando for capaz de fazer diferença nas decisões tomadas pelos usuários – em geral, considera-se que a informação faz diferença nas decisões se puderem ser utilizadas para prever resultados futuros (valor preditivo) ou se fornecerem um *feedback* sobre avaliações anteriores (valor confirmatório). “Por exemplo, informações sobre receitas para o ano corrente, que podem ser utilizadas como base para prever receitas em anos futuros, também podem ser comparadas a previsões de receitas para o ano corrente que tenham sido feitas em anos anteriores. Os resultados dessas comparações podem ajudar o usuário a corrigir e a melhorar os processos que foram utilizados para fazer essas previsões anteriores” (item 2.10 do CPC 00).

Do outro lado, as informações contábeis também devem representar os fenômenos econômicos relevantes de forma fidedigna a sua essência, de forma completa, neutra e isenta de erros. Isso significa que caso a forma legal do evento econômico não coincida com a essência econômica, fornecer informações apenas sobre a forma legal não atenderia à característica de representação fidedigna.

A representação completa inclui todas as informações necessárias para que o usuário compreenda os fenômenos que estão sendo representados, inclusive

todas as descrições sobre a natureza do ativo, de como ocorre a sua representação numérica (por exemplo, custo histórico ou valor justo) etc. A neutralidade é quando inexistente seleção das informações financeiras que serão reportadas (*cherry picking*). Por fim, a representação neutra é aquela que transmite a informação sem considerar como ela influenciará a tomada de decisão pelos usuários, se de forma favorável ou desfavorável.

Para identificar a essência de um direito ou obrigação contratual, é preciso que todos os termos do contrato legal, implícitos ou explícitos, sejam considerados. Termos implícitos incluem, por exemplo, as obrigações legais que não estão necessariamente descritas no contrato. Com efeito, em alguns casos, a essência dos direitos e obrigações é clara na forma legal do contrato; em outros, é necessária uma análise para identificar a essência desses direitos e obrigações.

A Estrutura Conceitual esclarece que os termos que não têm substância não devem ser considerados quando da elaboração da informação contábil. Cláusulas contratuais que não vinculem as partes ou direitos que o titular não terá a capacidade prática de exercer são exemplos de formas legais sem substância econômica. Muitas vezes, as entidades combinam um grupo de contratos para obter um determinado efeito comercial; nesses casos, devem-se considerar os efeitos conjuntos dos contratos para se avaliar, efetivamente, quais direitos e obrigações foram criados.

O CPC 00 traz o seguinte trecho sobre a aplicação das características qualitativas fundamentais:

O processo mais eficiente e eficaz para aplicar as características qualitativas fundamentais é, normalmente, o seguinte (observados os efeitos de características de melhoria e a restrição de custo, os quais não são considerados neste exemplo). Em primeiro lugar, identificar o fenômeno econômico, informações sobre o que é capaz de ser útil para os usuários das informações financeiras da entidade que reporta. Em segundo lugar, identificar o tipo de informação sobre esse fenômeno que é mais relevante. Em terceiro lugar, determinar se essas informações estão disponíveis e se podem fornecer representação fidedigna do fenômeno econômico. Em caso afirmativo, o processo para satisfazer às características qualitativas fundamentais se encerra nesse ponto. Em caso negativo, o processo é repetido com o próximo tipo de informação mais relevante.

Em alguns casos, o ponto de equilíbrio (*trade-off*) entre as características qualitativas fundamentais pode precisar ser encontrado para atingir o objetivo do relatório financeiro, que é fornecer informações úteis sobre fenômenos econômicos. Por exemplo, as informações mais relevantes sobre um fenômeno podem ser uma estimativa altamente incerta. Em alguns casos, o nível de incerteza na mensuração envolvido na realização dessa estimativa pode ser tão alto que pode ser questionável

se a estimativa forneceria representação suficientemente fidedigna desse fenômeno. Em alguns desses casos, a informação mais útil pode ser a estimativa altamente incerta, acompanhada pela descrição da estimativa e da explicação das incertezas que a afetam. Em outros casos, se essa informação não fornece representação suficientemente fidedigna desse fenômeno, a informação mais útil pode incluir uma estimativa de outro tipo que é ligeiramente menos relevante, mas que está sujeita a uma menor incerteza na mensuração. A mensuração da incerteza não significa que a informação não é útil.

Em geral, a Estrutura Conceitual na forma como se coloca denota uma grande volatilidade para a aplicação da norma contábil. Ainda que se trate de pressupostos gerais, podendo ser aplicados pronunciamentos específicos, o CPC 00, no papel de guiar a aplicação da Contabilidade, prevê que o preparador das demonstrações contábeis terá uma grande importância em avaliar efetivamente os eventos econômico-financeiros e extrair o que é considerado informação útil para a tomada de decisões.

Embora seja atribuída uma discricionariedade a esse aplicador, tal processo deve passar por conceitos qualitativos de relevância e representação fidedigna. Essas características parecem estar intimamente relacionadas com a história da Contabilidade e a validade do seu modelo como método de avaliação de empresas. A aplicação dessas características qualitativas traz a lembrança constante de que a preocupação da Contabilidade é divulgar informações do passado, mas que ainda tenham um valor preditivo, ao passo que também seja apresentada a sua essência, sem que a apresentação seja influenciada por elementos estranhos aos interesses dos usuários principais.

## 5 A REPRESENTAÇÃO FIDEDIGNA, PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA ECONÔMICA E AS DIFICULDADES DE APLICAÇÃO

Como afirma Ludicibus, a prevalência da essência sobre a forma pode ser considerada como a raiz mais profunda da Contabilidade<sup>13</sup>. Além de ser o mais importante elemento da Contabilidade moderna, a prevalência da substância econômica está descrita de forma clara e concisa na Estrutura Conceitual adotada pelo Brasil.

O autor, contudo, ressalta que esse elemento é de natureza estritamente contábil, sendo que nunca poderia ser adotado como um postulado jurídico. Com efeito, a importância da forma legal varia de acordo com os sistemas jurídicos de

13. Ensaio sobre algumas raízes profundas da contabilidade, em apoio aos princípios fundamentais. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 1, n. 1, p. 8-15, set./dez. 2007.

cada país, tendo um impacto presumidamente maior sobre os países optantes pelo *civil law*.

A "forma", além de ser de aplicação mais fácil, contribui para uma suposta objetividade, pois o evento econômico está estabelecido por documentação e suporte legal. A essência econômica, por sua vez, vive entre a objetividade e o subjetivismo responsável.

Muito se discute hoje a respeito da melhor abordagem da Contabilidade, principalmente da estrutura conceitual e dos pronunciamentos, se deveriam ser adotados padrões contábeis baseados em regras ou em princípios. Os padrões baseados em regras buscariam uma tentativa de formalizar, de maneira pretensamente exaustiva, as práticas contábeis. Em uma fundamentação em princípio, seria confiada aos aplicadores da Contabilidade uma subjetividade de julgamento<sup>14</sup>.

No contexto do IFRS, há decerto uma predominância de padrões baseados em princípios. Um sistema baseado em regras pode levar à visão de que as demonstrações financeiras são um ato de mera conformidade às regras (visão passada da Contabilidade), e não de comunicação; ao passo que um sistema de princípios pode levar a uma falta de comparabilidade.

O sistema jurídico do país é apontado como um grande influenciador para a adesão a um sistema de regras ou princípios – particularmente no Brasil, considerando-se que a Constituição Federal estabeleceu que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" (art. 5º, II). Ainda que a própria Constituição preveja a liberdade de contratação (art. 5º, XIII), em geral, a lei infraconstitucional regula a maior parte dos requisitos contratuais e de outras relações comerciais<sup>15</sup>.

Assim, é presumido que exista um conflito entre normas contábeis que, em busca de relevância e representação fidedigna, possam informar aos usuários que a relação econômica é, na verdade, diferente daquela prevista na lei. O fato de existir essa potencial divergência não significa, contudo, que a lei está equivocada quanto à essência da operação, mas que a preocupação da Contabilidade é outra – *i.e.*, oferecer informações úteis, mas que também sejam comparáveis e compreensíveis pelos usuários. Há, portanto, um exercício dialético na aplicação da Contabilidade, que não necessariamente "conversa" com o formalismo jurídico do *civil law* brasileiro.

---

14. FLORES, Eduardo. Op. cit., p. 92.

15. FERNANDES, Edison Carlos. Challenges in applying IFRS in a civil law tradition: the example of Brazil. In: LOURENÇO, Isabel; MAJOR, Maria (Org.). **Standardization of financial reporting and accounting in latin american countries**. Hershey: IGI Global, 2015. v. 1.

Na seara tributária, principalmente, conceitos como capacidade contributiva e legalidade, em certo ponto, acabam por restringir uma utilização desenfreada da Contabilidade que, por seu próprio processo evolutivo, tem objetivos diferentes do Direito Tributário. De modo geral, as regras jurídicas relacionadas a uma operação, previstas no Direito Civil, por exemplo, têm preponderância na definição da natureza do evento econômico a ser considerada para fins fiscais.

Nota-se, contudo, que é possível que a contabilização, lastreada na essência econômica, eventualmente seja arguida como definidora do tratamento tributário. Contudo, uma análise fundada em princípios não dialoga em todas as ocasiões com um sistema baseado em normatização/codificação.

Dessa forma, basta entender uma coisa: quando? Quando a norma contábil se mostra em plena comunicação com o Direito, particularmente o *civil law*, de modo que ela possa ser aplicada para definir a natureza jurídica, seja na perspectiva do Direito Civil, seja no Direito Tributário.

## 6 CONCLUSÃO

Vimos que o objetivo da Contabilidade é preeminentemente informacional, visando à criação de um fluxo de comunicação das transações de natureza econômico-financeira aos usuários das demonstrações contábeis. O objeto de análise é o próprio patrimônio das entidades e suas variações quantitativas e qualitativas.

A evolução da Contabilidade decorreu, principalmente, de uma demanda por informações cada vez mais complexas, o que exigiu que as demonstrações apresentassem muito mais do que a mera posição patrimonial e suas variações; que também proovessem um fluxo de informações suficiente para que os usuários tivessem elementos para estimar como se dará a continuidade da entidade, incluindo as perspectivas de futuros fluxos de caixa e a avaliação da gestão da empresa.

Contudo, a norma contábil, principalmente a Estrutura Conceitual, confere ao aplicador da Contabilidade um alto grau de discricionariedade e subjetividade. Desse modo, a função do aplicador contábil não é mais mecânica; é uma análise minuciosa que envolve a identificação da informação útil aos usuários, que possua as características qualitativas de relevância e representação fidedigna.

A busca incessante pela definição da informação útil ao usuário é um objetivo, obviamente, contábil, que não necessariamente dialoga com o sistema jurídico brasileiro de *civil law*. Na seara tributária, as regras jurídicas relacionadas a uma operação, em geral, têm preponderância na definição da natureza do evento econômico a ser considerada para apuração dos tributos. Contudo, haverá

situações em que a contabilização, lastreada na essência econômica, confluirá com a norma jurídica, ainda que não se adeque a forma contratual. O desafio agora é identificar quando esses eventos são verificáveis.

## 7 REFERÊNCIAS

CAMPAGNONI, Mariana; ROVER, Suliani; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. Normatização contábil internacional: adoção das IFRS e IFRS for SMEs pelos países e sua associação com a qualidade da governança e o sistema legal. In: **XVI CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**. São Paulo, 27 a 29 de julho de 2016.

FERNANDES, Edison Carlos. Challenges in applying IFRS in a civil law tradition: the example of Brazil. In: LOURENÇO, Isabel; MAJOR, Maria (Org.). **Standardization of financial reporting and accounting in latin american countries**. Hershey: IGI Global, 2015. v. 1.

\_\_\_\_\_. Comentários tributários ao CPC 00. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 231-244, 2019.

FLORES, Eduardo. **Teoria da contabilidade financeira: fundamentos e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2018.

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

HADDAD, Gustavo Lian; SANTOS, Luiz Alberto Paixão dos. Reflexos tributários dos efeitos contábeis decorrentes da avaliação a valor justo. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Ensaio sobre algumas raízes profundas da contabilidade, em apoio aos princípios fundamentais. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 1, n. 1, p. 8-15 set./dez. 2007.

\_\_\_\_\_. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

\_\_\_\_\_; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 38, p. 7-19, maio/ago. 2005.

LAULETTA, Andrea Bazzo. Os impactos das novas regras contábeis na isenção tributária do dividendos. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinicius; MARTINS, Eric. Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. **Revista de Informação Contábil**, v. 1, n. 1, p. 7-30, set. 2007.