

A DISCIPLINA CONTÁBIL DAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS (PMES)

Heron Charneski

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

Artigo recebido em 07.10.2024 e aprovado em 18.10.2024.

SUMÁRIO: 1 Convergência ao padrão IAS/IFRS e o cenário das pequenas e médias empresas 2 Breves apontamentos sobre o CPC PME (R1) e diferenças para o modelo completo 3 CPC PME (R1) e algumas interfaces com a legislação tributária e societária 4 Considerações finais 5 Referências.

RESUMO: Este artigo aborda a questão sobre se a opção por manter em lei muitos detalhes a respeito de procedimentos contábeis, diante da natural e dinâmica evolução da contabilidade, ainda é desejável. A "deslegalização" da contabilidade, entendida como um processo de revogação de disposições legais (Lei das S.A., Código Civil) que tratam de critérios contábeis de reconhecimento e mensuração de elementos patrimoniais e de resultado, com a delegação de sua emissão apenas aos órgãos reguladores, é um tema a ser aprofundado. O caso das pequenas e médias empresas ilustra essa dicotomia. Daí se vê que a decisão de expandir o padrão IAS/IFRS nas demonstrações individuais no Brasil e, com isso, abranger potencialmente empresas de todos os portes, trouxe relativa complexidade e certos conflitos interpretativos, mas ao mesmo tempo consolidou muitas evoluções positivas. E isso mesmo para pequenas e médias empresas, que em outros países poderiam estar fora do alcance desse processo de adoção de procedimentos contábeis mais modernos para captação de recursos.

PALAVRAS-CHAVE: Pequenas e médias empresas. Contabilidade. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Legislação societária.

ACCOUNTING DISCIPLINE FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTERPRISES (SMEs)

CONTENTS: 1 Convergence with the IAS/IFRS standard and the scenario for small and medium-sized companies 2 Brief notes on the CPC PME (R1) and differences from the full model 3 CPC PME (R1) and some interfaces with tax and corporate legislation 4 Final considerations 5 References.

ABSTRACT: This article addresses the issue of whether the option to maintain many details regarding accounting procedures in law, given the natural and dynamic evolution of accounting, is still desirable. The "delegalization" of accounting, understood as a process of repealing legal provisions (Corporation Law, Civil Code) that deal with accounting criteria for recognizing and measuring equity and income elements, with the delegation of their issuance only to regulatory bodies, is a topic that deserves further study. The case of small and medium-sized companies illustrates this dichotomy. It can be seen that the decision to expand the IAS/IFRS standard in individual financial statements in Brazil and, thus, potentially cover companies of all sizes, brought relative complexity and certain conflicts of interpretation, but at the same time consolidated many positive developments. And this is true even for small and medium-sized companies, which in other countries might be beyond the reach of this process of adopting more modern accounting procedures for raising funds.

KEYWORDS: Small and medium-sized enterprises. Accounting. Accounting Pronouncements Committee. Corporate legislation.

1 CONVERGÊNCIA AO PADRÃO IAS/IFRS E O CENÁRIO DAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

O processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais baseados em IAS/IFRS¹ possui duas características que o tornam peculiar no mundo². A primeira característica é que, ao contrário da maioria dos outros países, em que as demonstrações contábeis segundo o padrão IAS/IFRS são somente as consolidadas, no Brasil as demonstrações contábeis sujeitas a esse padrão são as individuais, que também servem de apoio para o cálculo de tributos e dividendos. A segunda é a opção pela positivação dos novos critérios contábeis (que seguiu, também é bom lembrar, a tradição da nossa legislação societária), mediante a veiculação de conceitos e critérios contábeis de reconhecimento e

1. 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.
2. CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 95-104. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV).

mensuração em normas jurídicas, seja diretamente nas leis comerciais, seja por delegação às autoridades regulatórias competentes.

A opção local pela ancoragem do padrão IAS/IFRS nas demonstrações individuais e por veículo legislativo teria o potencial de abranger, com a utilização de padrões contábeis mais sofisticados, pessoas jurídicas de todos os portes. Sendo de todos reconhecida a maior complexidade desse conjunto de procedimentos contábeis, que se baseiam em noções de "essência econômica", "controle", "neutralidade" e "julgamento", com relação às regras contábeis anteriores mais baseadas no custo histórico e no conservadorismo, é inevitável o questionamento acerca da viabilidade do espalhamento do padrão contábil internacional para todas as empresas, mesmo aquelas de menor porte.

Com efeito, em primeiro lugar, tem-se o fato de a própria Lei das S.A. (Lei n. 6.404/1976) ter sido alterada pelas Leis n. 11.638/2007 e n. 11.941/2009 para dispor sobre novos critérios contábeis, inspirados na convergência ao padrão internacional.

Nesse processo, o § 5º do art. 177 da Lei n. 6.404/1976 (Lei das S.A.), incluído pela Lei n. 11.638/2007, estatuiu que as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) para as companhias abertas "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 do mesmo dispositivo permitiu a estas optarem "por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas".

A Lei n. 11.638/2007 também introduziu no seu art. 3º a figura das "sociedades de grande porte"³, sejam elas por ações ou de outros tipos societários, e que deverão seguir as disposições da Lei das S.A. "sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários".

A consumir o arcabouço legal da convergência, tem-se ainda a edição da Lei n. 10.249, de 2010, cujo art. 76 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" (nova redação do art. 6º, "f", do Decreto-lei n. 9.295/1946). As NBCs são de observância

3. Segundo o 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)".

obrigatória para os profissionais habilitados e atualmente também se encontram alinhadas ao padrão internacional. A atribuição da competência regulatória ao CFC leva à constatação de que o processo de harmonização passou a alcançar, potencialmente, todas as entidades obrigadas a possuir escrituração contábil⁴.

E isso sem falar no Código Civil de 2002, que também já dedicava um capítulo à escrituração das sociedades em geral (arts. 1.179 a 1.195), mas que diante da convergência se tornou obsoleto, com normas de linguagem imprecisa ou impróprias (como a exigência de elaboração de um balanço de resultado econômico do art. 1.179) ou em franca contrariedade com o novo padrão contábil (como a previsão única do custo histórico na avaliação de bens, prevista no art. 1.187).

Em paralelo às mudanças legais, como tradução da correlata norma do IASB *The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)*, veio à luz o Pronunciamento Técnico CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas –, aprovado pela Resolução CFC n. 1.255, de 2009, e, após Revisão n. 11/2016 pelo CPC, atualmente identificado como NBC TG 1.000 (R1) ou CPC PME (R1).

O CPC PME (R1) apresenta um roteiro separado e específico de procedimentos contábeis para elaboração das demonstrações contábeis de empresas de pequeno e médio porte, de forma mais simplificada em relação à adoção dos procedimentos completos baseados em IAS/IFRS.

Para fins de aplicação desse CPC, as pequenas e médias empresas representam um conjunto composto por sociedades fechadas e sociedades que não são obrigadas a fazer prestação pública de suas contas. São expressamente excluídas da definição de PMEs: as companhias abertas; as já referidas sociedades de grande porte (com receita anual superior a R\$ 300 milhões); e ainda as sociedades reguladas (P7, CPC PME [R1]).

Como se intui da própria definição, muitas sociedades brasileiras que não captam recursos junto ao público, nem são de grande porte, estão na condição de pequenas e médias e, por isso, são alcançadas por esse conjunto de procedimentos contábeis próprios. Na realidade, elas representam a larga maioria das pessoas jurídicas no País. Das pessoas jurídicas cadastradas junto ao CNPJ, 96,8% estão inseridas em regimes simplificados de tributação (Simples-MEI, Simples, lucro presumido e lucro arbitrado)⁵, em que sobre a contabilidade

-
4. NUNES, Renato. **Tributação e contabilidade**: alguns apontamentos sobre as relações entre sistemas jurídico e contábil. São Paulo: Almedina, 2013. p. 233.
 5. BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Tabelas-Resumo**: informações setoriais de PJs no Brasil – 2019 e 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitaefederal/pt-br/centrais->

recaem poucas exigências formais perante a legislação tributária. Abstraindo 1,82% de pessoas jurídicas imunes ou isentas, apenas 1,38% do universo de CNPJs está sujeito ao lucro real e às respectivas exigências de escrituração contábil mais completa.

Mais recentemente, para atender a características próprias do sistema brasileiro e simplificar ainda mais os procedimentos contábeis para as menores empresas, o cenário normativo contábil foi alterado. Em 18.11.2021, o CFC aprovou as normas técnicas NBC TG 1.001 – Contabilidade para Pequenas Empresas –, que dispõe sobre a contabilidade para empresas de faturamento anual entre R\$ 4,8 milhões a R\$ 78 milhões, e a NBC TG 1.002 – Contabilidade para Microentidades⁶ –, que dispõe sobre a contabilidade para empresas de faturamento anual até R\$ 4,8 milhões. Esse regramento, com vigência obrigatória desde 1º.01.2023 e ainda mais simplificado em relação ao CPC PME (R1), está justamente ligado às pessoas jurídicas que se encontram nos limites para opção pelos regimes simplificados de tributação (Simples-MEI, Simples e lucro presumido).

Não obstante, o Decreto-lei n. 1.598/1977 (norma tributária) segue dispondo que o lucro real, para as empresas sujeitas a esse regime de apuração, independentemente do seu regime societário, seja determinado "com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais" (art. 7º), e que o lucro líquido, para efeitos de incidência do IRPJ, seja apurado "com observância das disposições da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976" (art. 67, XI).

Torna-se de interesse, pois, examinar um pouco mais detidamente o cenário de aplicação do CPC PME (R1), em especial na medida em que esse conjunto de regras contábeis se volta às pessoas jurídicas submetidas obrigatoriamente ao regime do lucro real, com faturamento acima de R\$ 78 milhões, nas suas interfaces com o direito positivo societário e tributário.

2 BREVES APONTAMENTOS SOBRE O CPC PME (R1) E DIFERENÇAS PARA O MODELO COMPLETO

Como visto, o CPC PME (R1) representa a adoção local do padrão internacional *IFRS for SMEs*. Conforme dados do próprio IASB, entre 168 jurisdições que adotam o padrão IAS/IFRS no mundo, 85 jurisdições exigem ou permitem o uso

-de-conteudo/publicacoes/estudos/pessoas-juridicas-por-setor/estudos-setoriais-das-pessoas-juridicas/dados-setoriais-consolidados-2019-e-2020. Acesso em: 2 out. 2024.

6. Essa normativa revogou a anterior ITG 1000 – Normas aplicáveis e modelos de plano de contas e demonstrações contábeis para microentidade e pequena empresa – de 15.12.2022.

do *IFRS for SMEs*, 12 estão considerando a sua adoção e 71 não adotam ou não consideram adotar a norma de pequenas e médias empresas⁷.

No Brasil, jurisdição em que a convergência assumiu as características peculiares mencionadas, o CPC PME (R1) entrou em vigor nos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010. O pronunciamento trata das práticas contábeis aplicáveis às pequenas e médias empresas, de forma a viabilizar a adequação dessas empresas ao contexto do padrão IAS/IFRS.

A despeito de suas 194 páginas, o CPC PME (R1) se caracteriza pela simplificação, em relação aos procedimentos que são seguidos em geral para observância ao padrão IAS/IFRS mais completo (*full IFRS*). Com a adoção do CPC PME (R1), ficam facilitados o estudo e a análise por parte dos profissionais de Contabilidade com relação às normas internacionais porque, como regra, para tal universo basta conhecer esse pronunciamento específico⁸.

Nesse contexto, o CPC-PME (R1) suaviza parte da aplicação do padrão IAS/IFRS para as pequenas e médias empresas, quando o atendimento de determinada exigência envolver “custo ou esforço excessivos”⁹.

A despeito de sua facultatividade, no sentido de que pequenas e médias empresas não estão impedidas de usar o modelo completo de procedimentos contábeis baseados no padrão IAS/IFRS, a simplificação proposta pelo CPC PME (R1) é possível e tem fundamento no fato de que o universo de pequenas e médias empresas abrangidas pela definição não possui uma responsabilidade pública na prestação de contas, a ser tutelada de forma mais exaustiva.

Uma das funções básicas da contabilidade é a redução de assimetria informacional, caracterizada pela maior informação dos usuários internos, que têm acesso privilegiado às informações da organização¹⁰. Sociedades fechadas de menor porte elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos, ainda que obrigadas a publicá-las. Nesse contexto, justifica-se uma adaptação das exigências formais e materiais relacionadas àquelas demonstrações, que preservem com menor ônus para os próprios usuários as suas características qualitativas necessárias. Trata-se de uma relação de “custo-benefício”: o

7. Disponível em: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis-of-the-use-of-the-ifrs-for-smes-accounting-standard>. Acesso em: 2 out. 2024.

8. 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. 24.

9. CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 109. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV).

10. ROVER, Suliani; MURCIA, Fernando Dal-Ri. Influência do *disclosure* voluntário econômico e socioambiental no custo de capital próprio de empresas brasileiras. In: IV CONGRESSO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS – ANPCONT, Natal, 2010. p. 3.

custo ou esforço necessários para obter ou determinar as informações necessárias (incluindo honorários de *experts*, mão de obra interna, entre outros), *versus* como essas informações, ou a falta delas, podem afetar as decisões econômicas dos respectivos usuários.

Sem nenhuma pretensão de realizar uma interpretação mais exaustiva do CPC PME (R1), e apenas como forma de ilustrar o raciocínio em desenvolvimento, cumpre destacar algumas de suas previsões que podem representar flexibilizações ou mesmo contrariedades às determinações do padrão IAS/IFRS completo, ou até às da própria legislação societária.

Quanto aos instrumentos financeiros (contratos que geram um ativo financeiro para a entidade, e um passivo financeiro ou instrumento patrimonial para a contraparte), o CPC PME (R1) estabelece algumas simplificações classificatórias em relação ao Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração –, que estava em vigor na data de sua substituição pelo CPC 48 – Instrumentos Financeiros.

Assim, por exemplo, para instrumentos financeiros básicos ou menos complexos, exige-se o método do custo amortizado, exceto para os investimentos em ações preferenciais não conversíveis e ações ordinárias ou preferenciais não resgatáveis, negociadas em mercados organizados ou cujo valor justo possa ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo (§ 11.4, CPC PME [R1]). No CPC 48, de modo geral (as regras são bem mais complexas), a classificação dos ativos financeiros para mensuração pelo custo amortizado ou pelo valor justo leva em conta o modelo de negócios da entidade, em que não entram considerações sobre custos ou esforços. Já no texto legal, as aplicações em instrumentos financeiros no ativo circulante são avaliadas pelo valor justo, quando destinadas à negociação ou disponíveis para venda, ou pelo valor de custo amortizado, no caso das demais aplicações (art. 183, I, da Lei n. 6.404/1976).

No caso de investimentos em coligadas, o CPC PME (R1) permite o método de custo (§ 14.5) ou até o método do valor justo, quando disponível cotação de preço publicada (§ 14.10), enquanto o método da equivalência patrimonial é mandatário para controladas e coligadas na legislação societária (art. 248 da Lei n. 6.404/1976).

Na contabilização de investimentos em terrenos ou edificações definidos como propriedades para investimento, as pequenas e médias empresas devem utilizar o método do valor justo por meio do resultado se puderem avaliar esses ativos “de forma confiável, sem custo ou esforços excessivos e de forma contínua”; do contrário, são classificados como imobilizado pelo método do custo-depreciação-desvalorização (§ 16.1, CPC PME [R1]). O CPC 28 – Propriedade

para Investimento – acrescenta a consistência na escolha da política contábil pelo método do valor justo ou do método de custo, devendo a escolha recair sobre todos os ativos abrangidos na definição. A lei societária não trata especificamente das propriedades para investimento, como definidas contabilmente, mas apenas genericamente dos "demais investimentos", avaliados pelo custo de aquisição (art. 183, IV, da Lei n. 6.404/1976), ao passo que estabelece a classificação no patrimônio líquido dos aumentos ou diminuições de ativos a valor justo (art. 182, § 3º, da Lei n. 6.404/1976).

No caso do imobilizado, a despeito de o reconhecimento inicial ser sempre pelo custo, o CPC PME (R1) permite a revisão da vida útil e do valor recuperável do ativo quando houver indicação relevante de sua alteração, mas não periodicamente e de forma obrigatória, como estabelece o art. 183, § 3º, da Lei n. 6.404/1976.

O CPC PME (R1) também admite a utilização do método do custo para os ativos biológicos, em detrimento do método do valor justo para esses itens, nos casos em que o valor justo não é prontamente determinável sem custo ou esforço excessivo (§ 34).

Na adoção inicial, a entidade que adotar o CPC PME (R1) pela primeira vez pode optar por mensurar o ativo imobilizado ou a propriedade para investimento, na data de transição, pelo seu valor justo e utilizar esse valor justo como seu custo atribuído nessa data, podendo usar a reavaliação "quando permitida legalmente" para fins de custo atribuído, ou *deemed cost* (§ 35.10). A atribuição do *deemed cost* pode ocorrer quando uma entidade deixa de ser considerada de grande porte e passa à definição de pequena ou média, ou no caminho inverso, quando a entidade deixa de ser considerada "pequena ou média empresa", e passa para a adoção inicial do modelo completo. De todo modo, a Lei n. 11.638/2007 havia alterado o § 3º do art. 182 da Lei n. 6.404/1976, que determinava a classificação como reservas de reavaliação, no patrimônio líquido, das contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações, e estabeleceu que os saldos existentes nas reservas de reavaliação então existentes fossem mantidos até a sua efetiva realização ou estornados até o final do exercício social de 2008 (art. 6º)¹¹.

11. No padrão IAS/IFRS, a reavaliação continua admitida, especificamente na norma IAS 16 – *Property, Plant and Equipment* –, que mantém o reconhecimento inicial do ativo imobilizado pelo custo, mas permite o modelo de reavaliação, a ser conduzido regularmente, de modo que o montante do ativo não difira substancialmente do seu valor de mercado na data do balanço (item 16.31).

No caso do intangível, assim como no imobilizado, o valor residual, a vida útil e o método de amortização do ativo de pequenas e médias empresas precisam ser revistos apenas quando existir uma indicação relevante de alteração, e não periodicamente. Ademais, em relação ao modelo completo do padrão IAS/IFRS do CPC 04 (R1) – Ativo Intangível –, que preconiza a classificação de intangíveis segundo a vida útil e permite a amortização apenas para os ativos de vida útil definida, o CPC PME (R1) prevê que, caso a vida útil do ativo intangível não possa ser estabelecida de forma confiável, a vida útil deve ser determinada com base na melhor estimativa da administração, mas não deve exceder a dez anos (§ 18.20). Ou seja, todos os intangíveis de pequenas e médias empresas precisam ser amortizados. Ademais, para essas empresas, todos os gastos com pesquisa e desenvolvimento são despesas quando incorridos (§ 18.14), isto é, ao contrário do verificado no modelo completo, gastos com desenvolvimento não são ativados em nenhum caso.

Pode-se mencionar ainda a recuperação ao valor recuperável de ativos, o denominado *impairment*, em que uma perda por desvalorização ocorre quando o valor contábil de um ativo excede o seu valor recuperável. Enquanto no roteiro legal essa análise é obrigatória e periódica, no CPC PME (R1) a avaliação deve ocorrer quando existe indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização (§ 27.9).

Como se vê desses poucos exemplos aqui singelamente apresentados, a despeito de o CPC PME (R1) não ser lei em sentido jurídico-formal e de ser emitido com base na competência regulatória profissional do Conselho Federal de Contabilidade, torna-se de interesse refletir sobre a harmonização dessas regras diante de previsões da legislação tributária e societária.

3 CPC PME (R1) E ALGUMAS INTERFACES COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E SOCIETÁRIA

Expostos tais contornos jurídicos da normatização contábil, dúvidas interpretativas podem surgir em razão de determinações diferentes veiculadas pelo CPC PME (R1) e pela legislação ou mesmo pelas normas complementares editadas pelo CFC que seguem o modelo completo.

Como visto ao menos panoramicamente acima, podem surgir diferenças entre os tratamentos contábeis preconizados pelo CPC-PME e as disposições da própria Lei 6.404/1976. Ainda que a Lei das S.A. estabeleça, na escrituração da companhia, a "obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente", a opção pela inclusão na lei de

dispositivos sobre avaliação de elementos patrimoniais, reflexo de alinhamento ao padrão IAS/IFRS, torna-se um ponto de atenção adicional ao intérprete das duas ciências.

Essa atenção é particularmente importante no caso das pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no regime do lucro real, seja por obrigação (faturamento anual acima de R\$ 78 milhões ou outra hipótese de obrigatoriedade), seja por opção, mas que ainda se caracterizem como pequenas ou médias empresas por não prestarem contas públicas ou estarem abaixo do faturamento anual de R\$ 300 milhões.

Como também mencionado, o Decreto-lei n. 1.598/1977 dispõe que o lucro real, para as empresas sujeitas a esse regime de apuração, independentemente do seu regime societário, é determinado "com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais" (art. 7º), e que o lucro líquido, para efeitos de incidência do IRPJ, é apurado "com observância das disposições da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976" (art. 67, XI). No regime de lucro real, há uma série de disposições concernentes às formalidades da escrituração, cuja imprestabilidade pode resultar no arbitramento do lucro tributável (art. 47 da Lei n. 8.981/1995).

Já no lucro presumido, a despeito da indispensabilidade do livro Diário em conformidade com o Código Civil, para fins tributários é suficiente a manutenção de livro-caixa, com a escrituração de toda a movimentação financeira, inclusive bancária (art. 45, parágrafo único, da Lei n. 8.981/1995), sendo ainda mais simplificada a contabilidade exigida das empresas para fins do Simples Nacional (art. 25 da Lei Complementar n. 123/2006).

Isso não significa que tais empresas não devam ter escrituração contábil regular. Ao contrário, devem tê-la, inclusive para atender à legislação comercial e profissional e para fins de distribuição de lucros com isenção tributária. O que se quer pontuar é que, para essas pequenas e médias empresas optantes pelos regimes tributários simplificados, os procedimentos contábeis previstos no CPC PME (R1), e até dos mais reduzidos encontrados agora na NBC TG 1.001 e NBC TG 1.002, são compatíveis com as exigências mínimas da legislação tributária aplicável àqueles regimes.

Já no caso de uma sociedade por ações fechada ou de uma pessoa jurídica submetida ao regime do lucro real e classificada como pequena ou média empresa, de faturamento anual até R\$ 300 milhões, pode haver disposições do CPC PME (R1) em eventual rota de colisão às da Lei n. 6.404/1976, que as regras tributárias determinam sejam observadas.

Em casos como esses, poderia surgir a dúvida: os procedimentos contábeis adotados com base no CPC PME (R1), mesmo não tendo natureza de lei *stricto sensu*, apresentam plena validade, em razão da delegação legal ao respectivo órgão regulador contábil, ou na hipótese de conflito deve-se ater às disposições da lei e considerar as normas contábeis como meras normas técnico-profissionais, no uso de competência regulatória?

A questão no caso é se a Lei 12.249/2010, ao delegar competência ao CFC, estaria autorizando a prevalência do CPC-PME (R1), ou se, na hipótese de conflito entre uma previsão do CPC-PME e uma da Lei n. 6.404/1976, esta prevalece.

Já sustentamos que, na presença de um eventual conflito normativo de natureza material entre uma disposição da norma técnica e uma norma legal, 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 lei¹². 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).

Contudo, diante da indagação formulada, é necessário primeiro entender se realmente se está diante de um conflito entre normas.

Retomando os exemplos, poderia ser apontado eventual "conflito" no caso da mensuração a valor justo de propriedades para investimento, prevista no CPC PME (R1), 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 o teste de recuperabilidade dos ativos (*impairment*), obrigatório de forma periódica segundo a Lei n. 6.404/1976 (art. 183, § 3º, I), mas em que o CPC PME (R1) suaviza sua aplicação anual.

Ocorre que essas não seriam propriamente hipóteses de conflitos normativos, e muito mais de "silêncio" da lei societária, o que não parece sugerir uma vedação à prática emanada da norma contábil simplificada. Em se reconhecendo uma lacuna na lei societária, 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 permitem

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

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 lacunas¹³.

Ademais, nem sempre ocorre de um procedimento contábil definido por norma técnica como o CPC PME (R1), ainda que se possa apontar uma eventual lacuna na Lei n. 6.404/1976, poder ter alguma repercussão tributária. Retomando-se os exemplos anteriores, as hipóteses de contabilização de valor justo de propriedades de investimento e a baixa de perda por desvalorização (*impairment*) já recebem atualmente uma neutralização fiscal pela Lei n. 12.973/2014.

Em síntese, se é verdade que determinadas disposições do CPC PME (R1) aplicáveis a sociedades por ações fechadas e a pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real que se caracterizam como pequenas e médias empresas nos termos do pronunciamento podem ser colocadas em evidência na interface com determinadas previsões da Lei n. 6.404/1976, não é imediata a compreensão de que se estaria diante de uma violação à legislação societária ou tributária.

A ancoragem legislativa trouxe segurança jurídica ao processo de convergência brasileira ao padrão IAS/IFRS mas, como se percebe no caso da disciplina contábil das pequenas e médias empresas, essa opção também atrai inúmeros desafios aos intérpretes.

E, uma vez que a convergência se estendeu às demonstrações financeiras individuais, há divergências específicas que se observam em razão de certa concorrência normativa na regulação das sociedades e até mesmo em razão de diferenças entre o padrão local e o padrão internacional.

Esse parece ser mais um desafio da hermenêutica interdisciplinar: ao reconhecer e respeitar as diferenças de objetivos e objetos entre as ciências, reconduzir a aplicação das normas técnicas segundo os valores intransponíveis da segurança jurídica e da legalidade.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Existem explicações históricas sobre os motivos de a contabilidade ser mais intensamente regulada pela legislação societária no sistema brasileiro que em outros. Apenas para ficar no contexto da Lei das S.A., a Exposição de Motivos n. 196, de 24 de junho de 1976, ao acompanhar o projeto que resultaria na Lei n. 6.404/1976, já mencionava que "a omissão, na lei comercial, de um mínimo de

13. 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.

normas sobre demonstrações financeiras levou à crescente regulação da matéria pela legislação tributária, orientada pelo objetivo da arrecadação de impostos". Explicações doutrinárias também aludem à criação da figura do dividendo mínimo obrigatório como garantia de remuneração e incentivo ao fortalecimento do mercado de capitais, o que teria levado o legislador societário, em 1976, a também incorporar na lei um catálogo de princípios contábeis e detalhes de avaliação do patrimônio, como forma de proteger tanto a capitalização das companhias, como o interesse dos investidores¹⁴.

Seja como for, o roteiro de positivação da contabilidade foi seguido pelo legislador da convergência ao padrão IAS/IFRS a partir da Lei n. 11.638/2007, e essa foi uma forma de dar segurança jurídica àquele processo.

É atual o questionamento sobre se a opção por manter em lei muitos detalhes a respeito de procedimentos contábeis, diante da natural e dinâmica evolução da contabilidade, ainda é desejável. A "deslegalização" da contabilidade, entendida como um processo de revogação de disposições legais (Lei das S.A., Código Civil) que tratam de critérios contábeis de reconhecimento e mensuração de elementos patrimoniais e de resultado, com a delegação de sua emissão apenas aos órgãos reguladores, é um tema a ser aprofundado. O caso das pequenas e médias empresas ilustra essa dicotomia.

Ao mesmo tempo, deve-se considerar que o ordenamento contábil brasileiro comporta um conjunto de regras estruturadas com o objetivo geral de convergência ao padrão IAS/IFRS, segundo princípios coordenados a este fim, mas também admite distanciamentos desse padrão para atender a objetivos contábeis locais ou a regras próprias do direito societário¹⁵. É o caso da exigência legal de avaliação dos investimentos em controladas e coligadas pelo método da equivalência patrimonial, o que não se verificaria em sede de elaboração apenas de demonstrações consolidadas pelo padrão IAS/IFRS.

Daí se vê que a decisão de expandir o padrão IAS/IFRS nas demonstrações individuais no Brasil e, com isso, abranger potencialmente empresas de todos os portes, trouxe relativa complexidade e certos conflitos interpretativos, mas ao mesmo tempo consolidou muitas evoluções positivas. E isso mesmo para pequenas e médias empresas, que em outros países poderiam estar fora do alcance desse processo de adoção de procedimentos contábeis mais modernos para captação de recursos.

14. CARVALHOSA, Modesto; LATORRACA, Nilton. **Comentários à lei de sociedades anônimas:** Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. São Paulo: Saraiva, 1977. p. 15-16.

15. CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro.** São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 112-113. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV).

Afinal, parece ser inviável negar a existência de ao menos algum nível de conexão entre a contabilidade e a tutela de interesses comerciais e fiscais. No sistema brasileiro de já quase duas décadas de convergência ao padrão internacional, a manutenção do modelo de apuração dos tributos sobre a renda e dos direitos societários a partir do cálculo do lucro contábil, com os ajustes necessários, tem apresentado vantagens, tais como: segue uma tradição histórica, que consolidou a formação de várias gerações de profissionais que operam esses sistemas; evita questionamentos quanto à origem da renda a partir de conceitos meramente legais ou abstratos; provoca a contínua atualização da regulamentação; e reduz os custos de conformidade para o sistema como um todo, caso existissem "contabilidades" totalmente diferentes para fins informacionais e jurídicos, ou caso fossem desprezados os investimentos já realizados para adequação à legislação vigente.

Sendo efetivas essas vantagens, a crítica poderia até mesmo ser direcionada à larga expansão dos regimes simplificados de tributação, naquilo em que abrem mão, pelo menos para empresas de um pouco maior porte (que não as microentidades), de exigências legais relacionadas a padrões contábeis mínimos como os encontrados no CPC PME (R1), e que melhor poderiam orientar a sua inserção e desenvolvimento no mercado.

5 REFERÊNCIAS

CARVALHOSA, Modesto; LATORRACA, Nilton. **Comentários à lei de sociedades anônimas**: Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. São Paulo: Saraiva, 1977.

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

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.

NUNES, Renato. **Tributação e contabilidade**: alguns apontamentos sobre as relações entre sistemas jurídico e contábil. São Paulo: Almedina, 2013.

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.

ROVER, Suliani; MURCIA, Fernando Dal-Ri. Influência do *disclosure* voluntário econômico e socioambiental no custo de capital próprio de empresas brasileiras. *In*: IV CONGRESSO ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS – ANPCONT, Natal, 2010.