



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**  
Centro de Ciências Sociais  
Faculdade de Direito

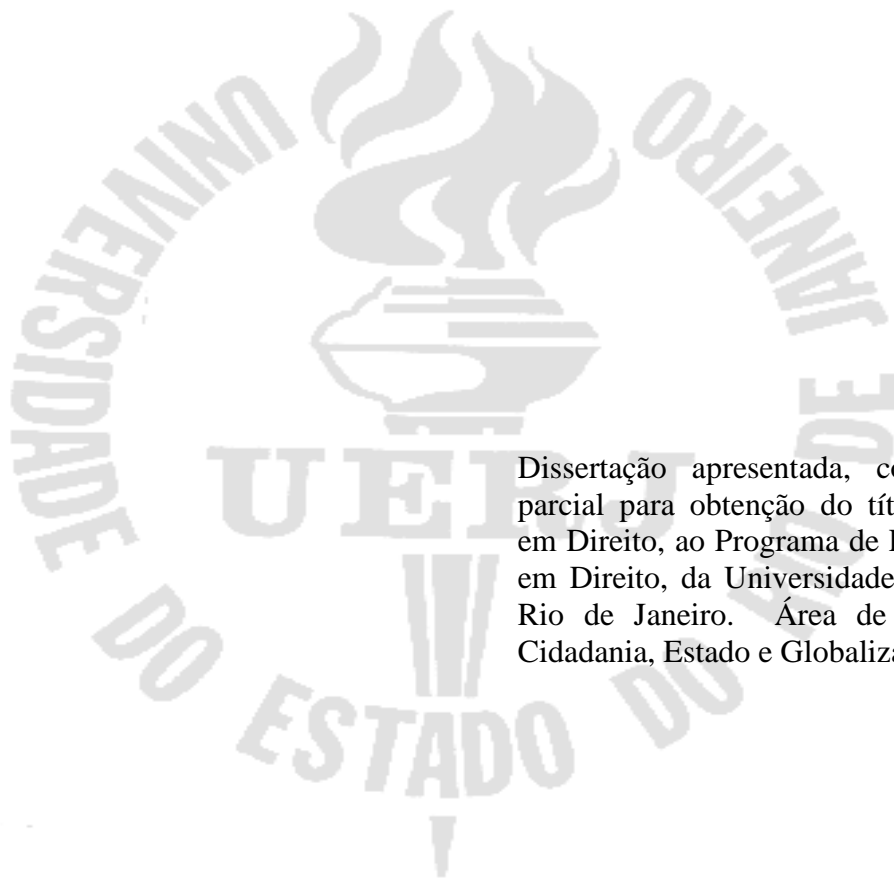
Constantino António Zangui

**Desafios da neutralidade e seus reflexos com as Leis nº 11.638/2007 e a  
12.973/2014 no Brasil**

Rio de Janeiro  
2020

Constantino António Zangui

**Desafios da neutralidade e seus reflexos com as Leis nº. 11.638/2007 e a 12.973/2014 no  
Brasil**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Marcus Livio Gomes

Rio de Janeiro

2020

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

Z29 Zangui, Constantino Antônio.

Desafios da neutralidade e seus reflexos com as Leis nº. 11.638/2007 e a 12.973/2014 no Brasil/Constantino Antônio Zangui 12.973/2014 no Brasil - 2020.  
118 f.

Orientador: Prof. Dr. Marcus Livio Gomes.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,  
Faculdade de Direito.

1. Direito tributário - Teses. 2. Contabilidade - Teses. 3. Tributos - Teses.  
I. Gomes, Marcus Livio. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro.  
Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

Bibliotecária: Angélica Ribeiro CRB7/6121

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

---

Assinatura

---

Data

Constantino António Zangui

**Desafios da neutralidade e seus reflexos com as Leis nº. 11.638/2007 e a 12.973/2014 no Brasil**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, na Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovada em 17 de fevereiro de 2020.

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Marcus Livio Gomes (Orientador)  
Faculdade de Direito - UERJ

---

Prof. Dr. Sergio André Rocha  
Faculdade de Direito - UERJ

---

Prof. Dr. Washington Juarez de Brito Filho  
Universidade Federal do Rio de Janeiro

Rio de Janeiro

2020

## DEDICATÓRIA

Dedico esta dissertação aos meus pais, Brito Zangui e Engrácia António, meus irmãos, Manuel, Maria e Mira Zangui, pelo apoio de sempre.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, em primeiro lugar, a Deus, pela força e proteção durante toda esta caminhada.

Ao Professor Doutor Marcus Livio Gomes por viabilizar uma grande realização e motivo de grande orgulho de minha vida: o difícilíssimo ingresso no Curso de Mestrado em Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD), uma das universidades mais prestigiadas do Brasil (Universidade do Estado do Rio de Janeiro - UERJ). Meu sincero agradecimento por acreditar, desde o primeiro encontro, no potencial deste estudo, bem como pela generosa orientação com que contribuiu para o resultado deste trabalho.

Agradeço também, a Companhia Aérea angolana no Brasil (TAAG), em especial ao Delegado, Sr. Luis Ferreira de Almeida.

Agradeço ainda, a todos os professores que me acompanharam durante o Mestrado, em especial aos professores Doutores Carlos Alexandre, Gustavo da Gama, Sergio André e Luis Queiroz, por todo apoio e dedicação na realização deste trabalho.

A todos meus amigos e colegas do Mestrado que foram fundamentais nessa jornada.

## EPÍGRAFE

A alegação de verdade ou correção implica uma pretensão de fundamentabilidade. Aquele que apresenta algo como uma afirmação e, ao mesmo tempo, diz que não há razão para o que ele afirma, talvez, ou faz uma afirmação autêntica. Em qualquer caso, sua afirmação é necessariamente defeituosa. A alegação de fundamentabilidade corresponde ao dever argumentativo de fundamentar a afirmação, quando é requerida, ou apresentar razões pelas quais ela se recusa a fazê-lo.

*Robert Alexy*

## RESUMO

ZANGUI, Constantino António. *Desafios da neutralidade e seus reflexos com as Leis n.º 11.638/2007 e a 12.973/2014 no Brasil*. 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020.

Muito temos lido acerca da nova regulamentação contábil e os seus possíveis reflexos na matéria tributária. Pesquisas revelam que a neutralidade tributária não é ponto pacífico e que ainda não há nada resolvido, o que com certeza irá gerar muitos debates entre o Fisco e os Contribuintes. Percebe-se diversas dúvidas e controvérsias com relação aos impactos tributários da Lei n.º 11.638/2007, como as questões referentes ao tratamento do ágio e do *leasing*, variação cambial sobre as controladas no exterior e o valor presente das entidades. A Lei n.º 12.973/2017, promoveu importantes alterações na sistemática dos Tributos no âmbito federal, como a extinção do Regime Tributário de Transição (RTT), criado pela Lei n.º 11.941/09 e realizou a esperada regulamentação dos efeitos tributário da convergência aos padrões internacionais para a Contabilidade (IFRS), inseridos no contexto brasileiro pela Lei n.º 11.638/07. O desenvolvimento da pesquisa está pautado no estudo das possíveis aproximações e distanciamentos entre a Contabilidade e o Direito Tributário. A idéia central é poder unir de maneira geral os conhecimentos Jurídicos aos conhecimentos Contábeis, evidenciando o processo Contábil dentro e fora das perspectivas tributárias, bem como seus desafios e possíveis diferenças no contexto brasileiro ao contexto internacional. Somos apologistas de que os conhecimentos Tributários, Fiscais e Contábeis acabam tendo links em todos os momentos. Trata-se de dois assuntos (jurídico-contábil) que cada vez mais adquirem pontos de interseção, nos dando a idéia de uma única coisa. Espera-se, com as questões aqui trazidas, contribuir para o entendimento da relação entre Contabilidade e Direito Tributário.

Palavras-chave: IFRS. Contabilidade. Direito Tributário. Neutralidade. Reflexos



## ABSTRACT

ZANGUI, Constantino António. *Challenges of neutrality and their reflexes with Laws n° 11,638/2007 and 12,973/2014 in Brazil* 2020. 118 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2020.

Much has been read about the new accounting regulations and their possible effects on tax matters. Research shows that tax neutrality is not a peaceful point and there is still nothing resolved, which will surely generate much debate between the tax authorities and taxpayers. It is clear that there are various doubts and controversies regarding the tax impacts of Law n° 11.638/2007, such as issues related to the treatment of goodwill and leasing, exchange variation on foreign subsidiaries and the present value of entities. The law n° 12973/2017 promoted important changes in the system of Taxes at the federal level, such as the extinction of the Transitional Tax Regime (RTT), created by Law n° 11.941/09 and carried out the expected regulation of the tax effects of the convergence to the international standards for accounting (IFRS), inserted in the Brazilian context by Law n° 11.638/07. The development of the research is based on the study of possible approximations and distances between Accounting and Tax Law. The main idea is to be able to unite legal knowledge to accounting knowledge, evidencing the accounting process inside and outside the tax perspectives, as well as its challenges and possible differences in the Brazilian context to the international context. We are apologists that the tax, fiscal and accounting knowledge end up having links at all times. These are two subjects (legal-accounting) that increasingly acquire points of intersection, giving us the idea of a single thing. It is hoped, with the questions brought here, to contribute to the understanding of the relationship between Accounting and Tax Legislation.

Keywords: IFRS. Accounting. Tax law. Neutrality. Reflexes.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 -	Comparação entre o que os órgãos normatizadores divulgam (atributos)...	20
Quadro 2-	Obstáculos enfrentados na harmonização contábil.....	37
Quadro 3 -	O Antes e o Depois na Contabilidade e no Direito (Lei nº. 11.638).....	55
Quadro 4 -	Uma Nova Contabilidade.....	61
Quadro 5 -	Algumas Implicações da Nova Contabilidade.....	62
Quadro 6 -	Resumo das alterações da Lei 12.973/14.....	75
Figura 1 -	Usuários Externos e Internos e seus interesses específicos.....	22
Figura 2 -	Análise Comparativa das normas brasileiras (BRGAAP) e internacionais (IFRS).....	28
Figura 3 -	Entidades-membros do CPC.....	39
Figura 4 -	Normas Internacionais de Contabilidade.....	42
Figura 5 -	Breve Contextualização: Legislação brasileira.....	57
Figura 6 -	Relação entre Tributação e Reporte Financeiro.....	68

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AGT	Administração Geral Tributária de Angola
ANIP	Agência Nacional para o Investimento Privado
BACEN	Banco Central do Brasil
BNA	Banco Nacional de Angola
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CEIC	Comissão de Economia, Indústria e Comércio.
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGT	Código Geral Tributário
CMC	Comissão dos Mercados de Capitais
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CONTIF	Plano de Contas das Instituições Financeiras
COSIF	Plano Contábil das Instituições Financeiras
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRA	Constituição da República de Angola
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DC	Demonstração Contábil
DFC	Demonstrações dos Fluxos de Caixa
DOAR	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
DVA	Demonstração do Valor Adicional
FMI	Fundo Monetário Internacional
GIP	Guias de Implementação Prática
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting</i>
IRPJ	Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
MP	Medida Provisória
OAB/RJ	Ordem dos Advogados do Brasil/ Rio de Janeiro

OCDE	Organização para Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
OCPCA	Ordem dos Contabilistas e Peritos Contabilistas de Angola
PGCA	Plano Geral de Contabilidade de Angola
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
RTT	Regime Tributário de Transição
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital Contábil e Fiscal
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	13
1	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	16
1.1	<b>O Mundo da Contabilidade</b> .....	16
1.1.1	<u>Capacidade Informacional da Contabilidade</u> .....	17
1.1.2	<u>Os Atributos da Informação Contábil</u> .....	18
1.1.3	<u>Usuários da Informação Contábil</u> .....	21
1.1.4	<u>Contabilidade Baseada em Princípios</u> ... ..	24
1.1.5	<u>O Alinhamento dos Atributos da Informação Contábil</u> .....	25
1.1.6	<u>Características Qualitativas da Informação Contábil</u> .....	27
1.1.7	<u>Normatização e Harmonização Contábil</u> .....	28
1.1.7.1	<u>Obrigatoriedade de Elaboração e Divulgação</u> .....	30
1.1.7.2	<u>Demonstrações Abrangidas pela Consolidação das Demonstrações Contábeis</u> .....	31
1.1.7.3	<u>Procedimentos de Consolidação</u> .....	32
1.1.7.4	<u>Causas das Diferenças Internacionais</u> .....	33
1.2	<b>Recepção das Normas IFRS pela Contabilidade brasileira</b> .....	41
1.2.1	<u>Normas Internacionais</u> ... ..	42
1.2.2	<u>IFRS no Brasil</u> ... ..	43
1.2.3	<u>Lei nº. 11.638/2007: O Grito de Independência da Contabilidade</u> .....	49
1.2.3.1	<u>Intenção da Lei n.º 11.638/2007</u> ... ..	50
1.2.3.2	<u>Impactos da Lei nº. 11.638/07 sobre os Tributos e a Contabilidade</u> .....	51
1.2.4	<u>Conceitos Contábeis</u> ... ..	54
2	<b>ESSÊNCIA SOBRE A FORMA E NEUTRALIDADE NA CONTABILIDADE E NO DIREITO TRIBUTÁRIO</b> .....	57
2.1	<b>Essência sobre a Forma na Contabilidade e no Direito Tributário</b> .....	57
2.1.1	<u>A Velha Contabilidade: Características e Princípios Informadores</u> .....	58
2.1.1.1	<u>Fundamentos da Nova Contabilidade (ROCHA, 2016)</u> .....	60
2.1.1.2	<u>Do Fato (Jurídico) Contábil ao Fato Jurídico Tributário</u> .....	62

2.2	<b>Conservadorismo na Contabilidade e no Direito Tributário</b> .....	64
2.2.1	<u>Conservadorismo Contábil</u> .....	65
2.2.2	<u>Relações entre Alterações Regulatórias e o Conservadorismo</u> .....	66
2.2.3	<u>O Conservadorismo Incondicional e o advento da Neutralidade</u> .....	67
2.3	<b>Neutralidade Tributária</b> .....	69
2.3.1	<u>Neutralidade na Contabilidade</u> .....	70
2.3.2	<u>Neutralidade no Direito Tributário</u> .....	71
2.3.2.1	<u>Lei nº. 12.973/2014 e seus Reflexos nos Tributos</u> .....	73
2.3.2.2	<u>Principais Mudanças da Lei nº. 12. 973/2014</u> .....	74
2.3.2.3	<u>Neutralidade Tributária nas Esferas Estaduais e Municipais</u> .....	78
2.3.2.4	<u>Aspectos Práticos</u> .....	80
3	<b>CONTROVÉRSIAS JURÍDICO-CONTÁBEIS E O FUTURO DA LEI Nº 12.973/14</b> .....	82
3.1	<b>Controvérsias Jurídico-Contábeis: Possíveis Distanciamentos e Aproximações</b> .....	82
3.1.1	<u>CPC 12 - Ajuste a Valor Presente de Ativos e Passivos</u> .....	82
3.1.1.1	<u>CPC 12: Aspectos Tributários</u> .....	83
3.1.2	<u>CPC 47 - Receita com Clientes</u> .....	84
3.1.2.1	<u>CPC47: Questões Relevantes para Fins Fiscais</u> .....	86
3.1.2.2	<u>Neutralidade Provisória do CPC 47</u> .....	91
3.1.2.3	<u>Desafios do CPC 47</u> .....	92
3.2	<b>O Futuro da Lei nº 12.973/14 ou como se Comportarão os Operadores do Direito diante dos IFRS no Brasil</b> .....	93
3.2.1	<u>Fundamentos do IRPJ</u> .....	94
3.2.1.1	<u>Integração IRPJ/IRPF na Legislação brasileira</u> .....	95
3.2.2	<u>Nova Visão para o IRPJ com Base no Lucro Real</u> .....	96
3.2.2.1	<u>Convergências às IFRS</u> .....	99
	<b>CONCLUSÕES</b> .....	102
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	105

## INTRODUÇÃO

Para quem tem acompanhado sobre tudo no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), a Contabilidade nunca foi tão relevante como tem sido atualmente. Notam-se diversos temas, diversos casos e questões sendo resolvidas no CARF sobre a perspectiva contábil. Logo, surge o quanto oportuna a idéia de poder explanar sobre o tema.

É um início de verdade que se está a construir com força. Percebe-se um interesse muito grande da aproximação entre conhecimentos contábeis e tributários, existem assuntos que são pertinentes às duas cadeiras. Ambas se complementando horizontal e verticalmente e se postando no mercado cada vez mais forte e mais efetiva.

Existe o projeto de se criar dentro do Conselho Regional de Contabilidade (CRC/RJ), a “Comissão de Assuntos Tributários”, com a idéia de convidar dois membros da Ordem dos Advogados do Brasil no Rio de Janeiro (OAB/RJ) para fazerem parte da Comissão, a fim de se analisar efetivamente em conjunto todos os assuntos fiscais, tributários e contábeis que atingem as empresas e nosso público-alvo (clientes e demais usuários).

E posteriormente de alguma forma, começar a estudar e implementar ações para a melhoria desse ambiente que o Rio de Janeiro tanto precisa, pelo fato de se encontrar num momento de transição muito difícil, mas como toda crise é uma oportunidade, então nós como estudantes, militantes e profissionais das áreas (Contabilidade e Direito Tributário), devemos dar o nosso empenho e a nossa participação.

A idéia nessa abertura é trazer um pouco da visão da Contabilidade do ponto de vista de mercado para que diante de todo contexto e daquilo que o *International Financial Reporting Standards* (IFRS) tenta buscar e como foi o processo de adoção no Brasil (alguns desafios que vão acabar atingindo a matéria tributária).

O propósito da pesquisa reside na análise dos principais impactos trazidos pela Lei n.º 11.638/2007 e pela Lei n.º 12.973/2014, neutralidade e desafios, bem como seus possíveis reflexos no sistema tributário brasileiro. Com base nos estudos preliminares, foi possível identificar que “sim”, existe uma aproximação muito grande entre Contabilidade e Direito Tributário. Essa aproximação, ela continua acontecendo e vai precisar evoluir, talvez, de alguma maneira mais célere do que tem acontecido.

Falando um pouco dentro dessa temática, num crescente desenvolvimento, a falar sobre a Lei n.º 11.638/2007, que é a Lei que na verdade passa a dar um cunho novo a

Contabilidade brasileira trazendo para o cotidiano as Normas Internacionais de Relato Financeiro IFRS, adotando grande parte das normas internacionais.

Em termos de momento histórico na Contabilidade, tal qual em 2007, com a Lei nº. 6.404/1976 e demais Decretos que surgiram anterior ou posteriormente, houve reviravolta em mercados e na parte Tributária. Porque logo a seguir veio uma outra norma (Decreto-Lei nº. 1.598/1977), trazendo para dentro do Sistema Tributário Brasileiro, principalmente no campo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), bem como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), conceitos contábeis que estavam arraigados na Lei nº. 6.404/1976, o próprio conceito de “receita bruta” que se explanará no caminhar do presente trabalho.

Com base nos conceitos acima expostos, para melhor entender o impacto da adoção do IFRS pela Contabilidade brasileira e poder fazer algumas considerações do diálogo normativo entre a Contabilidade e o Direito Tributário, é necessário formular a seguinte pergunta de pesquisa: Quais as condições para um diálogo normativo entre a Contabilidade e o Direito Tributário no Brasil?

Diante da hipótese levantada, os estudos serão direcionados a investigar questões relacionadas a esses longos anos de IFRS no Brasil, principais desafios, assim como os seus impactos na matéria contábil e tributária.

Desse modo, o objetivo será expor de maneira geral, os entendimentos existentes sobre o tema e verificar, a partir do confronto dos respectivos princípios e fundamentos dogmáticos, as condições normativas desse diálogo interdisciplinar.

Cabe salientar ainda, que o objetivo geral da presente pesquisa é alcançar a solução para os problemas apresentado, unindo de maneira geral os conhecimentos Contábeis aos conhecimentos Jurídicos, evidenciando o processo contábil dentro e fora das perspectivas tributárias.

Para alcançar tal finalidade, é primordial o auxílio de objetivos específicos que envolvem:

- Explanar sobre os principais impactos trazidos pela Lei n.º11.638/2007 e pela Lei n.º 12.973/2014 no Brasil;
- Identificar o modelo mais defendido no relacionamento entre a Contabilidade e o Direito Tributário;
- Identificar os possíveis limites de alinhamento do Direito Tributário aos princípios da “nova Contabilidade” no Brasil;



- Compreender as possíveis aproximações e distanciamentos entre Direito Tributário e Contabilidade, assim como a sistematização das Normas Contábeis dentro dos preceitos do Direito Tributário brasileiro.

O presente trabalho terá a seguinte divisão, além desta introdução: discorro, no primeiro capítulo (I), sobre o mundo da Contabilidade, Recepção das Normas de Relato Financeiro pela Contabilidade brasileira. Capítulo (II), acerca da Essência sobre a Forma e Neutralidade na Contabilidade e no Direito Tributário. Capítulo (III), acerca das Controvérsias Jurídico-Contábeis e o Futuro da Lei nº 12.973/14. Ao final, Conclusões e Referências.

## **1 REFERENCIAL TEÓRICO**

O presente capítulo trata da Contabilidade, processo de harmonização e o processo de adoção das normas internacionais IFRS no Brasil.

### **1.1 O Mundo da Contabilidade**

Neste item, discorro acerca das premissas básicas da Contabilidade, seu objeto de estudo, seu objetivo, horizontes e principais limitações da informação contábil. Assim como, as formas como a Contabilidade é classificada (Financeira ou Societária, Gerencial, Pública, Tributária ou Fiscal – objeto de estudo do presente trabalho), suas características e as necessidades informacionais dos usuários típicos.

O controle é um dos meios de sobrevivência das empresas. Suas transações financeiras (empréstimos, financiamentos, investimentos, aquisições, vendas de produtos) precisam de uma base que atenuem seu risco, ou seja, informações Contábeis sobre as empresas envolvidas e demais usuários.

A Contabilidade é a linguagem dos negócios e instrumento de ordem e controle, traçam-se objetivos, mensuram-se resultados, e se avalia desempenho mediante seus relatórios e conceitos. É um instrumento que auxilia os administradores a decidirem quanto ao preço a ser praticado, produtos a ser fabricado e à tecnologia a ser utilizada pela entidade.

É uma ciência social fundamentalmente utilitária que tem por objetivo por medir, para posteriormente poder informar, os aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio da empresa. Possui como grande produto o provimento de informações para o Planejamento e Controle, evidenciando informações referentes à saúde da empresa, ou seja, a situação patrimonial, econômica e financeira.

No que tange às suas limitações, deve-se reconhecer que as informações Contábeis não podem reproduzir o patrimônio da empresa com total fidelidade e certeza. As informações apresentadas em suas Demonstrações Contábeis é, uma paisagem da situação da entidade num determinado período de tempo. Ela utiliza avaliações, estimativas e julgamentos e, como todo sistema de mensuração, tem limitações (inclusive de custo-benefício), pois deve conciliar a utilidade da informação com os requisitos da praticabilidade e objetividade.

Este item, não tem em mira esgotar todos os aspectos da Contabilidade Financeira, e tampouco explorar em profundidade todos ou mesmo alguns aspectos da Contabilidade Gerencial ou Fiscal. Trata-se de um item com foco nas noções básicas da Contabilidade, cujo principal objetivo será fornecer os elementos iniciais mínimos para um aprofundamento posterior nas mais variadas especializações contábeis.

Com tudo, a Contabilidade é um conjunto integrado de princípios e normas para fornecer informações que devem ser moldadas às finalidades para as quais se destinam.

### 1.1.1 Capacidade Informacional da Contabilidade

Em 1978, o *Financial Standards Board* (FASB), publicou o *Statement of Financial Accounting Concepts* nº 1 (SFAC 1), intitulado “*Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*”. Tal documento ressalta a abordagem pragmática da Contabilidade e define as seguintes funções para as demonstrações financeiras (FASB, 1978, p. 5):

- Prover informação útil para que os usuários tomem decisões de investimento;
- Auxiliar os usuários a predizer fluxos de dividendos futuros ou juros e fluxos de caixa futuros da empresa;
- Prover informações sobre os recursos econômicos das empresas e os efeitos das transações por ela realizadas.

O *International Accounting Standards Board* (IASB), em seu *International Accounting Standard* 1 (2004, p. 609), estabelece que as informações contábeis devem “auxiliar os usuários a predizer os fluxos futuros de caixa da entidade e, em particular, a oportunidade e probabilidade da geração de caixa”.

Com isso, o FASB afirma que as demonstrações financeiras deveriam focar nos lucros em oposição ao fluxo de caixa, porque lucros são defendidos como sendo superiores ao fluxo de caixa em predizer fluxos de caixa futuros. O FASB (1978) afirma que informações sobre lucros baseados nos *accruals* geralmente fornece uma melhor indicação da capacidade, atual e futura, da empresa de gerar fluxos de caixa favoráveis do que informações limitadas aos aspectos financeiros de recebimentos e pagamentos de caixa, ou seja, o FASB considera que o lucro baseado no regime de competência é geralmente mais preditivo do fluxo de caixa futuro do que o fluxo de caixa corrente.

Contudo, o entendimento da relação existente entre lucro, fluxo de caixa e fluxos de caixa futuros é uma questão fundamental subjacente às demonstrações financeiras.

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), através da Resolução nº 774/94, define os objetivos da Contabilidade sob dois enfoques, como se segue:

- **Científico:** manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações;
- **Pragmático:** [...] a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada, busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.

Segundo Iudícibus (2004, p. 25), de forma sintética, “o objetivo básico da Contabilidade, [...], pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais”. Com isso, observa-se que todas as definições citadas convergem em um objetivo comum, que é fornecer informações úteis ao usuário da Contabilidade, conduzindo-o às melhores decisões.

Portanto, o alcance desse objetivo não é uma tarefa fácil, já que como ciência social, a Contabilidade movimenta-se junto com a sociedade e é influenciada por mudanças de ordem econômica, política e social, que tornam constante a busca para adequar-se às novas realidades. Tais mudanças influenciam, entre outros fatores, no tipo de usuário, no tipo de informação demandada, no processo decisório e principalmente na utilidade da informação. (DIAS FILHO e NAKAGAWA, 2001).

No que tange ao último aspecto (utilidade da informação), Iudícibus (2004) alerta que na prática é muito difícil decidir o que é útil ou não para a tomada de decisão.

### **1.1.2 Os Atributos da Informação Contábil**

A informação útil, portanto, deve ser completa, econômica, flexível, confiável, relevante, tempestiva, rastreável e atender às expectativas dos interessados por elas. Passa a ser aquela que chega ao usuário no momento certo e no formato por ele desejado.

Os aspectos essenciais para uma informação ser útil ao processo decisório condizem com sua relevância, precisão, confiabilidade, tempestividade, flexibilidade, possibilidade de rastreamento e integração, com vistas ao suprimento das necessidades da gestão, assumindo, com isso, contornos estratégicos para a organização.

A informação necessita ser acompanhada de qualidade. A busca deve ser por qualidade e não por quantidade de informação, sendo que o importante é possuir informações adequadas, no tempo esperado e a custo compatível com o seu benefício.

Para que o usuário receba as informações de que necessita, deve conhecer os detalhes das atividades sob sua responsabilidade e, também, o sistema de informações que o apóia na sua obtenção.

Segundo a Resolução CFC nº 785/95, a informação contábil deve ser, em geral e antes de tudo, veraz e equitativa, de forma a satisfazer as necessidades comuns a um grande número de diferentes usuários, não podendo privilegiar deliberadamente a nenhum deles, considerado o fato de que os interesses destes nem sempre são coincidentes. A informação contábil, em especial aquela contida nas demonstrações contábeis, notadamente as previstas em legislação, deve propiciar revelação suficiente sobre a entidade, de modo a facilitar a concretização dos propósitos do usuário, revestido de atributos entre os quais são indispensáveis os seguintes:

- **Confiabilidade:** atributo que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base de decisões, configurando, pois, elemento essencial na relação entre aquele e a própria informação;
- **Tempestividade:** refere-se ao fato de que a informação contábil deve chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil, a fim de que este possa utilizá-la para seus fins;
- **Compreensibilidade:** presume que o usuário disponha de conhecimentos de Contabilidade e dos negócios e atividades da entidade, em nível que o habilite ao entendimento das informações colocadas à sua disposição, desde que se proponha analisá-las pelo tempo e com a profundidade necessários; e
- **Comparabilidade:** deve possibilitar ao usuário o conhecimento da evolução entre determinada informação ao longo do tempo, numa mesma entidade ou em diversas entidades, ou a situação destas num momento dado, com vistas a possibilitar o conhecimento das suas posições relativas.

Nascimento e Reginato (2008) afirmam que há que se considerar o que os órgãos normatizadores (FASB, IASB e CFC) proferem a respeito dos atributos ou características da informação. Entre eles está. Expõe-se uma comparação entre o que divulgam, em linhas gerais, os referidos órgãos com intuito de demonstrar as convergências e as divergências existentes, bem como as características sugeridas por cada um, como ilustrado no quadro 1:

**Quadro 1 – Comparação entre o que os órgãos normatizadores divulgam (atributos)**

ATRIBUTO	FASB	IASB	CFC
Compreensibilidade	Qualidade específica do usuário que tenha conhecimento prévio. Hierarquicamente a mais importante.	Idem ao FASB, porém hierarquicamente no mesmo nível de relevância, confiabilidade e comparabilidade.	Idem ao FASB e IASB, porém hierarquicamente no mesmo nível de confiabilidade, tempestividade e comparabilidade.
Relevância	Possuir valor preditivo e ser oportuna. É uma qualidade principal ou primária.	Influenciar na tomada de decisão; possuir valor preditivo e de <i>feedback</i> .	
Confiabilidade	Verificável, imparcial, neutra e fidedigna. É a segunda e última qualidade principal ou primária.	Livre de erros materiais, fidedigna, neutra, imparcial e completa	Elemento essencial na relação entre usuário e a informação.
Materialidade	Limite ou restrição para a elaboração e divulgação das informações.	Considerada para o julgamento da relevância; abaixo de relevância	
Representação adequada	Fidelidade de representação; está abaixo de confiabilidade.	Idem FASB	
Neutralidade	Imparcialidade. Está abaixo de confiabilidade.	Idem FASB	
Totalidade		Completa; abaixo de confiabilidade	
Comparabilidade	Qualidade secundária ou interdependente; inclui a consistência.	Inclui a consistência e está no mesmo nível da relevância, compreensibilidade e confiabilidade.	Possibilita o conhecimento da evolução da situação analisada ao longo do tempo.
Tempestividade	No momento certo; está abaixo de relevância.	Restrição à relevância e à confiabilidade.	No momento certo; manutenção de periodicidade na elaboração e divulgação das informações.
Benefícios > custos	Considerada restrição Geral.	Considerada restrição à relevância e à confiabilidade.	

Fonte: NASCIMENTO; REGINATO, 2008.

Observa-se que as características evidenciadas pelos órgãos mencionados, com algumas peculiaridades ou exceções, convergem entre si, em outras palavras, entre os elementos constituintes da hierarquia de atributos que conferem qualidade e utilidade às informações contábeis não se notam diferenças significativas.

Percebe-se, a essencialidade em se observar as características qualitativas para que a informação possa ser útil ao usuário, independentemente da hierarquia adotada pelos órgãos normatizadores, procurando se evitar, dessa forma, a simples comunicação de dados aos usuários, muitas vezes intempestivos e irrelevantes.

Na visão dos autores, os usuários da informação contábil, por seu turno, podem ter interesses diversificados, dependendo de qual a sua relação com a empresa (se são internos ou externos).

### **1.1.3 Usuários da Informação Contábil**

Cada grupo de usuários tem objetivos diferentes a serem atingidos com o uso da informação, pois tem interesses distintos, como é o caso de representantes das entidades com fins e as sem fins lucrativos. Acrescente-se a isto que, em cada uma destas duas classes de usuários, dependendo de sua motivação, seus interesses sobre as informações econômicas e sociais da empresa também variam de intensidade. (Hendriksen e Van Breda, 1999, p. 89).

Com isso, os autores citados apresentam uma solução comum a respeito deste sentido, que seria a estruturação de relatórios que atendessem às suas respectivas necessidades. Porém, há dificuldades para que isto aconteça, as quais giram em torno da racionalidade destes usuários, ou seja, do seu modelo particular de decisão, que dificilmente pode ser previsto para fins de atendimento informacional.

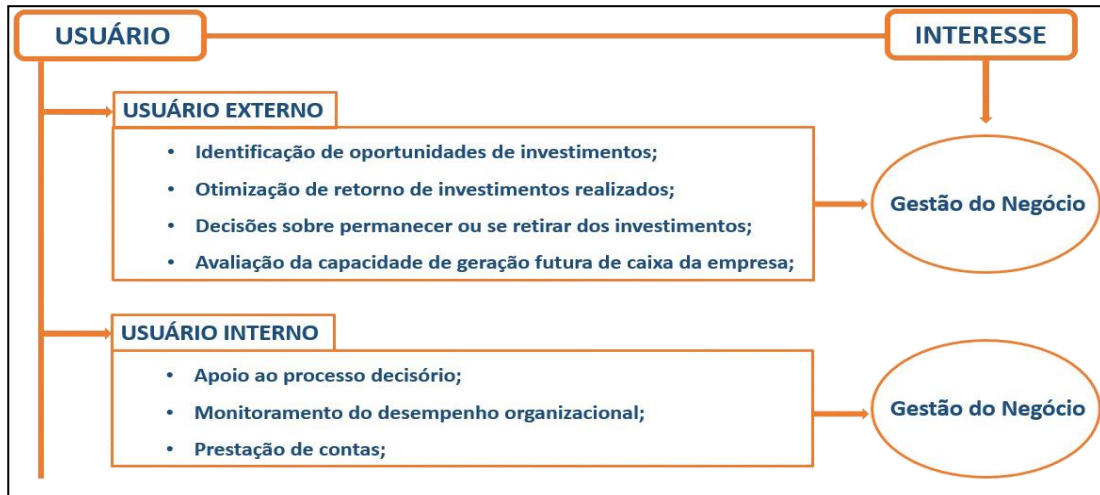
Os principais usuários da informação contábil (segundo sustentação do FASB), são os acionistas, outros investidores e os credores e que, por isso, a divulgação de informações deve ser útil para tomada de decisões de investimento e outras que norteiam o mercado externo à empresa.

Neste sentido, Martin (2002), entretanto, vai, além disto. Segundo o autor, o usuário interno também tem que tomar decisões inerentes às operações da empresa, tais como a própria escolha do sistema que formatará a informação, ou a escolha do sistema de avaliação de desempenho, entre outras que permeiam o cotidiano desta classe de usuários (o interno).

Segundo Nascimento e Reginato (2008), a partir disso, depreende-se que a importância da fidedignidade da informação contábil gerada no entorno da gestão de um negócio interessa igualmente tanto aos usuários externos quanto aos internos, cada um guiado por seus interesses

específicos intrínsecos às suas atividades, cujas razões podem ser visualizadas na figura abaixo.

**Figura 1 - Usuários Externos e Internos e seus interesses específicos**



Fonte: NASCIMENTO e REGINATO, 2008.

De modo geral, os usuários da Contabilidade são divididos em dois grandes grupos (Externos e Internos) à organização. Demonstram-se suas expectativas quanto a sua utilidade (gestão do negócio).

- **Usuários Externos:** O grupo de usuários externos é muito importante para sobrevivência da empresa, haja vista que é através dele que a empresa capta recursos necessários a sua continuidade. Suas análises se baseiam nas demonstrações financeiras publicadas pela organização e alguns esclarecimentos que auxiliem no entendimento das mesmas. Consideram-se, como pertencentes ao grupo de usuários externos da informação contábil, os acionistas, instituições financeiras, os fornecedores, o governo e outros também considerados como *stakeholders*. Tais usuários estão preocupados com o risco associado aos seus investimentos e com o retorno que lhes possa estar associado. Necessitam de informações que lhes permitam decidir se devem comprar, manter ou vender os seus investimentos, isto é, aferir sobre o retorno destes seus investimentos ou sobre o risco de não obtê-lo. Contudo, os usuários mencionados, em geral, precisam de informações para poder avaliar a situação de uma determinada empresa e responderem a si próprios se investir nela pode ser ou não um negócio promissor. Com isso, de acordo ao que já foram explanadas, tais informações contábeis que são divulgadas especificamente aos usuários externos à empresa, são oriundas do processamento interno de dados. A divulgação de informações é feita por meio de relatórios contábeis



que são comumente conhecidos como demonstrações financeiro-contábeis. As demonstrações contábeis são compostas pelas demonstrações de resultado do exercício, das mutações do patrimônio líquido, das origens e aplicações de recursos, das notas explicativas, dos fluxos de caixa, do valor adicionado, do balanço patrimonial e do balanço social. Suas informações podem ser conhecidas pelos usuários externos a partir de tais relatórios e, adicionalmente, de parecer dos auditores independentes e parecer do conselho fiscal.

- **Usuários Internos:** segundo menção de Soares (1998) e Padoveze et al (2004), o grupo de usuários internos é composto por gestores (administradores, diretores, gerentes, etc.) de todos os níveis operacionais, táticos e estratégicos, que apresentam uma análise considerada mais completa, pois possuem acesso às informações de forma fácil e irrestrita, e muitas, inclusive, sigilosas. Tal grupo é finito e perfeitamente delineável, e, assim como os usuários externos, desempenha um papel relevante junto à empresa, cuja sobrevivência depende da adequação das decisões tomadas por esses usuários, conforme afirmação de Silva (1992), citado por AGUIAR (2002). É imprescindível para os gestores, a qualidade das informações contábeis, visto que eles precisam diariamente dessas informações no seu processo de gestão, com o objetivo de planejar, executar e controlar melhor suas ações e reduzir os riscos e incertezas. As informações contábeis podem proporcionar oportunidades (aos usuários internos) para uma gestão eficaz, enquanto a sua ausência pode ocasionar a obtenção de resultados indesejáveis, tanto para gestores, quanto para os seus avaliadores. O usuário interno da informação contábil tem como objetivo primário a administração do negócio. A Contabilidade, com o seu poder de armazenar dados sobre todos os eventos econômicos realizados no âmbito da organização, torna-se o núcleo que sustenta a geração de informações presumivelmente tempestivas, úteis e adequadas, necessárias para suprir e avaliar o processo de gestão (LI, 1977) e, por isso, torna-se um dos elementos centrais para o processo decisório. Com isso, há de se destacar que a Contabilidade, em processo natural, registra, acumula, mensura (ATKINSON et. al, 2008) e, por fim, disponibiliza a informação, usualmente, representada por relatórios a diversos usuários.

### 1.1.4 Contabilidade Baseada em Princípios

Os Princípios de Contabilidade são como vetores, direcionadores, que irão subsidiar àqueles que produzem a informação contábil útil para auxiliar os usuários em seu processo decisório. Eles representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de Ciência Social, cujo objeto é o patrimônio das entidades.

As normas brasileiras de Contabilidade encontram-se no processo de convergência com as normas internacionais IFRS, isso através da Lei nº.11.638/07. Uma das características básicas dessas normas é que são muito mais baseadas em princípios e não em regras.

O uso de princípios, ao invés de regras, obriga o maior julgamento e a maior análise, exigindo maior preparação, mas, por outro lado, permite que se produzam informações contábeis com maior qualidade e utilidade, dependendo do nível de qualidade com que o profissional contábil exerça sua profissão.

A Resolução nº. 750/93 (com suas alterações) foi a principal norma a tratar dos Princípios de Contabilidade e apresentava, antes de ser revogada, em 2016, a seguinte lista de princípios (art. 3º são Princípios de Contabilidade - Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10):

- 1) da Entidade;
- 2) o da Continuidade;
- 3) o da Oportunidade
- 4) o do Registro Pelo Valor Original;
- 5) da ~~ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA~~; (Revogado pela Resolução CFC nº. 1.282/10)
- 6) o da Competência
- 7) o da Prudência.

O Princípio da Entidade reconhece o patrimônio como objeto da Contabilidade. Ademais, afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes. Independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou

finalidade, com ou sem fins lucrativos. Ou seja, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

O Princípio da Continuidade pressupõe que a empresa continuará em operação no futuro. Portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.

O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devam ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional. Posteriormente, poderão sofrer variações.

O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. Tal princípio pressupõe a adoção do regime de competência. Em contraposição ao regime de caixa, que é o regime contábil que apropria as receitas e despesas no período de seu recebimento ou pagamento, respectivamente, independentemente do momento em que são realizadas. Regime de competência é o que apropria receitas e despesas ao período de sua realização, independentemente do efetivo recebimento das receitas ou do pagamento das despesas.

O Princípio da Prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

### **1.1.5 O Alinhamento dos Atributos da Informação Contábil**

Segundo Nascimento e Reginato (2008), a literatura consultada sobre o tema estrutura conceitual de Contabilidade aponta para a discussão em torno do que tem sido mais importante na formação do seu arcabouço conceitual, se os princípios ou se os objetivos dos usuários em função das suas necessidades. A divergência parece tão presente que são fortes os sinais de hesitação até mesmo dos defensores de determinadas correntes em adotar termos estigmatizantes, como Paton, ao substituir a palavra princípio que defendia nos seus estudos pelo termo *Standard*, significando padrão.

As estruturas hoje existentes no Brasil, como a do CFC, a da CVM, nos Estados Unidos da FASB, e, no cenário internacional, a do IASB, por serem frutos dessas discussões, tendem a refletir esses posicionamentos.

Com isso, neste item, analisam-se as estruturas propostas por Iudícibus, Hendriksen e Van Breda, CFC, CVM e IBRACON. Porém, antes disto, saliente-se o estudo feito por Carvalho e Lemes (2002), cuja proposta foi a de verificar o estágio de harmonização das normas contábeis brasileiras com relação ao que apregoa o mencionado IASB. Nesse estudo, os autores apontaram exemplos da falta de harmonização entre as normas contábeis dos mercados brasileiro e norte-americano, como foi o caso da Aracruz, Copel, Gerdau, Telemar, Telesp celular, TIM Nordeste, entre outros casos emergidos mais recentemente. Isso foi decorrente, segundo eles, de diferenças encontradas no reconhecimento e na mensuração das transações e na estruturação e apresentação das demonstrações contábeis, o que vem a realçar o objetivo da presente seção, no sentido de discutir a aplicabilidade destes princípios, e se eles conseguem proporcionar aos usuários informações contábeis confiáveis.

Com tudo, seria natural questionar-se até que ponto poder-se-ia afirmar que os esforços de harmonização contábil têm surtido efeitos positivos sobre a qualidade da informação. Nesse momento, e de acordo com o até então exposto, levantam-se dois consideráveis limitadores que são a dificuldade de interpretação em si das normas, visto que os usuários têm objetivos distintos e por isso podem interpretá-las de forma conveniente com estes objetivos, e a questão ética.

Hendriksen e Van Breda (1999), referem-se aos fundamentos da Contabilidade, que se classificam em: entidade, empresa em funcionamento, periodicidade, incerteza e conservadorismo, unidade monetária, enquanto que, para Iudícibus (2007), existem os postulados, as convenções e os princípios, os quais são caracterizados por: postulados – entidade e continuidade; convenções – objetividade, materialidade, conservadorismo e consistência; princípios – custo original como base de valor, realização de receitas x despesas, e denominador comum monetário.

Nascimento e Reginato (2008) afirmam que os postulados seriam os fundamentos para a estruturação e divulgação das informações contábeis, seguidos pelos princípios que devem nortear os registros, o reconhecimento e a mensuração das transações ocorridas na empresa e que posteriormente são repassadas, por meio de relatórios, ao público interno e externo. Isso significa afirmar que é preciso se chegar à “comunidade” entre princípios e postulados/fundamentos. Questiona-se, entretanto, se isto é possível.

Afirma-se, que existe congruência entre os autores sobre os atributos que a informação contábil deve ter. Com isso, o que pode se visualizar por meio dos estudos e conceitos apresentados, ainda não há total concordância sobre a plataforma (os postulados e princípios contábeis) que assegure que a informação contábil seja comunicada sem viés aos seus usuários. Somem-se a estas dificuldades os mencionados problemas de conflitos de agência e o distanciamento dos usuários das informações contábeis do momento e do cenário em que se efetivam e são registrados os eventos econômicos.

### **1.1.6 Características Qualitativas da Informação Contábil**

De acordo com Nascimento e Reginato (2008) as características da informação contábil referem-se às qualidades que ela possui para que seja útil, não só do ponto de vista dos usuários internos, mas também dos usuários externos (principalmente os investidores). Apesar dos usuários serem diferentes, pois alguns exigem informações mais complexas do que outros, todos desejam informações oportunas em tempo hábil.

Percebe-se, que as informações contábeis devem possuir um alto nível de compreensibilidade para facilitar a sua análise e interpretação por parte dos usuários que a utilizam. A sua utilidade para a tomada de decisões está subordinada à relevância e confiabilidade, bem como à sua comparabilidade e consistência, sem deixar de considerar que seus benefícios devem ser superiores ao seu custo de elaboração e divulgação, ainda segundo o entendimento dos autores.

Segundo Hendriksen & Breda (1999), as características qualitativas da informação contábil são:

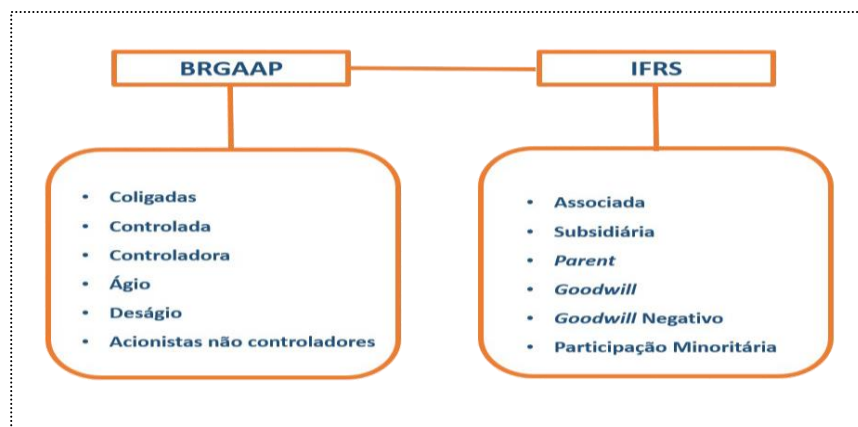
- **Compreensibilidade:** a informação deve ser compreensível para ser útil;
- **Relevância:** a informação contábil é completa quando ela tiver condições de fazer diferença numa decisão;
- **Confiabilidade:** a informação contábil é função de fidelidade de representação, verificabilidade e neutralidade;
- **Comparabilidade:** permite aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos econômicos.

As demonstrações contábeis são divulgadas para que o mercado tome conhecimento da situação econômico-financeira de uma empresa. Afirma-se, que as empresas que atuam em diversos mercados devem divulgar informações contábeis de alta qualidade que proporcionem um maior nível de transparência e confiabilidade. Por isso, as empresas que adotam normas contábeis reconhecidas internacionalmente terão significativa vantagem sobre as demais empresas no mercado de capitais, pois, o fornecimento de informações de acordo com normas de elevada qualidade, transparência e comparabilidade reduz o risco do investimento e o custo de capital.

### 1.1.7 Normatização e Harmonização Contábil

A Figura 2 apresenta a análise comparativa das normas brasileiras (BRGAAP) e internacionais (IFRS) para elaboração das demonstrações consolidadas.

**Figura 2 - Análise Comparativa das normas brasileiras (BRGAAP) e internacionais (IFRS).**



Fonte: o autor, 2019.

No que se refere às normas brasileiras, a Lei nº. 6.404/76 (Lei das S/A) em seus artigos 249 e 250 estabeleceu normas no que tange à obrigatoriedade, aos procedimentos contábeis e aos registros de ajuste pertinentes à consolidação das demonstrações contábeis.

De acordo com a legislação societária, apenas as companhias abertas que apresentem determinadas condições devem consolidar suas demonstrações contábeis. O processo de consolidação é regulamentado pela Instrução Normativa da CVM nº 247/96.

Segundo a Lei nº. 6.404/76, as Sociedades Anônimas fechadas e as demais espécies de sociedades não têm obrigatoriedade de consolidar suas demonstrações contábeis.

Com isso, a partir de 1º de janeiro de 2003, o CFC através da emissão da NBC T-8 – Demonstrações Contábeis Consolidadas, passou a exigir consolidação das demonstrações contábeis para todas as entidades que possuem investimentos em controladas, ampliando o universo de obrigatoriedade de consolidação.

Contudo, o processo de consolidação das demonstrações contábeis no Brasil encontra-se regulamentado pelas seguintes normas:

- Lei 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações;
- Instrução Normativa nº 247/96 da CVM, que dispõe sobre a avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas e sobre os procedimentos para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis consolidadas de companhias abertas;
- NBC T-8, emitida em 2002, que estabelece novos procedimentos de consolidação a serem observados por todas as empresas, independente da forma de constituição. A principal inovação foi a obrigatoriedade de consolidação para todas as empresas que possuem investimentos em empresas controladas.

No que tange as normas internacionais, de acordo com o IASB, os usuários das demonstrações contábeis da companhia controladora estão geralmente interessados e precisam ser informados da posição financeira, dos resultados das operações e mutações na posição financeira do grupo como um todo. Tal necessidade é atendida pelas demonstrações contábeis consolidadas, que apresentam as informações financeiras do grupo como se fosse uma única empresa, sem levar em conta as limitações legais ou personalidade jurídica das empresas componentes do mesmo.

Com isso, o IASB entende que as demonstrações consolidadas fornecem informações mais úteis e significativas a seus usuários do que aquelas fornecidas pelas demonstrações contábeis individuais.

Assim como no contexto brasileiro, o controle exercido por uma companhia é o fator determinante para incluir as participações societárias nas demonstrações contábeis consolidadas, porém existem algumas diferenças no que tange ao conceito de controle.

As principais normas internacionais relacionadas à consolidação das demonstrações contábeis são as seguintes:

- IAS 27, que trata das demonstrações contábeis consolidadas e contabilização de investimentos em subsidiárias;
- IAS 28, que trata da contabilização de investimentos em empresas coligadas;
- IAS 31, que aborda o tratamento contábil de participações em *joint ventures*;
- IFRS 3, que estabelece os procedimentos a serem adotados por uma entidade quando esta participa de uma combinação de negócios.

#### **1.1.7.1 Obrigatoriedade de Elaboração e Divulgação**

No contexto brasileiro, a obrigatoriedade de elaboração e divulgação de demonstrações contábeis consolidadas está disposta no art. 249 da Lei das Sociedades por Ações, que estabelece que as demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas pela companhia aberta, cujos investimentos em controladas representem 30% ou mais do valor do seu patrimônio líquido. Para efetuar a verificação do percentual de 30%, devem ser considerados, além do valor dos investimentos em controladas, os ágios e deságios não amortizados, as provisões para perdas permanentes, bem como os créditos de qualquer natureza que a controladora possua em relação às suas controladas.

A legislação estabelece também que a CVM (Comissão de Valores Mobiliários) poderá expedir normas sobre as sociedades cujas demonstrações contábeis devam ser incluídas na consolidação. Assim, a CVM, por intermédio do art. 21 da Instrução Normativa 247/96, estabeleceu as regras a serem observadas em relação à obrigatoriedade de consolidação. Segundo esse artigo, ao fim de cada exercício social, demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas por:

- Companhia aberta que possuir investimento em sociedades controladas, incluindo as sociedades controladas em conjunto referidas no artigo 32 dessa Instrução; e
- Sociedade de comando de grupo de sociedades que inclua companhia aberta.
- Sendo assim, a partir de 1996, toda companhia aberta que possui investimentos em controladas deve consolidar suas demonstrações contábeis, independentemente do percentual que esses investimentos representem de seu patrimônio líquido.



No âmbito internacional, a obrigatoriedade de elaboração e divulgação de demonstrações contábeis consolidadas está prevista no IAS 27, que estabelece que uma companhia investidora que possuir participação em subsidiárias deve consolidar as suas demonstrações contábeis. A definição de subsidiária está descrita no IAS 27 como sendo aquela entidade controlada por outra entidade denominada controladora.

Na visão de Carvalho (2006), a existência de controle é presumida quando a controladora possui, direta ou indiretamente por meio de outras controladas, mais da metade do poder de voto de uma entidade, a não ser que, em circunstâncias excepcionais, possa ser claramente demonstrado que esta posse não constitui controle.

O controle também existe quando a controladora possui a metade ou menos da metade do poder de voto de uma entidade, mas tem: poder sobre mais da metade dos direitos de voto, em virtude de um acordo com outros investidores; poder de dirigir as políticas operacionais e financeiras da entidade; poder de nomear ou destituir a maioria dos membros da diretoria ou poder de exercer o maior poder de voto nas reuniões de diretoria.

O § 10 do IAS 27 esclarece ainda que uma empresa controladora, cuja maioria das ações votantes é possuída por outra empresa nem sempre apresentará demonstrações contábeis consolidadas, uma vez que tais demonstrações podem não ser exigidas por sua controladora, e as necessidades de outros usuários podem ser atendidas de forma mais adequada pelas demonstrações contábeis de sua controladora.

#### **1.1.7.2 Demonstrações Abrangidas pela Consolidação das Demonstrações Contábeis**

No contexto brasileiro, a consolidação das demonstrações contábeis abrange as seguintes demonstrações:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração do Resultado do Exercício;
- Demonstração dos Fluxos de Caixa.

Já a demonstração das mutações do patrimônio líquido não é consolidada, porque seus valores, normalmente, são idênticos aos das mutações do patrimônio líquido da controladora, uma vez que ela utiliza o método de equivalência patrimonial, não tendo, então, sentido sua apresentação nas demonstrações consolidadas.

Nas normas internacionais que abordam a consolidação, especificamente o IAS 27, não estão estabelecidas quais demonstrações devem ser consolidadas. Porém, o § 4º do referido pronunciamento estabelece que as demonstrações contábeis consolidadas estão incluídas na expressão “demonstrações contábeis” referidas no prefácio dos pronunciamentos emitidos pelo IASB. Diante disso, essas demonstrações constam no IAS 1, que estabelece em seu § 7º. Um conjunto completo de demonstrações contábeis abrange os seguintes componentes:

- Balanço patrimonial;
- Demonstração do resultado;
- Uma demonstração que exhibe ou:
  - Todas as variações ocorridas no patrimônio líquido; ou
  - As variações ocorridas no patrimônio líquido exceto aquelas que surgem de transações de capital com proprietários e distribuições para proprietários;
- Demonstração de fluxo de caixa; e
- Políticas contábeis e notas explicativas.

### **1.1.7.3 Procedimentos de Consolidação**

No âmbito nacional, as normas de consolidação estão descritas no art. 250 da Lei das Sociedades por Ações, que estabelece que das demonstrações contábeis consolidadas devem ser excluídos os investimentos, os saldos a receber e a pagar entre as empresas consolidadas e os resultados não realizados entre as sociedades, ou seja, tanto aqueles oriundos de operações realizadas da controladora para a controlada, quanto de operações realizadas da controlada para a controladora.

Em relação à CVM, as normas de consolidação a serem observadas estão descritas na Instrução Normativa nº 247/96, art. 24, que estabelece que para a elaboração das demonstrações contábeis consolidadas, a investidora deverá observar os seguintes procedimentos:

- Eliminar o lucro não realizado que esteja incluído no resultado ou no patrimônio líquido da controladora e correspondido por inclusão no balanço patrimonial da controlada;

- Eliminar do resultado os encargos de tributos correspondentes ao lucro não realizado, apresentando-os no ativo circulante / realizável a longo prazo (tributos diferidos, no balanço patrimonial consolidado).

No que tange ao contexto internacional, o embasamento legal dos procedimentos de consolidação está disposto nos § 15 a 28 do IAS 27.

Segundo o IAS 27, na preparação das demonstrações contábeis consolidadas, as demonstrações contábeis da controladora e as de suas subsidiárias são combinadas em uma base linha a linha, pela adição de itens da mesma natureza de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas. No intuito de que as demonstrações contábeis consolidadas apresentem as informações financeiras do grupo como se fosse uma única empresa, devem ser cumpridas as seguintes etapas:

- Eliminar o valor contábil dos investimentos da controladora, em contrapartida das contas de patrimônio líquido das subsidiárias;
- Identificar e ajustar contra o lucro consolidado as participações de minoritários no lucro líquido do período, obtendo assim o lucro atribuível aos proprietários da controladora;
- Identificar e apresentar as participações de minoritários no patrimônio líquido, separadamente do passivo e do patrimônio líquido.

Além disso, o IAS 27 estabelece que os saldos e as transações entre as companhias consolidadas e os lucros não realizados devem ser totalmente eliminados. Os prejuízos não realizados também devem ser eliminados, a menos que o custo não possa ser recuperado.

#### **1.1.7.4 Causas das Diferenças Internacionais**

A compreensão das regras internacionais é muito difícil porque as regras têm diferentes significados. Considerando-se que cada país tem seu conjunto de leis, regras, filosofias, procedimentos e objetivos, é razoável supor que os sistemas contábeis de cada país venham a ser impactados por tais medidas, dependendo do seu grau de influência sobre outros.

Algumas razões que provam diferenças internacionais: estrutura das empresas; fatores internacionais; cultura, regulamentação da estrutura contábil; sistema legal; Inflação; crescimento e desenvolvimento econômico; ambiente social; nível de atividade empresarial; mercado financeiro e de capitais; tributação; profissão contábil; educação e pesquisa na área contábil e sistema político.

A necessidade de se ter um conjunto de padrões contábeis internacionais que possam viabilizar o processo de comparação de informações entre companhias de um mesmo grupo ou de grupos distintos é trazida pela internacionalização dos mercados, no que diz respeito ao desenvolvimento do mercado de capitais internacional, ao crescimento dos investimentos diretos estrangeiros e à formação de blocos econômicos.

Harmonização contábil é conciliar as práticas contábeis entre países visando diminuir as diferenças (reconcilia sistemas contábeis ao mesmo tempo em que preserva as particularidades de cada país) dos procedimentos da área. Ela tem como objetivo principal, melhorar o entendimento e a interpretação da troca de informações, com o intuito de viabilizar a comparação de informações entre empresas de diversas partes do mundo.

Segundo Almeida (2001), a harmonização contábil tem permitido com que a troca de bens, serviços e tecnologia, não se restrinjam apenas ao país de origem, dessa forma a globalização vem quebrando barreiras, expandindo a economia nacional para níveis internacionais. A economia internacional vem enfrentando várias fases ao longo do século XX, saltos tecnológicos, mudanças de padrões monetários, crises financeiras, anos de crescimento sustentado seguidos de conjunturas de estagnação, surtos de liberalização alternando com impulsos de protecionismo comercial etc.

É vital para todos que queiram negociar por fronteiras nacionais e internacionais, entender as dimensões internacionais da Contabilidade em que as informações contábeis podem variar substancialmente de um país para outro, de acordo com os Princípios de Contabilidade que os governam.

No processo decisório de onde e como negociar, deve ser considerado, sempre, as diferenças em culturas, práticas empresariais, sistemas políticos, inflação, tributação e os riscos empresariais. Por outro lado, as demonstrações contábeis e outras formas de evidenciação são impossíveis de entender sem uma consciência dos princípios contábeis nacionais e internacionais e sem um conhecimento sólido da cultura do negócio.

De acordo com Antunes (2010, p. 1), “a investigação em harmonização contábil Internacional tem ganhado grande relevância nos últimos anos devido ao fenômeno da globalização dos mercados e conseqüente internacionalização dos negócios”.

Órgãos internacionais têm feito vários esforços para que se reduza a grande distinção na prática contábil, mas a forma como os princípios contábeis são adotados e aplicados de diversas formas em diferentes países, faz com que o processo da harmonização apresente alguns obstáculos que devem ser superados (MADEIRA; ASSIS; SILVA, 2004). Alguns deles são enumerados no quadro abaixo.

As informações contábeis geradas de um empreendimento multinacional, no campo da Contabilidade Internacional interessam tanto aos usuários da informação que estão domiciliados em diferentes países em relação ao empreendimento que divulga essas informações, como também a segmentos de um mesmo grupo econômico que realiza operações e transações internacionais.

O uso de práticas contábeis distintas tem trazido dificuldades para a compreensão e para a comparabilidade das informações de natureza econômico-financeira em nível internacional, pelo fato da Contabilidade ser a principal linguagem de comunicação dos agentes econômicos para a avaliação de investimentos ou do risco de suas transações, como foi dito anteriormente.

Com isso, dada a diversidade na economia internacional e crescimento das empresas e novos investidores, ganha a importância o debate sobre a qualidade da informação financeira impondo assim, uma profunda discussão acerca da necessidade da harmonização internacional da Contabilidade.

A harmonização das normas internacionais de Contabilidade ainda pode ser argumentada através de três critérios significativos de qualidade da informação, que são:

- **Credibilidade:** busca conciliar conjuntos de normas e demonstrações contábeis, ou seja, ela trata da existência de mais do que um conjunto de normas contábeis de demonstrações contábeis;
- **Comparabilidade:** facilita a comparação de informações fornecidas por empresas. Trata da valia da comparabilidade da informação fornecida pela entidade com as fornecidas por outras entidades.
- **Eficiência de comunicação:** trata da dificuldade para o usuário em compreender e interpretar as demonstrações financeiras. Ela facilita a compreensão e interpretação de demonstrações financeiras.

Um ponto importante de se frisar é que, o que acaba acontecendo em alguns casos é que algumas empresas têm que preparar dois conjuntos de demonstrações contábeis (um para atender às exigências de seu país, e outro para atender aos investidores estrangeiros).

Segundo Martins (2007), O que se tenta convencionar é a adoção de um padrão de normas internacionais que contemple essas necessidades, dos dois usuários, com um único conjunto de normas. Isso também se justifica quando é considerado o fator custo, afinal, manter um sistema de Contabilidade que prepare dois conjuntos de demonstrativos contábeis para atender as exigências diferentes de vários usuários se torna muito caro. Com isso, acredita-se que haveria grandes melhorias na consistência das informações contábeis e, conseqüentemente, no mercado financeiro, se usuários internos e externos de todas as empresas pudessem se basear no mesmo arcabouço de princípios e normas contábeis.

Existem alguns obstáculos enfrentados na harmonização internacional da Contabilidade, apesar de sua convincente necessidade. Tais obstáculos estão relacionados a vários fatores, como diferenças políticas, econômicas e sociais, além das diferenças de linguagem, de moeda e de divergências existentes entre os princípios contábeis adotados em diversos países. Essas diferenças acabam levando, em alguns casos, a uma interpretação inadequada das informações contábeis, resultando, em alguns casos, em análises e resultados diferentes nas interpretações das mesmas informações.

No quadro 2, alguns obstáculos enfrentados na harmonização internacional da Contabilidade, sob a ótica de diferentes autores:

**Quadro 2 - Obstáculos enfrentados na harmonização contábil**

Obstáculos	Autores
1. O alto grau das diferenças entre as normas e práticas contábeis dos diversos países;	Amaral (2001); Dowa et al. (2017); Leite (2013); Madeira, Assis e Silva (2004); Meirelles Junior (2009); Nobes e Parker (2012).
2. A falta, em alguns países, de entidades e de profissionais com poder de influência e de organismos reguladores com poder de influência;	Dowa et al. (2017); Leite (2013); Meirelles Junior (2009); Nobes e Parker (2012).
3. O problema do nacionalismo existente nos países, empresas e profissionais de contabilidade mostrando certa relutância a harmonização, visto que o processo envolve um compromisso em usar as práticas contabilísticas de outras regiões;	Leite (2013); Meirelles Junior (2009); Nobes e Parker (2012).
4. O efeito das consequências econômicas nas normas contabilísticas;	Dowa et al. (2017); Herbert, Ene e Tsegba (2014); Madeira, Assis e Silva (2004); Nobes e Parker (2012).
5. A forte vinculação da legislação tributária nas suas demonstrações contábeis, fruto de uma intervenção estatal mais incisiva no passado;	(leite, 2013)
6. Alto custo de implementação, bem como a falta de treinamento, compreensão e experiência por preparadores dos relatórios financeiros com o uso de IFRS.	Al-mutairi, Naser e Al-duwaila (2017); Alzeban (2016); Bogdan et al. (2017); Dowa et al. (2017); Herbert, Ene e Tsegba (2014); Zeghal e Mhedhbi (2006).

Fonte: JIMBA e GOMES, 2018.

Pesquisas demonstram que o principal obstáculo com a harmonização contábil está relacionado com o impacto econômico, a competência e influência dos organismos responsáveis, cultura e história.

De acordo com Zeghal e Mhedhbi (2006), a adoção das normas internacionais de Contabilidade é uma decisão estratégica e crítica, e requer um nível elevado de educação, competência e experiência para poder interpretar e fazer uso dessas normas. A superação desses obstáculos é bastante importante para que haja um aumento na transparência contábil, tornando as informações financeiras mais confiáveis e credíveis para os investidores internacionais, facilitando a compreensão e comparação dos relatórios contábeis pelos analistas financeiros.

Duas grandes barreiras para a prática da harmonização são: o forte nacionalismo em alguns países e a falta de profissionais com influência, apesar de ela buscar a aproximação de padrões.

A busca pela harmonização das normas e princípios contábeis é evidenciada, principalmente, por órgãos de representação da profissão contábil e por agentes regulamentadores da profissão no contexto internacional e nacional brasileiro. No âmbito Internacional temos:

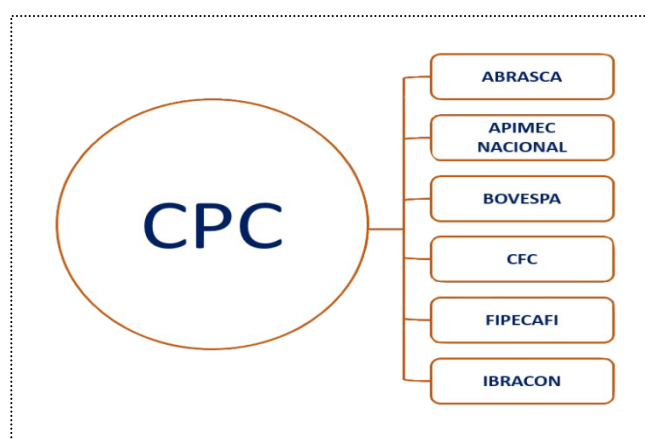
- *International Accounting Standards Board (IASB)*: organismo privado criado no fim dos anos 90, substituindo o *International Accountant Standards Committee (IASC)* de 1970, depois de crises que afetaram diferentes países asiáticos. O IASB hoje conta com a participação de mais de uma centena de países, e tem como objetivo disseminar uma visão da Contabilidade e provocar a convergência das diferentes normalizações mundo afora, rumo a um padrão unificado.
- *International Organization for Governmental Securities Commissions (IOSCO)*: nascido de nove países, o órgão enfrentou dificuldades na sua adoção porque os Estados Unidos, principal mercado de capitais do mundo, não se dispôs a adotar as normas do IASC, devido a divergência de práticas entre as normas do IASC (hoje IASB) e os *US GAAP* – princípios de Contabilidade geralmente aceitos norte-americanos. Diante dessa situação o CFC (2006, apud COSIFE) preconiza que “essas diferenças se dão devido ao fato de que nos Estados Unidos as práticas contábeis estarem fortemente ligadas a um sistema legal que lhe é próprio”. Alguns autores como Niyama (2006) e Hendriksen (1999), colocam a Contabilidade dos Estados Unidos entre as dos países do bloco Anglo-Saxônico, no qual a classe contábil é forte e sofre pouca influência do governo, visto que se percebe claramente o enfoque da escola americana nos usuários externos (acionistas, credores, fornecedores e outros) e não no Governo.
- *Financial Reporting Series (2006)*, que é um esforço conjunto do FASB e do IASB, aceitando colaborações de vários órgãos reguladores da Contabilidade e de contadores de vários países do mundo, no sentido de harmonizar a utilização das normas contábeis para as normas do IASB, estabelecidas depois de ampla discussão, não só com o FASB, mas com toda a classe contábil no mundo afora. Esse processo de harmonização já é uma realidade mundial. Isso já se torna uma realidade porque cerca de 79 países, em cinco continentes, já adotam os IFRS para resolver problemas materiais de normatização e tratamento contábil.



O que se percebe no Brasil é uma tendência de convergência às normas do IASB, visto que órgãos (BACEN, a CVM, o IBRACON e o CFC) têm emitido normas no sentido de adequar certas práticas contábeis brasileiras às normas internacionais IFRS.

Após amplas discussões e busca de alternativas viáveis do ponto de vista prático e com o devido entendimento e suporte das diversas entidades envolvidas no processo de emissão e utilização de demonstrações contábeis, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), com o objetivo de buscar a unificação para viabilizar a convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais. As entidades-membros do CPC são:

**Figura 3 - Entidades-membros do CPC**



Fonte: o autor, 2019.

Participam ainda como convidados observadores:

- BACEN – Banco Central do Brasil;
- CVM – Comissão de Valores Imobiliários;
- RFB - Receita Federal do Brasil;
- SUSEP – Superintendência de Seguros Privados.

Os trabalhos do CPC estão sendo agilizados para atender as alterações constantes da Lei Societária, bem como as determinações do BACEN, da CVM e da SUSEP para que as Instituições Financeiras, as Companhias Abertas e Entidades Seguradoras tivessem suas Demonstrações Contábeis Consolidadas preparadas em conformidade com as Normas Internacionais.

Isso deverá abreviar a necessidade da convergência das normas brasileiras às normas internacionais de Contabilidade para essas entidades.

O Plano de Convergência do CPC para 2008 e 2009/2010, foi elaborado de forma que todas as normas internacionais de Contabilidade (IFRS) encontrem seu equivalente na literatura brasileira, por meio da centralização da emissão de Pronunciamentos Contábeis pelo CPC. O CPC tem contado com a colaboração das entidades integrantes do CPC, outras entidades interessadas, empresas e profissionais do mercado, de forma a poder viabilizar o seu Plano de Convergência com segurança, bem como a estreita colaboração dos reguladores que presentemente têm depositado confiança no potencial e no trabalho do CPC.

Do ponto de vista legal, a Lei 11.638/2007 tornou realidade a revisão do capítulo contábil da Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76), que inclui, dentre outros avanços, permitir a convergência das normas contábeis adotadas no Brasil às normas internacionais IFRS. Além disso, estendeu a obrigatoriedade da aplicação das normas contábeis da nova Lei Societária para as Sociedades de Grande Porte, independentemente de serem sociedades por ações, bem como deu a opção às Companhias de capital fechado de adotarem as normas da CVM.

O Brasil está inserido no rol dos países que já estão comprometidos com a adoção das IFRS (por meio das iniciativas do Banco Central do Brasil, da Comissão de Valores Mobiliários e Superintendência de Seguros Privados), os quais formalmente estabeleceram a obrigatoriedade para as entidades por eles reguladas, de elaborar e divulgar as demonstrações contábeis consolidadas.

Atualmente, o processo de convergência às normas internacionais deve ser considerado como um tema prioritário pelas empresas, profissionais e Governo. O custo que poderá decorrer desse movimento parece ser amplamente compensado pelos benefícios que as entidades brasileiras poderão colher da facilitação do acesso dos investidores internacionais às suas demonstrações consolidadas em padrão internacional.

Numa análise mais detalhada dos critérios de reconhecimento e mensuração adotados pelo FASB e pelo IASB, se percebe algumas semelhanças e diferenças entre os dois. A principal delas que se procurou destacar, foi que o foco principal dos dois critérios é a evidenciação de informações voltadas à tomada de decisões.

Contudo, compreende-se que os Estados Unidos têm contribuído de forma considerável para a harmonização das normas e princípios contábeis internacionais, sendo que o IASB vem atuando no sentido de harmonizar as normas e princípios de Contabilidade no mundo em parceria com outros organismos e profissionais, deixando dessa forma clara a importância dessa harmonização para as organizações e para o mercado financeiro como um todo, e assim,

coordenando esforços de todos os atores pertinentes à classe contábil, rumo à harmonização das práticas contábeis mundiais.

## **1.2 Recepção das Normas IFRS pela Contabilidade brasileira**

Falando de IFRS, um ponto que é bastante pertinente de se trazer é o seu verdadeiro objetivo. Um dos principais desafios de toda vez que se decide caminhar para um novo modelo contábil é esse objetivo. E para o IFRS, o objetivo declarado não é calcular imposto, não é calcular questões regulatórias de tarifas, é na verdade municiar o mercado de informações para a tomada de decisão (é um modelo completamente desenhado para fornecedores de capitais, principalmente pensando em investidores e credores).

Com isso, a Contabilidade para operar o “milagre”, que é representar realidades econômicas complexas, usa-se um processo dentro da estrutura de regulação contábil que consiste na busca pela representação da realidade econômica e que vão tangenciar questões relacionadas à matéria tributária.

Outra questão importante de se frisar é pensar na Contabilidade pelo ponto de vista de representação. Imaginemos, por exemplo, a operação da Petrobras, Nestlé, *Google* ou da Gol linhas aéreas. Agora imaginemos então, o desafio de representar a performance dessas empresas num conjunto de demonstrações contábeis, operações que são bastante complexas dentro de um determinado período (é operar um milagre).

Para quem está avaliando, fornecendo ou não capital para as empresas, precisa de informações (demanda de informações) e de alguma maneira a Contabilidade tenta representar a realidade econômica. E para isso, precisa-se de critérios de representação econômica (o IFRS é mais um dos grandes critérios). Ele foi amplamente aceito devido às dificuldades no mercado de capitais em lidar com tantos modelos contábeis distintos.

Observa-se que a adoção do IFRS trouxe a transição da filosofia de uma definição baseada em propriedade para a filosofia de uma definição baseada em controle. Logo, ativos que tradicionalmente se figuravam nas demonstrações contábeis (como aviões, carros de uma locadora de veículos ou áreas de uma usina eólica), hoje são objetos de discussão, se são ou não realmente ativos dos arrendatários.

Outra discussão é sobre mensuração de performance. Deu lucro ou não? Devemos por exemplo, mensurar um ativo pelo custo e só reconhecer o lucro no momento da venda?

Diversas vezes, do ponto de vista tributário a escolha em matéria de Tributação é esperar de fato a venda. Ou talvez caminhar, por exemplo, por uma meta que é mais de valor onde a oscilação de valores já representa como ganho ou perda no resultado? Isso muda radicalmente questões como “quando vai reconhecer ou mensurar alguma coisa e qual base utilizar”.

Portanto, essas escolhas que fazemos no ponto de vista de regulação em Contabilidade, e isso é bastante pertinente porque dentro dessa dinâmica de que o mercado acordou e de que deveríamos caminhar para um só modelo (pelo menos ao máximo possível reduzir as diferenças), o IFRS virou realidade no Brasil.

No Brasil, o IFRS é mais um ponto, ou seja, é uma dinâmica um pouco maior. O Brasil também decidiu adotar uma série de outros conjuntos internacionais do ponto de vista contábil, pelo menos atrelados ao processo de geração de informação do mercado.

### 1.2.1 Normas Internacionais

O Brasil adotou o Modelo da Pequena e Média Empresa, as Normas Internacionais de Auditoria e está no processo de implementação das Normas Internacionais Aplicadas ao Setor Público. Na figura a seguir, alguns exemplos de Normas Internacionais de Contabilidade.

**Figura 4: Normas Internacionais de Contabilidade**



Fonte: FUCAPE et al., 2018.

Todas elas vêm de uma nova filosofia, principalmente para muitos uma mudança muito radical, porque muitas às vezes é um desconforto caminhar por um conjunto de normas baseadas em princípios, como se demonstrou anteriormente.

Princípio não é falta de orientação, mas ele nos dá 90% do caminho e no final do dia é o profissional de Contabilidade que tem que julgar e, com isso, passa a ser natural que

subjetividade faça parte do processo (é uma escolha). Quais são as vantagens? Depende! Se você erra demasiadamente nas suas estimativas pode não ser que não haja vantagens, mas às vezes é melhor estar aproximadamente certa do que estar completamente errada.

Neste sentido, Rocha (2017), afirma que é “difícil imaginar que as autoridades fiscais passem a depender do julgamento do Contador da empresa para definir o momento de ocorrência do fato gerador”.

Segundo Moraes (2018), a informação só é relevante do ponto de vista econômico se ela ajudar a prever o que vai acontecer, não se pode esperar acontecer para saber. Ninguém leva um guarda-chuva esperando chover, levamos o guarda-chuva na expectativa de que vá chover. Quanto maior a expectativa, melhor é a sua decisão em relação ao mercado.

Esse é um dos grandes desafios que o Brasil tem, pelo fato do Brasil não só caminhou por um conjunto de normas baseadas em princípios, mas também para normas que estão em constante renovação (esse é o outro ponto importante no contexto brasileiro). Por exemplo, veremos ao longo do presente trabalho, um breve relato acerca do CPC 47, a norma que entrou em vigor no ano de 2018, o *Leasing* em 2019, a norma de instrumentos financeiros mudou em 2018 e em 2021 tem uma nova norma de Seguros.

Com isso, significa que também passa a ser uma dinâmica de que constantemente teremos novos Pronunciamentos e novas questões, o consenso de mercado sobre o que é performance pode mudar, tecnologia também de certa maneira influencia porque algumas capturas de dados que eram impossíveis de se pensar anteriormente passam a ser possíveis, alterando assim o modelo contábil ao longo do tempo (mudanças constantes).

## **1.2.2 IFRS no Brasil**

Se olharmos para a recepção do IFRS no Brasil, que é um dos principais objetos de estudo do presente trabalho, o que faz essa adoção ser peculiar (o que é interessante no contexto brasileiro), é que o Brasil começa o processo de adoção do IFRS na União Européia. O fato mais importante é que o IFRS foi construído para demonstrações contábeis consolidadas. A União Européia adotou o IFRS para demonstrações contábeis consolidadas e até 2005, que foi a adoção por lá, os países só adotaram por consolidada.

A partir de 2006, alguns países tomaram uma posição (a Itália decidiu ir para o individual, a Alemão e França decidiram proibir o IFRS para o Individual).

E o que faz ser peculiar à adoção no Brasil é que a Lei 11.638/2007, ela na verdade faz com que se tirem as amarras do modelo contábil societário brasileiro, permitindo que tal modelo emigre para o padrão internacional IFRS. Esse ponto é de extrema importância porque gera uma série de efeitos automáticos, como se segue:

IFRS no Brasil – feitos:

- Reguladores: DCs Consolidadas (2010);
- Lei nº 11.638/2007: BRGAAP  $\approx$  IFRS.
- Efeitos:
  - IFRS (também) para DCs individuais;
  - Escolha pela adoção indireta;
  - CPC E Reguladores;
  - Sociedade *versus* Fiscal: Leis 11.941/09 e 12.973/14.

O primeiro desafio, é que o Brasil passa a não ter apenas o IFRS Consolidado, passa a ter também o IFRS para Demonstrações Contábeis Individuais (Equivalência Patrimonial para Controlada para o ambiente do IFRS na época não fazia o menor sentido, o Brasil já tinha).

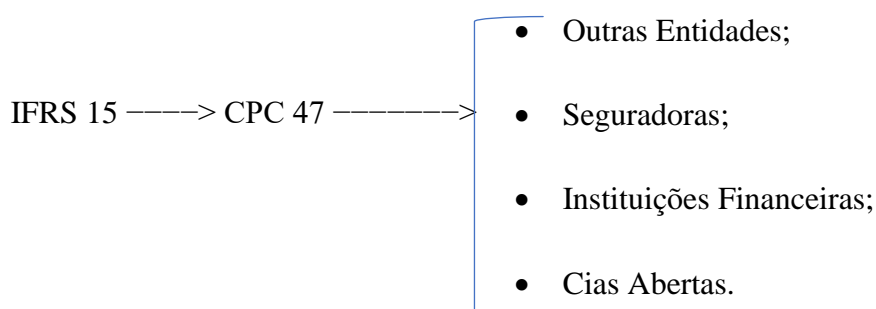
O segundo desafio, é que toda vez que fazemos uma escolha sobre dedução do IFRS, podemos ir para o IFRS direto, mas a escolha do Brasil não foi essa, foi o IFRS de maneira indireta que na verdade, o Brasil possui um mecanismo de trazer via CPC que tenta de alguma forma fazer ou azeitar de uma norma internacional caminhar para a realidade brasileira. Então, isso faz com que o papel dos CPCs (dos Reguladores) passa a ser fundamental, porque o que eles decidem em termos de matéria de IFRS é o que vai definir se o Brasil tem ou não o IFRS.

Dentro da temática ou macro temática brasileira, se trazermos o IFRS para as demonstrações contábeis, automaticamente empataremos todo o processo de definição, mensuração de performance, evidenciação dessas empresas e, no processo individual são bases de tributação.

Com isso, começam os debates sobre “Societário *versus* Fiscal”, e conseqüentemente, uma tentativa de ‘pacificação’. A MP nº. 449/08, a Lei nº. 11.941/09 e o RTT surgiram de maneira a pacificar por causa do fluxo de preocupações e questionamentos de como ficaria esse “de/para” (do societário para o fiscal), visto que o Brasil vivia a RTT até a Lei nº. 12.973/14 (que na verdade é um RTT 2.0 de certa maneira). Diante disso, haverá sempre desafios e discussões acerca do modelo Societário versus fiscal. Alguns efeitos da adoção dos IFRS no Brasil:

- Adoção dos IFRS gera diversos impactos sobre a mensuração dos fatos econômicos que transitam pelo resultado das empresas compondo o lucro do exercício. Exemplo:
  - Avaliação a Valor Justo
  - Teste de Recuperabilidade de Ativos (*Impairment*)
  - Depreciação
  - Utilização de moeda funcional distinta do Real
- Os dividendos passíveis de distribuição são determinados pela legislação societária e pela Contabilidade.
- Esta interpretação não é favorável para o Fisco nem para o Contribuinte, podendo reduzir ou aumentar os valores distribuíveis.
- Lançamentos segundo os IFRS tendem a afetar o resultado distribuível.

Como exemplo, temos a questão da Adoção Indireta. O que é uma Adoção Indireta? Sai uma norma internacional como o IFRS 15 sobre Receitas e em algum momento tal norma é recepcionada pelo CPC e vira uma norma (CPC 47):



É obrigatório no Brasil seguir o CPC 47? Até o exato momento, não. O CPC não possui nenhum poder em termos de autoridade. Quem detém o poder de autoridade? Se a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) decidir, sim.

Logo, o CPC poderá dizer, por exemplo, que Companhia aberta tem que seguir se BACEN decidir sim, Instituições Financeiras,... SUSEP, CFC, etc. Isso pode nos dar a falsa impressão de que existe o IFRS para todo mundo (instituições) no Brasil, o que não é verdade. Dependendo do regulador, se ele não decidiu adotar alguns determinados CPCs, o IFRS não é realidade para todos os seguimentos. Isso é extremamente importante porque em matéria tributária o de/para é do IFRS para o fiscal, mas existem segmentos que não existe o de/para.

Então, sempre haverá debates do tipo: como implementar? Por analogia? E quais são os desafios? Em relação aos desafios do IFRS no Brasil temos o seguinte:

- Reguladores e a adoção (ou não) das IFRS;
- Adoção para DCs Individual;
  - Tributação;
  - Dividendos;
  - Acionistas não controladores;
  - Remuneração de executivos;
  - Setores regulados.
- IFRS para Pequenas e Médias Empresas;
- Assuntos não regulados;
- Adoção indireta: discussão no âmbito internacional vs. Brasileiro;
- Alterações constantes.

No Brasil, a escolha da adoção indireta faz com que os reguladores tenham o papel principal, logo, o Brasil não adota simplesmente IFRS e ponto, ou seja, cada regulador decide se vai continuar adotando IFRS ou não.

Dois seguimentos, por exemplo: se pegarmos Companhias Abertas, superficialmente todos os CPCs foram adotados, já Banco Central não. O Banco Central apenas adotou um pedaço dos CPCs (o COSIF continua). O que significa que Banco Central não publica IFRS Individual, publica COSIF *GAAP* ou BACEN *GAAP* Individual.

Esse é um dos desafios do IFRS no Brasil, ou seja, se começa também a conviver a tentativa de se chegar ao IFRS com escolhas (ao longo dos tempos os reguladores estão começando a convergir).

No que tange a adoção para as DCs Individuais, temos no decorrer do estudo, discussões relacionadas a tributação. Variavelmente, a que se definir como fazer o de/para, o que em alguns casos pode ser fácil e em outros casos ser um total desafio, como se demonstrará nos itens seguintes.

A tributação também nos traz o seguinte: mesmo que o Brasil assuma ou o que a legislação pacificou e disse que – “o que é para o mercado, é para o mercado e o que é para o Fisco, é para o Fisco e em seguida fazer o de/para” – cria-se automaticamente uma necessidade constante de controle. Isso também tem sido um dos desafios até na área de tecnologia de informação. Como gerar, por exemplo, transações com maior grau de



complexidade? Diante disso, afirmar-se de que mesmo que o Brasil assuma que a pacificação está plena, haverá sempre a significativa e constante necessidade de controle.

Outro ponto importante é a questão dos dividendos, visto que o IFRS veio para o Individual de muitos e ainda existe a questão do “Dividendo mínimo obrigatório no Brasil”. Então, essa é uma questão societária de suma importância que merece a devida apreciação.

A questão dos Acionistas não Controladores é um outro desafio. O grande desafio consta na combinação de negócios sobre controle comum {empresa (A) compra (B), tem *ágio/goodwill*. Se (A) controlava (B) e faz alguma coisa, não tem *goodwill* porque a operação ocorreu em controle comum}. O problema não é esse. O problema é quando a empresa (A) é dona da empresa (B) e da empresa (C, B e C) não têm nada entre si e aí (B) compra (C). Aos olhos da empresa (A) não tem *goodwill* porque ela é dona de (B) e (C). Mas e aos olhos da empresa (B) há ou não *goodwill*?

Com isso, as transações e as combinações de negócios sobre controle comum têm gerado uma série de discussões que também vão premiar não só em questões tributárias, mas também sobre questões de Acionistas não Controladores porque se afirmarmos, por exemplo, mesmo essa transação entre (B) e (C), aqui devemos eliminar todos os resultados não realizados. Então, pode ser que (B) vendeu um terreno para (C) e o não controlador de (B) não verá o lucro até que se venda o terreno.

Essa é uma outra questão societária no Brasil de extrema complexidade. O Brasil está tentando de alguma maneira dar orientações sobre isso, já que as mudanças são constantes, o importante é acompanhar os efeitos das mudanças e, principalmente antecipá-las.

No que tange aos Setores regulados, existem empresas que fazem um outro balanço por existirem ativos e passivos regulatórios que atualmente no padrão IFRS não existem.

Além da escolha do IFRS que é para as “Grandes empresas”, o Brasil também adotou o IFRS para as Pequenas e Médias empresas, logo, em tese, Companhias que não são classificadas como de “Grande porte”, não são Sociedades Anônimas e não são Instituições Financeiras e Seguradoras, as Pequenas empresas, elas deveriam seguir um modelo para Pequenas e Médias Empresas. Pequena e Média empresa no Brasil, fala-se daquelas que faturam a baixo de R\$ 300 milhões, que não são tão pequenas e tão médias como se determina.

Então, se esse grupo de empresas segue um modelo diferente, mais uma vez a discussão do ponto de vista tributário será como é que se faz o de/para? Visto que todo desenho foi feito (de IFRS e para fiscal) e existe diferença entre IFRS e IFRS para Pequenas e Médias Empresas.

Constata-se, que um dos principais desafios também, são os assuntos não reguláveis, porque nós pelo menos que produzimos informações contábeis não podemos dizer, por exemplo, “isso não está regulado, então não vou gerar informação”, somos obrigados a dar informação e a seguir o “acabou-se o conceitual” ou até outro *gap* para dar resposta à situação. Esse tem sido um dos grandes desafios, porque nos deparamos com diversos assuntos não regulados que as empresas vão ter que definir como fazer, vão impactar performance e não existe nenhum de/para. É um outro debate que precisa ser acompanhado, tanto no âmbito internacional (do IASB), tanto no âmbito doméstico (brasileiro).

A adoção indireta traz um efeito bastante benéfico, que é tentar garantir que quando o Brasil adota o IFRS, o CPC, posteriormente uma Deliberação CVM, uma circular Banco Central, elas de alguma maneira garantam que a aplicação dessa norma vá gerar efeitos que seriam esperados. Por outro lado, o desafio da adoção indireta é que o Brasil acaba tendo um problema de tempo, ou seja, assuntos que são debatidos no IFRS demandam ou demoram um tempo maior para chegarem ao Brasil. Portanto, é fundamental que quem trabalhe de alguma maneira tangenciando informação contábil acompanhe discussões dentro do âmbito do IASB.

Recente assumir que o Brasil vai continuar adotando IFRS, a norma de Seguros, por exemplo, está emitida a muito tempo e só entrará em vigor em 2021, logo, o Brasil tem tempo de antecipar e inclusive de mudar ou melhorar do ponto de vista contratual as operações (foi assim com a discussão de receita e foi assim em 2018 com a discussão de arrendamento mercantil – *leasing*).

Como exemplo a essa questão, faz-se um planejamento tributário pegando uma empresa que aluga um imóvel para a outra, esse imóvel irá aparecer no balanço patrimonial e para muitos contratos, o que acaba a partir deste ano de 2019, é essa questão do modelo dicotômico de operacional e financeiro. Se for *leasing*, por exemplo, será reconhecido (com algumas exceções) no balanço patrimonial do arrendatário.

Outro ponto bastante pertinente no contexto brasileiro é resgatar a questão de alterações constantes, diferente do RTT para a Lei nº. 12.973/14, o que mudou foi o seguinte: o RTT original era basicamente da seguinte forma: “esqueça o IFRS se não fores produzir informações contábeis”. Questiona-se como uma transação seria reconhecida com a “norma velha”, a de 2007. A Lei nº. 12.973/14 e o RTT pós é totalmente o contrário, ou seja, precisa-se primeiramente conhecer o IFRS para posteriormente pensar como fazer o de/para, para questões fiscais. Com isso, adiciona-se a complexidade, ou seja, existe a obrigatoriedade no Brasil de se acompanhar também, as mudanças no modelo contábil tanto em temas mais

conhecidos, como receita, tanto em temas mais complexos, como a área de instrumentos financeiros, seguros ou benefícios a empregados.

Com tudo, levantam-se as questões dos desafios da adoção do IFRS no Brasil e em seguida teremos algumas considerações da importância que é Contabilidade e Direito estarem juntos.

Será que existe ou não o ramo do Direito contábil? Essa é a discussão para reflexão, compreender as intercessões entre as duas matérias e a sistematização das normas contábeis dentro dos preceitos do Direito brasileiro.

### **1.2.3 Lei nº. 11.638/2007: O Grito de Independência da Contabilidade**

A Lei nº. 11.638/2007, na verdade, é a lei que passa a dar um cunho novo a Contabilidade brasileira trazendo para o cotidiano as normas do IFRS, adotando grande parte das normas internacionais, como se segue:

- Adoção do IFRS;
- Conjunto de Pronunciamentos Internacionais de Contabilidade publicados e revisados pelo IASB;
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis = Par do IASB no Brasil (Orientador das Normas Contábeis Brasileiras).

Em termos de momento histórico na Contabilidade, tal qual em 2007 e demais Decretos que surgiram anterior ou posteriormente, houve reviravolta em mercados e na parte tributária. Porque logo a seguir, surgiu uma outra norma (Decreto-lei nº. 1.598/1977), trazendo para dentro do sistema tributário brasileiro, principalmente no campo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), bem como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), conceitos que estavam arraigados na Lei nº. 6.404/1976 (dispõe sobre as Sociedades por Ações), como o próprio conceito de receita.

Então, existe uma interseção muito grande entre as normas contábeis e as normas tributárias. E essa interseção, ela continua acontecendo e ela vai precisar evoluir, evoluir talvez de alguma maneira mais célere do que tem acontecido entre esses longos anos da Lei nº. 11.638/07, visto que só com a chegada da Lei nº. 12.973/14, alguns conceitos trazidos pela Lei

nº. 11.638/07 e completados pela Lei nº. 11.941/09, é que passaram a ser incertos e reconhecidos pelas normas fiscais. Haja vista, por exemplo, a própria apuração do *goodwill* dentro da Lei nº. 11.638/07.

O Brasil passa a adotar as normas do IFRS com a Lei nº. 11.638/07, vem num crescente desenvolvimento porque a cada estudo do Conjunto de Pronunciamentos Internacionais de Contabilidade publicado e revisado pelo IASB, o Brasil através do criado pela Lei nº. 11.638/07 (o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC). É fundamental ressaltar também, que os CPCs não trazem normas impositivas, eles trazem princípios, orientações e direcionamentos que precisam ser interpretados. Logo, esse é um dos grandes desafios, não só para os próprios Contadores, mas também para aqueles que militam no mundo jurídico tributário, contratual, societário, etc.

Como exemplo a esse ponto, temos a questão dos negócios que podem ser impactados em razão de mudanças contábeis, como os dividendos minoritários. Então, há uma importância vital de quando os CPCs e o IASB no Brasil, passa a adotar essas normas internacionais, nós precisamos conhecê-las e prestar atenção nos seus movimentos e nos seus impactos (desafio constante).

### **1.2.3.1 Intenção da Lei n.º 11.638/2007**

Segundo Siqueira (2018), a intenção da Lei nº. 11.638/07, foi a seguinte:

- Alinhar Normas Contábeis Brasileiras às práticas internacionais.
- Dar Valor a Essência sobre a Forma.
- Ênfase à Comparabilidade e aos Fenômenos Econômicos e Financeiros no tempo e espaço.

A primeira intenção foi de alinhar normas contábeis brasileiras às práticas internacionais e como exemplo, temos o seguinte: até a Lei nº. 6.404/1976, existia um grupo no modelo brasileiro chamado de “ATIVO DIFERIDO”, que depois foi expurgado. Esse Ativo Diferido já não era reconhecido, por exemplo, pelas normas contábeis americanas e o Brasil tinha que fazer o US *GAAP* para transformar um balanço brasileiro num balanço lido nos Estados Unidos da América.

Contudo, o objetivo central da adoção das práticas internacionais foi o de evitar o máximo possível às diferenças, pelo menos as gritantes, visto que o Brasil ainda se encontra em fase de construção (construção constante). O mundo evolui e as normas contábeis evoluem também, e naturalmente cercam tais normas e outros negócios que dependem das informações contábeis.

Uma outra importante situação trazida pela Lei nº. 11.638/07, é dar valor a Essência sobre a Forma, que no ponto de vista jurídico, muitas das vezes é defendida da seguinte maneira: a forma é desprezível se a essência se mostra mais fundamental do que a forma na qual se apresenta, embora possa se falar eventualmente no Direito sobre abuso de forma, mas ordinariamente prevalece a essência sobre a forma.

A Lei nº. 11.638/07, traz ainda, uma ênfase à Contabilidade e aos Fenômenos Econômicos e Financeiros no tempo e no espaço (que é um outro desafio dos Contadores e daqueles que militam e necessitam da Contabilidade para fazer suas análises, porque como já foi aqui explanado, o Brasil passou a ter um grau de subjetividade e de escolhas, mas que essas escolhas precisam ser muito bem apuradas).

Atualmente, o Contador precisa ter uma noção financeira e econômica muito maior do que ele tinha no passado, olhando apenas às regras muito impositivas e diretas da Lei nº. 6.404/1976, o modelo de se contabilizar hoje é totalmente diferente (ele precisa acompanhar e entender as mudanças na Contabilidade, Direito e Tecnologia). Logo, não adianta um Contador, por exemplo, pensar que a taxa de depreciação de um ativo imobilizado é 10%, 20% ou de 30%, ele precisa fazer comparabilidade. Isso vem com o evoluir da Contabilidade e passa a ser em termo jurídico no Brasil, com a Lei nº. 11.638/07.

### **1.2.3.2 Impactos da Lei nº. 11.638/07 sobre os Tributos e a Contabilidade**

Inicialmente, vale enaltecer a inter-relação entre as duas matérias (Contabilidade e Direito tributário), bem como o importante papel da Contabilidade como um instrumento de registro e de apuração. Visto que as informações contábeis servem como base de cálculo para os tributos diretos e indiretos, como o conceito de receitas.

Nesta estreita relação entre as duas matérias, a legislação tributária, diversas vezes, tenta regular os registros contábeis e, ocorre que a força da legislação contábil sobre a legislação tributária é bem menor (FERNANDES, 2009, p. 2).

A primeira justificativa sobre essa diferença de força, consta no fato de que Administração Tributária é um usuário privilegiado e importantíssimo das demonstrações contábeis. Os registros contábeis são a base de informação para a apuração de vários tributos. Dessa forma, considerando que a empresa deverá justificar seu procedimento contábil perante os agentes do Fisco, nada mais comum do que seguir, na elaboração das demonstrações contábeis, as regras ditadas pelo mesmo Fisco.

A segunda justificativa consta, em que pese a validade e a eficácia da legislação societária contábil, que é, formalmente, a mesma da legislação tributária, esta segunda é orientada, inclusive constitucionalmente, pela legalidade. Isso implica dizer que a forma de apuração dos tributos somente pode ser determinada por legislação específica, qual seja, a tributária. Com isso, o professor conclui que a “Lei nº 11.638/07, se muita coisa alterou em termos de demonstração financeira e de Contabilidade, não tem o condão de alterar a apuração de qualquer tributo que seja”.

Fernandes (2009, p. 7-121), faz alguns comentários pertinentes, do ponto de vista tributário, as alterações trazidas pela Lei nº 11.638/07, demonstrando os impactos trazidos por essas alterações enquanto matéria de apresentação da situação-financeira das empresas, como o caso das demonstrações do fluxo de caixa – no que a nova forma de registro contábil auxilia na gestão dos tributos, bem como, buscar comprovar a permanência da legislação tributária em vigor no momento da edição da mencionada lei de alterações contábeis, comentando, quando o caso, o controle exclusivamente fiscal (extracontábil) de determinadas situações cujo registro contábil foi modificado (o caso da reserva de reavaliação), como se segue:

A Lei nº 11.638/07, nas Demonstrações financeiras, primeiramente, substituiu a demonstração das origens e aplicações de recursos (DOAR) pela demonstração dos fluxos de caixa (DFC) e, seguida, estabeleceu uma nova demonstração financeira obrigatória: a demonstração do valor adicional (DVA).

Demonstrações dos Fluxos de Caixa (DFC) é um relatório contábil importante para integrar e completar as informações apresentadas na demonstração do resultado do exercício (DRE). Embora a antiga DOAR trouxesse mais detalhes do que a atual DFC, esta nova demonstração é de leitura mais simples e, portanto, de aplicação imediata na análise tributária das demonstrações financeiras. Essa aplicação acontece, especialmente, quando há integração dos dados da DFC com os dados da DRE.

Para harmonizar as informações (resultado e caixa), as empresas, a partir da Lei nº 11.638/07, divulgarão, juntamente com a DRE (regime de competência), a DFC (regime de caixa). As informações constantes nessas demonstrações deverão ser integradas com o intuito

de permitir melhor análise das situações econômica e financeira da empresa. Vem, portanto, a exigência da DFC suprir uma lacuna de informações que existia na 6.404/76. Em razão da integração que promove com a DRE, a DFC é um instrumento valioso para a análise tributária de balanço, já que, da integração dessas duas demonstrações, podem-se verificar diversas situações relacionadas à apuração dos tributos, como os tributos a pagar sem saída de caixa.

Percebe-se, embora a demonstração dos fluxos de caixa não esteja diretamente relacionada às questões tributárias da empresa, ela pode ser um excelente instrumento para a gestão dos tributos e das estruturas contratuais com vistas à redução da carga tributária. Assim, pode-se dizer que sua confecção é conveniente para fins gerenciais, inclusive no que diz respeito ao cumprimento da legislação tributária.

A demonstração do valor adicionado (DVA) destina-se a informar quanto de riqueza foi gerada pela empresa, de maneira direta, isto é, no desenvolvimento da sua atividade, ou por meio do recebimento de riquezas de outras empresas (por exemplo, dividendos). Trata-se de dado já informado na DRE, fazendo com que haja uma integração também entre essas duas demonstrações. Vale dizer também, que a DVA apresenta informações interessantes para a gestão tributária (FERNANDES, 2009, p. 13-14).

No que tange as Notas Explicativas, o autor afirma que, o objetivo principal dessa discriminação detalhada de informações adicionais às demais demonstrações contábeis é, sem dúvida alguma de caráter societário, especialmente no que diz respeito à transparência na divulgação da situação econômico-financeira das empresas, bem como para efeito de governança corporativa e de maximizar a utilidade dessas demonstrações a todos os tipos de usuários. No que se refere à matéria tributária, embora não haja qualquer implicação na apuração dos tributos, as notas explicativas podem trazer informações e elementos importantes que auxiliam na análise da situação tributária da empresa, como:

- Existência de créditos fiscais e viabilidade no seu aproveitamento;
- Critérios para a constituição de contingências fiscais;
- Adesão a algum programa de incentivo fiscal, etc.

No Balanço Patrimonial, a Lei nº 11.638/07, trouxe alterações na composição das contas contábeis do ativo e do patrimônio líquido (as quais tiveram suas nomenclaturas alteradas pela Lei nº 11.941/09) de bastante relevância para fins societários.

No que diz respeito às questões tributárias, de um lado, houve alterações que expõem de maneira mais visível a necessidade de uma análise tributária mais apurada (por exemplo, a separação da conta “intangíveis”) e, de outro, algumas alterações implicam mudança no

controle contábil ou extracontábil de reflexos tributários (por exemplo, a extinção da conta “diferido”, pela Lei nº 11.941/09, no ativo, e da conta “reserva de reavaliação” no patrimônio líquido).

#### 1.2.4 Conceitos Contábeis

Falou-se em relação da situação de equivalência da tributação trazendo para dentro dos fenômenos tributários, regras contábeis. E falou-se também do Decreto-lei nº. 1.598/1977 e logo depois a esse Decreto-lei, houve uma busca de adaptação das regras fiscais as regras contábeis que nasciam e evoluíam naquele momento. Como exemplo, temos o caso da Equivalência Patrimonial que não existia ainda na Lei nº. 6.404/76. Os conceitos contábeis sempre foram bases inafastáveis de diversos signos de tributação, conforme se afirmou anteriormente.

Exemplo: Art. 12, do Decreto-lei nº. 1.598/1977: - A receita bruta compreende:

- O produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria;
- O preço da prestação de serviços em geral;
- O resultado auferido nas operações de conta alheia;
- As receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendida nos incisos I a III.

O Decreto-lei nº. 1.598/1977 adota a questão da receita bruta, no seu artigo 12, que é o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria. O preço da prestação de serviço em geral e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

E já as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendida nos incisos I a II, foram criadas pela Lei nº. 12.973/2014. Percebe-se, que é uma adoção das regras tributárias, um conceito que é eminentemente contábil (receita bruta) e que prevalece até hoje.

Temos a seguir, a título de ilustração, vários exemplos de trazer conceitos de receita bruta para o campo tributário:

- IR LUCRO PRESUMIDO: Receita bruta – Art. 518 RIR/99;
- PIS/COFINS: Total das receitas auferidas – Artigos 1º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03;



- CSLL: Resultado do exercício - Art. 6º, Lei 7.689/99;
- ICMS: Valor da operação/preço do serviço - Art. 13, da LC 87/96;
- ISS: Preço de serviço - Art. 7º, da LC 116/03.

### Quadro 3 – O Antes e o Depois na Contabilidade e no Direito (Lei nº. 11.638)

Padrões contábeis (Vigentes até 31 de dezembro de 2007)	Padrões contábeis (Vigentes após 1º de janeiro de 2008)
Suportadas nos negócios jurídicos desenvolvidos pelas empresas;	Desprezo pelos negócios jurídicos; Afastamento de práticas fiscais;
Suportadas, no geral, no custo de aquisição;	Prevalência de essência econômica das transações;
Suportadas em práticas conservadoras (antecipação de despesas <i>versus</i> postergação de receitas);	Prevalência do valor justo dos bens;
	Preocupação com a capacidade de geração de fluxos de caixa;
Influenciada pelas práticas fiscais;	Fundada no poder de julgamento do contador;
Limitada no que tange ao poder de julgamento do contador;	Orientada pela neutralidade no julgamento do contador.
Carente de uniformidade entre companhias abertas e sociedades fechadas.	

Fonte: BIFANO, 2015.

Constata-se, a profunda ruptura entre as práticas que antecedem e as atuais (o antes e o depois da Lei nº 11.638).

Segundo Bifano (2015) a instituição do RTT, como uma janela de oportunidades para o exame dos efeitos desses novos conceitos, foi bastante útil. A mais importante conclusão que esse período de aprendizado deixou é a funda divergência entre os padrões contábeis preconizados para a apuração dos tributos e aqueles adotados nas demonstrações financeiras. Um dos pontos mais importantes no exame da divergência entre as regras aplicáveis para fins contábeis e para fins tributários é, certamente, a questão da essência das coisas na Contabilidade e no Direito.

Este Capítulo tratou dos principais pontos da Contabilidade como um verdadeiro instrumento de ordem e controle e, sobre a recepção das normas IFRS pela Contabilidade brasileira, que foi o verdadeiro grito de independência da Contabilidade.

Vale enaltecer a inter-relação entre a Contabilidade e o Direito Tributário, bem como o importante papel da Contabilidade como um instrumento de registro e de apuração. Visto que suas informações servem como base de cálculo para os Tributos diretos e indiretos, como o conceito de receita.

Os conceitos contábeis sempre foram bases inafastáveis de diversos signos de Tributação. A contabilidade é a janela da empresa para o mundo, é um verdadeiro avaliador e mensurador da realidade econômica. E para isso, ela precisa de critérios de representação econômica, e o IFRS é mais um dos grandes critérios. Sua adoção trouxe a transição da filosofia de uma definição baseada em propriedades, para a filosofia de uma definição baseada em controle, ou seja, uma filosofia baseada em princípios.

O fornecimento de informações de acordo com as normas internacionais, reduz o risco do investimento e o custo de capital, ou seja, elas são de elevada qualidade, transparência e comparabilidade. Por tanto, é fundamental ressaltar também, que os CPCs não trazem normas impositivas, eles trazem princípios, orientações e direcionamentos que precisam ser interpretados. Logo, esse é um dos grandes desafios, não só para os próprios contadores, mas também para aqueles que militam no mundo jurídico tributário, contratual, societário, etc.

Então, o Brasil adota o IFRS, através da Lei nº. 11.638, na intenção de:

- Alinhar normas contábeis às práticas internacionais, com o objetivo de evitar o máximo possível às diferenças, pelo menos as gritantes;
- Dar Valor a Essência sobre a Forma, que no ponto de vista jurídico, muitas das vezes, é defendida de maneira diferente, mas ordinariamente, prevalece a Essência sobre a Forma;
- Dar ênfase à comparabilidade e aos fenômenos econômicos e financeiros no tempo e no espaço, ou seja, o Brasil passou a ter um grau de subjetividade e de escolhas, mas que essas escolhas precisam ser muito bem pensadas.

O próximo Capítulo (II - Essência sobre a Forma e Neutralidade na Contabilidade e no Direito Tributário), aborda, primeiramente, acerca das principais diferenças da Essência sobre a Forma na Contabilidade e no Direito Tributário. Em seguida, sobre o Conservadorismo contábil e Tributário, e o contexto da Neutralidade Tributária.

## 2 ESSÊNCIA SOBRE A FORMA E NEUTRALIDADE NA CONTABILIDADE E NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Neste capítulo, abordo acerca da Essência sobre a Forma na Contabilidade e no Direito Tributário, Conservadorismo, Neutralidade, CPC 12 e CPC 47.

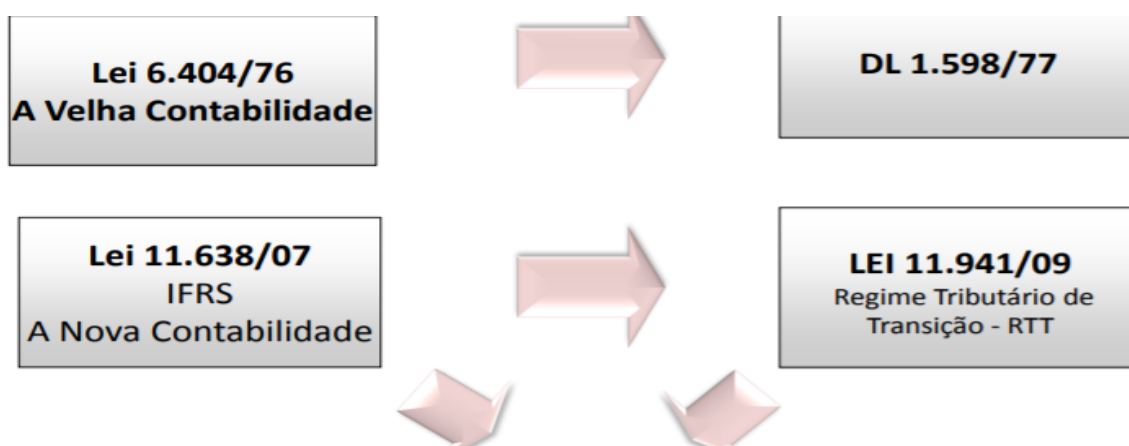
### 2.1 Essência sobre a Forma na Contabilidade e no Direito Tributário

A forma legal não representa adequadamente as transações e outros eventos que a informação se propõe a representar, sua substância e realidade econômica sim.

Com a adoção do padrão IFRS, ascendeu-se uma luz que antes era muito pouco percebida ou exigida no sistema brasileiro, com finalidade principal de fornecer dados mais reais através das demonstrações financeiras, para a melhor tomada de decisão.

Segundo Bifano (2015, p. 159), buscar a essência significa buscar a sua natureza, o que ela tem de mais intrínseco.

**Figura 5: Breve Contextualização: Legislação brasileira.**



Fonte: MARTINS, 2013.

Destinam-se às Sociedades Anônimas e empresas de grande porte, assim entendidas as sociedades ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiverem, 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).

### 2.1.1 A Velha Contabilidade: Características e Princípios Informadores

- Registro das Operações a partir de transações efetivamente realizadas, de modo que o resultado por ela mensurado era a renda efetivamente realizada.
- Contabilidade voltada para os interesses dos Controladores e do Fisco.
- Assentada em dois Postulados Fundamentais: Postulado da Entidade Contábil e Postulado da Continuidade.
- Guiada pelos denominados Princípios Fundamentais de Contabilidade:
  - Princípio do Custo Histórico como Base de Valor;
  - Princípio do Denominador Comum Monetário;
  - Princípio do Conservadorismo (Prudência);
  - Princípio da Materialidade;
  - Princípio da Objetividade;
  - Princípio da Realização da Receita (Regime de Competência); e
  - Princípio do Confronto das Despesas com as Receitas;

Como características da Nova Contabilidade temos:

- Adesão do Brasil ao dito processo de convergência (harmonização) de nossas regras de Contabilidade às regras do *International Accounting Standards Board* (IASB) – Adoção dos IFRS;
- A idéia básica à proposta de harmonização são todos falando a mesma linguagem, adotando um mesmo procedimento, obedecendo aos mesmos critérios, Enfim, todos entendendo a Contabilidade da mesma forma, utilizando-a efetivamente para a linguagem dos negócios. (Cláudio Coelho e Luiz Lins. “*Teoria da Contabilidade*”. Atlas, 2010, p.4);
- A Nova Contabilidade não pretende ser apenas “peça informativa de um passado que já foi, pelo contrário, a Contabilidade societária ou financeira é a janela da empresa para o mundo, principalmente (não apenas) para acionistas e credores. É o meio de comunicação por excelência não apenas do desempenho pretérito, mais ainda, do que se espera de fluxos de caixa futuros decorrentes do desempenho passado. (Nelson Carvalho, Sirlei Lemes e Fabio M. da Costa. “*Manual de Normas Internacionais de Contabilidade*”. Atlas, 2009;
- Na perspectiva da Nova Contabilidade, o resultado contábil tem raiz muito mais numa busca de resultado econômico do que, propriamente, numa demonstração que retrata um efetivo acréscimo patrimonial realizado;

- O Contador deixa de ser um mero escriturador de fatos definidos por sua substância jurídica e mensurados de acordo com as regras fiscais, passando a ser um verdadeiro avaliador e mensurador da realidade econômica. (Alexsandro Broedel Lopes. “*O Novo Regime Jurídico das Demonstrações Financeiras. Temas Essenciais de Direito Empresarial*”. Saraiva, 2012);
- A Nova Contabilidade é baseada muito mais em princípios;
- A estrutura conceitual da Nova Contabilidade, já incorporada em nosso ordenamento jurídico, não se organiza integralmente a partir da plataforma fundamental das transações ocorridas: boa parte se funda no reconhecimento de receitas e despesas com base nos ativos e passivos, assim, na avaliação desses. A nova abordagem depõe menos ênfase na demonstração de resultados (desempenho), e mais nos ativos e passivos, assim, no balanço (posição financeira ou patrimonial).

São Princípios informadores da Nova Contabilidade os seguintes:

- Prevalência da Essência sobre a Forma: as regras contábeis não devem servir de “escudo” que impeça a representação verdadeira e apropriada das transações econômicas. (Parecer de Orientação CVM 37/2011).
- Avaliação a Valor Justo: valor justo (*fair value*) é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado.
- Ajustes a Valor Presente: elementos integrantes do ativo e do passivo decorrentes de operações de longo prazo, ou de operações de curto quando houver efeito relevante, devem ser ajustados a valor presente.
- Redução ao Valor Recuperável de Ativos (*Impairment Test*): busca assegurar que itens do ativo não estejam registrados contabilmente por valor que exceda o montante a ser recuperado pelo uso ou pela venda do ativo.

### 2.1.1.1 Fundamentos da Nova Contabilidade (ROCHA, 2016).<sup>1</sup>

- A Qualificação dos Fatos e o Princípio da Essência sobre a Forma

#### a) Sob uma perspectiva contábil

A característica essência sobre a forma foi formalmente retirada da condição de componente separado da representação fidedigna, por ser considerado isso uma redundância. A representação pela forma legal que difira da substância econômica não pode resultar em representação fidedigna, conforme citam as Bases para Conclusões. Assim, essência sobre a forma continua, na realidade, bandeira insubstituível nas normas do IASB. [CPC - Pronunciamento Conceitual Básico (R1)]

#### b) Sob uma perspectiva jurídico-tributária

Essência sobre a forma e o conceito de renda: a materialidade do IRPJ poderia ser determinada com base na contabilidade padrão IFRS?

- A Mensuração dos Fatos Econômicos nos IFRS

#### a) Avaliação de ativos e passivos a Valor Justo

Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada no mercado principal (ou mais vantajoso) na data de mensuração nas condições atuais de mercado (ou seja, um preço de saída), independentemente de esse preço ser diretamente observável ou estimado utilizando-se outra técnica de avaliação. [Pronunciamento Técnico CPC 46 - Mensuração do Valor Justo – Item 24]

---

<sup>1</sup> ROCHA, Sergio André. *Contabilidade e Tributação da Renda Após a Lei nº 12.973/14*. 2016. Disponível em: < [http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2016/09/Seminario-Catarinense-de-Controversias-Juridico-Contabeis -Sergio-Andr%C3%A9.pdf](http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2016/09/Seminario-Catarinense-de-Controversias-Juridico-Contabeis-Sergio-Andr%C3%A9.pdf)> Acesso em: 06 de nov. de 2019

b) Teste de Recuperabilidade dos Ativos

Um ativo está registrado contabilmente por valor que excede seu valor de recuperação se o seu valor contábil exceder o montante a ser recuperado pelo uso ou pela venda do ativo. Se esse for o caso, o ativo é caracterizado como sujeito ao reconhecimento de perdas, e o Pronunciamento Técnico requer que a entidade reconheça um ajuste para perdas por desvalorização. O Pronunciamento Técnico também especifica quando a entidade deve reverter um ajuste para perdas por desvalorização e estabelece as divulgações requeridas. [Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1) - Redução ao Valor Recuperável de Ativos – Item 1]

c) Ajuste a Valor Presente

A utilização de informações com base no valor presente concorre para o incremento do valor preditivo da Contabilidade; permite a correção de julgamentos acerca de eventos passados já registrados; e traz melhoria na forma pela qual, eventos presentes são reconhecidos. Se ditas informações são registradas de modo oportuno, à luz do que prescreve a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, Pronunciamento Conceitual Básico deste CPC, em seus itens 26 e 28, obtêm-se demonstrações contábeis com maior grau de relevância - característica qualitativa imprescindível. [Pronunciamento Técnico CPC 12 – Ajuste a Valor Presente – Item 2]

- Mensuração de resultados nos IFRS e o princípio da realização da renda

Nos quadros abaixo temos um comparativo entre a velha e a nova Contabilidade e algumas implicações da nova Contabilidade.

**Quadro 4: Uma Nova Contabilidade**

<b>Etapas do Processo Contábil</b>	<b>A Velha Contabilidade</b>	<b>A Nova Contabilidade</b>
Reconhecimento	Forma Jurídica	Essência Econômica
Mensuração	Custo Histórico e Regras Fiscais	Valor Justo e Vida Útil Econômica
Evidenciação	Pobre	<i>Full Disclosure</i>

Fonte: MARTINS, 2013.

**Quadro 5: Algumas Implicações da Nova Contabilidade.**

ITEM	VISÃO JURÍDICA	VISÃO CONTÁBIL
<b>Ação Preferencial Resgatável</b>	<b>Título de Capital</b>	<b>Passivo</b>
Arrendamento Financeiro	Propriedade da arrendadora	Ativo da arrendatária
Cessão de Recebíveis	Transferência da propriedade	Transferência dos riscos e benefícios
Moeda de preparação das demonstrações contábeis	Real	Moeda do ambiente econômico da empresa
Valor do Ativo	Custo – Fiscal	Valor justo – Circulante
Ágio de rentabilidade Futura	Amortização segundo critérios fiscais	<i>Impairment</i>
Reconhecimento de receitas	Documento Fiscal	Realização econômica
Adquirente em uma combinação de negócios	Forma	Essência
Entidade	Pessoa jurídica	Entidade econômica
Hedge	Ativo e passivos reconhecidos – ligados a atividade operacional da empresa	Definição mais ampla
Ajustes a valor presente	Pouco relevante	Muito relevante
Provisões	Legal	Construtivas
Demonstração consolidada	Não gera efeitos (dividendos, tributos etc.)	Foco das normas contábeis
Instrumentos financeiros	Custo histórico	Valor justo em muitos casos

Fonte: MARTINS, 2013.

Percebe-se, tamanha diferença entre a velha e a nova Contabilidade, tanto nas etapas do processo contábil, assim como na visão jurídica e contábil.

### 2.1.1.2 Do Fato (Jurídico) Contábil ao Fato Jurídico Tributário

- Conceito Pressuposto de Renda.
- Aplicação dos Princípios da Legalidade, Segurança Jurídica, e da Capacidade Contributiva.
- Conceito de Renda do CTN – art. 43:
  - Produto do Capital do Trabalho ou da combinação de ambos e os proventos de qualquer natureza (renda como acréscimo patrimonial de qualquer natureza);
  - Tributação da renda disponível, econômica (caixa) ou jurídica (renda realizada).
- Necessária verificação da ocorrência do Fato Gerador – CTN – artigos 114 a 118.



Observa-se que, a essência na Contabilidade, é totalmente diferente da essência no Direito. No primeiro caso, a essência há de ser buscada por meio da verificação daquilo que as partes acordaram, ou seja, a forma adota (negócio jurídico firmado), é irrelevante.

Segundo Bifano (2015, p. 159), o mais importante na Contabilidade, é a finalidade econômica pretendida pelas partes na transação. A essência sobre a forma jurídica na Contabilidade, passou a ter *status* de pressuposto ou princípio que antecede toda e qualquer construção com a preconização do Pronunciamento CPC – Estrutura Conceitual da Contabilidade, recentemente.

E já no Direito (diferente da Contabilidade): (i) a busca pela causa jurídica impede o subjetivismo que poderia levar à escolha de um ou outro negócio jurídico; (ii) o enquadramento do ato ou fato se faz consoante sua natureza jurídica, podendo haver negócios típicos ou atípicos; (iii) a natureza jurídica ou a causa jurídica está contida na função do instituto ou negócio inserido no sistema jurídico, a razão econômico-social que as partes querem praticar (iv); a subjetividade somente encontra amparo na interpretação da norma jurídica que define os negócios jurídicos e dos próprios negócios jurídicos, entretanto, a sua desconsideração implica concluir que eles se efetivaram com algum defeito, à margem da lei (v); não se cogita, sequer, da primazia da essência sobre a forma, uma vez que a forma contém a essência e nenhuma delas tem existência independente e autônoma (vi).

Segundo Rocha (2018, p. 19), existe duas visões sobre “essência sobre a forma”:

- “Essência sobre a forma” sob a perspectiva contábil deve ser analisada considerando as finalidades da contabilidade segundo o padrão IFRS.
- Não existe um princípio geral de prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica no Direito Tributário, o que há é a possibilidade de desconsideração/requalificação de atos artificiais praticados com vistas a evitar, reduzir ou postergar o dever tributário.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> ROCHA, Sergio André. IFRS e Tributação 2º Seminário CEAD de Tributação e Contabilidade. 2018. Disponível em: < <http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2018/06/SERGIO-ANDR%C3%89-ROCHA-IFRS-e-Tributa%C3%A7%C3%A3o.pdf>> Acesso em: 06 de nov. de 2019.

## 2.2 Conservadorismo na Contabilidade e no Direito Tributário

O conceito de Conservadorismo é amplamente utilizado na Contabilidade. É um mecanismo no qual, estimativas confiáveis são requeridas para que lucros possam ser antecipados. Tais estimativas são requeridas devido à assimetria formacional entre a administração e outras partes da entidade.

O Conservadorismo é exemplificado como “entre duas ou mais alternativas igualmente relevantes, o Contador escolherá aquela que apresentar menor valor para o Ativo ou para o lucro e/ou maior valor para o Passivo”. Do ponto de vista econômico, é o reconhecimento visado da realidade. É o reconhecimento assimétrico entre Despesas e Passivo, Ativos e Receitas.

Sua idéia central é de fornecer informações mais confiáveis aos investidores por intermédio de demonstrações que não sejam excessivamente otimistas.

Segundo Basu (1997, p. 33), o Conservadorismo é definido no resultado como o reconhecimento de más notícias, mais oportunamente que o reconhecimento de boas notícias, em relação à fluxos futuros de caixa. Sua utilização pode ser identificada no balanço ou no resultado. Se a Contabilidade utilizasse o conceito de que qualquer mudança nas contas de balanço teria seu reflexo no resultado, não haveria distinção entre o Conservadorismo no balanço e o Conservadorismo no resultado, já que a utilização do Conservadorismo no balanço sempre geraria reflexo no resultado.

O autor acrescenta que os que têm influenciado o grau de utilização do Conservadorismo nas normas contábeis são os fatores como litígios, processos políticos e regulatórios e impostos. Além disso, o incentivo para sua utilização pode estar ligado ao modelo legal do país.

Ball e Robin (2000) argumentam que a influência política (governo) no estabelecimento de normas contábeis e de execução legal, diminui a demanda por informações contábeis oportunas e conservadoras, aumentando a demanda por lucro com baixa volatilidade.

As críticas da utilização do Conservadorismo, de acordo com alguns autores como Hendriksen e Breda (1999, p. 106), constam no fato de que o Conservadorismo conflita com o objetivo de divulgar toda informação relevante e também com a consistência no sentido de que é uma limitação relevante. Também pode conduzir a uma falta de comparabilidade,

porque não há padrões uniformes para sua implantação. Sua utilização excessiva pode levar à divulgação de informações com falsos sinais para seus usuários.

Nas relações entre alterações regulatórias e o Conservadorismo, pesquisas apresentam indícios de um maior grau de Conservadorismo nas empresas que se encontram inseridas em setores mais regulados, como o caso das empresas de energia elétrica. O aumento no grau de Conservadorismos foi após a vigência da Lei nº 12.973/14. Por outro lado, sob os efeitos da Lei nº 11.638/07, não se constatou a presença de Conservadorismo, em outras, a adoção das IFRS não altera o grau de Conservadorismo nas empresas brasileiras.

Constata-se, assim, que as pesquisas sobre o impacto de alterações regulatórias no nível de Conservadorismo das empresas brasileiras apresentam resultados contraditórios. Contudo, o foco principal a este item será identificar os efeitos da legislação tributária sobre o Conservadorismo contábil nas empresas.

### **2.2.1 Conservadorismo Contábil**

Ball e Shivakumar (2005) ponderam que a tempestividade do registro assimétrico das perdas é uma qualidade substancial das demonstrações financeiras dentro do conjunto de governança corporativa. Os autores também argumentam que há duas interpretações sobre o que é Conservadorismo: uma caracterizada como Conservadorismo incondicional, que consiste na tendência sistemática de subestimação do patrimônio líquido; outra, caracterizada como Conservadorismo condicional, que representa uma tendência de registrar perdas assimetricamente condicionada aos fatos de perdas econômicas (Coelho e Lima, 2007).

Neste sentido, o Conservadorismo incondicional é uma inclinação sistemática com maior viés de subestimação do patrimônio líquido por parte de seus agentes, em que seus benefícios para eficiência contratual se tornam menores. Por outro lado, o conservadorismo condicional tende a ser requerido, pois possibilita a evidenciação tempestiva do resultado da companhia, e se refere à possibilidade de antecipar o reconhecimento contábil de perdas econômicas, ainda não realizadas, à luz de estimativas confiáveis (Ball e Shivakumar, 2005; Beaver e Ryan, 2005; Coelho e Lima, 2007).

O Princípio do Conservadorismo Contábil (ou Prudência) determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se

apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Ele pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

Mediante pesquisas, é possível afirmar se foi o Conservadorismo que contribuiu para a elevação do *value relevance* da informação contábil e, conseqüentemente, redução da assimetria no período pós normas IFRS, ou se a maior importância dada pelo mercado às informações contábeis após as IFRS tenha conseqüentemente, elevado também à importância do nível de Conservadorismo contábil. A outra afirmação refere-se ao fato de que o nível de Conservadorismo contábil diminuiu após a adoção das normas IFRS. Assim, é possível que essa associação positiva com a relevância da informação contábil, neste período, tenha se dado pela redução do nível de Conservadorismo, com informações mais livres de vieses (representação fidedigna). Isso levaria à outra afirmação de que o mercado dá maior importância a informações menos conservadoras, ao invés do contrário.

### **2.2.2 Relações entre Alterações Regulatórias e o Conservadorismo**

No que se refere às alterações das normas e regulações e seu efeito sobre o Conservadorismo no contexto brasileiro, foram realizadas algumas pesquisas, com o intuito de se verificar se a regulação afetou o nível de Conservadorismo contábil no Brasil. Os resultados de tais pesquisas não identificaram nenhum impacto sobre o Conservadorismo, descrevendo como uma possível explicação, o ambiente institucional e a alta concentração acionária.

Alves e Martinez (2014) analisaram os efeitos da adesão do Brasil às IFRS sobre o Conservadorismo contábil em companhias de grande porte. Os resultados não indicaram indícios de mudança no nível de conservadorismo para as sociedades de grande porte.

Por outro lado, Kaizer et al., (2009) investigaram se a aplicação do conservadorismo era diferente entre empresas do setor elétrico brasileiro, que possui regulamentação contábil específica, e empresas brasileiras de outros setores que não sofrem incidência deste tipo de

regulamentação. Seus achados apresentam indícios de um maior grau de conservadorismo nas empresas de energia elétrica.

Silva (2015) verificou os níveis de Conservadorismo de 268 companhias de capital aberto durante a implantação das IFRS em três períodos: antes da promulgação da Lei 11.638/07 (2006-2007), durante o período híbrido (2008-2009) e após a adoção completa das IFRS (2010-2013). Seu resultado evidenciou que a forma de financiamento dessas empresas possui efeitos significativos nas práticas contábeis conservadoras, porém seu resultado não evidenciou a presença do Conservadorismo nas três janelas temporais sob o modelo original de Basu (1997).

Já no aspecto Tributário das empresas, verificou-se a relação entre o Conservadorismo contábil e os tipos de *book-tax differences* (BTD). Não identificaram a relação do Conservadorismo condicional considerando os tipos de BTD. Com relação aos estudos sobre o efeito da adoção das IFRS no grau de Conservadorismo das empresas na bolsa de valores, seus resultados também não evidenciaram alterações no grau de Conservadorismo,

Com base nos possíveis efeitos da promulgação da Lei 12.846/2013, verificou-se sua influência no grau de Conservadorismo. Os resultados do estudo indicaram um aumento no grau de Conservadorismo nas empresas brasileiras após a sua vigência.

Constata-se a presença e/ ou o aumento do Conservadorismo após a alteração de uma determinada regulamentação, ao contrário dos estudos de Costa et al., (2009), Alves e Martinez (2014), Silva (2015), Santos et al., (2016) e Sousa et al., (2016), que não evidenciam tal presença e/ou modificação no Conservadorismo. A literatura apresenta algumas razões pela qual o Conservadorismo não foi identificado, que vão desde a absorção incompleta das normas obrigatórias, bem como outras características institucionais das empresas, como a governança corporativa e a estrutura de propriedade.

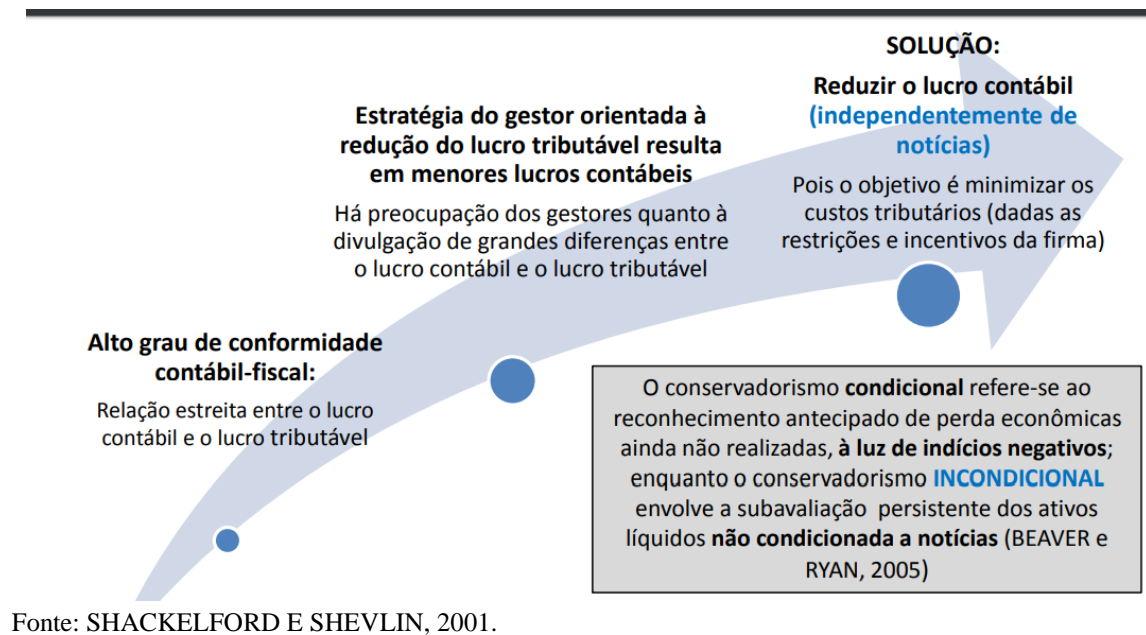
### **2.2.3 O Conservadorismo Incondicional e o advento da Neutralidade**

Gestores possuem incentivos ao comportamento conservador em ambientes com maiores graus de conformidade contábil-fiscal (BUSHMAN e PIETROSKI 2006).

Tributação induz conservadorismo incondicional em ambientes nos quais os lucros contábil e fiscal estão fortemente relacionados (QIANG, 2007, KIM e JUNG, 2007, LARA; OSMA; PENALVA, 2009)

No Brasil, a neutralidade fiscal permite que a adoção das IFRS não apresente impactos na apuração do lucro tributável. Portanto, é de se esperar que a introdução de um regime contábil desvinculado da finalidade fiscal possa minimizar a influência do planejamento tributário em escolhas contábeis conservadoras.

**Figura 6: Relação entre Tributação e Reporte Financeiro**



O Conservadorismo incondicional nas companhias brasileiras de capital aberto é influenciado pelo advento da neutralidade tributária, após a vigência da Lei nº 12.973/14.

O Conservadorismo incondicional nos lucros divulgados pelas companhias brasileiras de capital aberto sujeitas a maior pressão do mercado acionário se reduz após o advento da neutralidade fiscal, com a Lei nº 11.638/07. U associação mais forte entre o lucro contábil e o lucro tributável representa um maior nível de conformidade contábil-fiscal e indica maior possibilidade de redução nos custos tributários, quando da redução do lucro contábil.

Dado que a redução esperada nos custos de Impostos cresce à medida que a relação entre os sistemas contábil e fiscal é mais próxima, a associação entre o lucro contábil e tributável atua como proxy para a possibilidade de redução nos custos tributários e é uma medida de conformidade contábil-fiscal.

Contudo, os resultados deste estudo indicam que houve um aumento do nível de Conservadorismo nas empresas após a adoção da Lei 12.973/14. Com isso, sugere-se que a lei incentivou as empresas a se engajarem em ações preventivas por conta da alteração regulatória definitiva no cenário Tributário face a harmonização das práticas fiscais e

societárias. Outra possível explicação para esse resultado pode estar na existência de maior monitoramento das companhias abertas através dos agentes econômicos (auditores, analistas financeiros e órgãos reguladores).

O estudo, porém, diverge dos achados de alguns autores e essas divergências encontradas presumem certa especificidade regulatória, na qual se supõe que o risco financeiro e operacional e as responsabilizações dos gestores evidenciadas na Lei 12.973/14, impactam sobre o Conservadorismo.

Não é possível afirmar que o advento da neutralidade tributária influencia o Conservadorismo incondicional nas companhias de capital aberto no Brasil. A relação entre tributação e reporte financeiro, no contexto da neutralidade tributária, não são muito claros.

Não há indícios de que a conformidade contábil-fiscal induza o Conservadorismo incondicional, o que é esperado num contexto de neutralidade tributária. Não se verificam indícios de Conservadorismo incondicional, mas um viés de alta no *book-to-market* médio das empresas.

### **2.3 Neutralidade Tributária**

Depois de um meticuloso estudo dos critérios e métodos contábeis ditados pelo padrão IFRS e dos seus respectivos reflexos tributários, surge então a Lei nº 12.973/2014. Suas alterações pautam-se na neutralidade tributária e na adequação ao contábil. Buscam reduzir o nível de interferência das regras tributárias sobre as demonstrações contábeis das empresas, permitindo então, a verificabilidade dos valores, objeto de tributação ou dedutibilidade.

Com isso, surge à necessidade de primeiramente, diferenciar a neutralidade no contexto da Contabilidade ao contexto do Direito Tributário e, em seguida, apresentar as principais mudanças trazidas pela referida lei (como o caso do art. 58), assim como seus principais desafios (pontos relevantes não neutralizados).

Uma das divergências fundamentais entre as duas matérias reside no fato de que a Contabilidade busca capturar os fatos econômicos de forma prospectiva, tentando captar a capacidade da entidade de gerar fluxos de caixa no futuro, por vezes baseando em previsões e estimativas. Já o Direito Tributário, tem como pilar fundamental a imposição sobre manifestações de capacidade contributivas já realizadas.

No estudo do relacionamento entre o Direito e a Contabilidade, é fundamental reconhecer, de início, a possibilidade de uma zona de interseção objetiva que revela a possibilidade de uma aproximação, ainda que as diferentes regras de qualificação; ou os diferentes conceitos de renda e de patrimônio de que se valem essas duas disciplinas, imponham, em maior ou menor grau, a realização de ajustes ao resultado contábil para a apuração da renda tributável.

### **2.3.1 Neutralidade na Contabilidade**

As empresas que atuam no Brasil precisam seguir um conjunto de diretrizes e regras da Contabilidade societária. Tais diretrizes e regras estabelecem métodos e critérios que estão de acordo aos padrões internacionais de Contabilidade.

A Contabilidade é uma linguagem de negócio cujo objetivo é fornecer um serviço específico para as entidades, reduzindo a ocorrência de erros e garantindo que as atividades Contábeis sejam feitas conforme o órgão fiscal determina. Ela destina-se a apurar e registrar as mutações financeiras e a situação econômica das entidades.

A Contabilidade societária possui extrema importância para a apuração de Tributos incidentes sobre a atividade empresarial (em especial do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ –, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL –, da COFINS e da contribuição ao PIS/PASEP).

Considera-se o Princípio da Neutralidade como um dos vários atributos das demonstrações financeiras necessários para que estas demonstrações sejam fidedignas e úteis para o processo de tomada de decisão. Para que as informações contidas nas demonstrações financeiras sejam fiáveis é necessário que sejam neutras, isto é, livres de quaisquer preconceitos.

Tais informações deixam de ser neutras se, por via da seleção ou da forma de apresentação da informação, elas puderem influenciar a tomada de uma decisão ou levar a um juízo de valor com o objetivo de atingir um resultado ou um efeito predeterminado.



São atributos das demonstrações financeiras, além da neutralidade, de acordo com a Resolução CFC 1.121/2008:

- Compreensibilidade
- Relevância
- Materialidade
- Confiabilidade
- Primazia da Essência sobre a Forma
- Prudência
- Integralidade
- Comparabilidade
- Tempestividade
- Equilíbrio entre Custo e Benefício.

### **2.3.2 Neutralidade no Direito Tributário**

No século XIX, a neutralidade tributária era entendida no sentido de não intromissão do Estado sobre o domínio econômico, ou seja, o Estado deveria se abster de utilizar a tributação para influenciar o comportamento dos agentes econômicos ou mesmo o funcionamento do mercado. A idéia de neutralidade fiscal advém como uma marca do Estado liberal, exatamente devido à política econômica, que era voltada para que não existisse intervenção do Poder Público nos negócios privados e deixasse que eles fluíssem ao sabor do próprio mercado.

A neutralidade é um conceito extremamente complexo, que se dilui em muitos aspectos distintos. A neutralidade significa a adoção de uma política fiscal que afasta o fenômeno da tributação como meio de interferir nas decisões dos agentes econômicos, ou pelo menos exercer o mínimo de influência possível, já que a tributação, ainda que não planejada para surtir efeitos extrafiscais, sempre acaba por direcionar as atividades das entidades.

Atualmente, sua percepção não mais se atém à abstenção do Estado ou ao Estado puramente neutro, passando a pressupor que, apesar de este poder intervir na economia por meio da tributação, não se deve criar condições de desigualdade entre os agentes econômicos, tendo o ente público que buscar a preservação do acesso ao livre mercado e equilíbrio concorrencial.

Existem dois aspectos importantes em que se deve ser pautado a neutralidade:

- Justiça/Equidade (art. 3º da CF/88);
- Eficiência econômica (art. 37º da CF/88).

Os dois fatores servem como instrumento de equilíbrio entre tributação, economia e sociedade, seja para evitar que os resultados da tributação se contraponham às políticas socioeconômicas, seja para lançar políticas fiscais de estímulo, respeitando a propriedade e, também, a base constitucional composta pelos princípios da livre concorrência, livre iniciativa e igualdade, pois, embora não conste a neutralidade expressamente no corpo constitucional, ela é construída a partir das suas disposições, possuindo alto grau de generalidade (balança mercadológica).

As variadas profundas alterações promovidas pela Lei nº. 11.638, na lei das S/A, permitiram que a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade fosse efetivada no Plano Legal do Brasil. Tais Normas (IFRS), são documentos técnicos que consistem no padrão Contábil referencial para o qual as Normas Contábeis domésticas (de cada país envolvido no processo de harmonização internacional), devem convergir.

No tocante a perspectiva tributária, percebe-se que o IFRS afetou sensivelmente a apuração de certos impostos (IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins), uma vez que para diversas situações, foram alterados os critérios de mensuração e reconhecimento de receitas e despesas.

O Regime Tributário de Transição (RTT) foi uma medida transitória que, vigeria apenas até que outro Instrumento legal disciplinasse os efeitos tributários das mudanças ocorridas nas Normas Contábeis (isto de acordo com a Lei nº. 11.941/09). Como resposta surge a Lei nº. 12.973/14, consequência da conversão da MP nº. 627/13, extinguindo o RTT e adaptando o Sistema Tributário aos novos padrões Contábeis (IFRS). Em outras palavras, a Receita Federal do Brasil (através da Lei nº. 12.973), revogou o RTT e criou o Regime Tributário Definitivo (RTD), com o intuito de se estabelecer profundas alterações na forma de apurar os Impostos no âmbito Federal como, o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Durante os trabalhos de revogação (RTT, MP nº. 627/13 e Lei nº. 12.973), foram apreciados dois modelos de tributação (Escrituração Comercial e Escrituração Fiscal). O primeiro (Lalur), é com base na escrituração societária convergida aos novos Princípios e Critérios Contábeis, com a realização de ajustes em livro extracontábil nos moldes do Lalur. Foi adotado por manter a sistemática trazida pelo Decreto-Lei nº. 1.598/1977 e por propiciar a redução das obrigações acessórias, possibilitando assim, uma melhor rastreabilidade dos ajustes de adição e exclusão ao lucro líquido. O segundo modelo de tributação (Contabilidade

Fiscal), para a segregação da escrituração societária com a criação de uma Contabilidade Fiscal e conseqüentemente, apuração de dois lucros distintos.

No tocante a Medida Provisória nº. 627, ela foi instituída mediante as seguintes premissas: (i) atualização da legislação tributária frente às novas regras Contábeis; (ii) manutenção, na maior parte dos casos, da neutralidade tributária já propiciada pelo Regime Tributário de Transição - RTT; (iii) adoção de medidas para reduzir o Planejamento Fiscal Abusivo, principalmente em arranjos societários intragrupo; (iiii) ajustes da base tributável em Livro de Apuração do Lucro Real - livro eletrônico, com a extinção do Controle Fiscal Contábil de Transição - FCont. No ano de 2014, propriamente no dia 13 de maio, a referida Medida Provisória foi convertida na Lei nº. 12.973/14, como se verá.

Rocha (2017), na relação Contabilidade/Tributação Pós IFRS, não é possível reconciliar a Contabilidade no padrão IFRS com o Sistema Tributário brasileiro. Portanto, a neutralização de alguns efeitos decorrentes da adoção do IFRS não era uma opção legislativa. Era uma imposição do Sistema Tributário.

Em seguida, o autor apresenta duas divergências fundamentais entre a Contabilidade segundo o padrão IFRS e a Tributação no Brasil: i) a Contabilidade segundo o padrão IFRS busca capturar fatos econômicos de forma prospectiva, tentando captar a capacidade da entidade de gerar fluxos de caixa no futuro, por vezes baseando-se em previsões e estimativas; ii) por outro lado, o Direito Tributário tem como pilar fundamental a imposição sobre manifestações de capacidade contributiva já realizadas.

### **2.3.2.1 Lei nº. 12.973/2014 e seus Reflexos nos Tributos**

Está Lei pelo menos em nível federal, ela tenta afastar qualquer elemento contábil novo da legislação comercial que tenha vindo posterior a própria Lei nº. 12.973/14 (art. 58, parágrafo único) e que tenha algum impacto na tributação no âmbito federal. Mas nota-se que esta lei não fala absolutamente nada, e não era nem de competência em relação aos tributos estaduais e municipais.

Então, ela é um marco (no particular do art. 58), que independentemente se tem instrução normativa ou não, embora todo mundo fique esperando a normatização de dizer o seguinte: as normas contábeis que tenham aplicação tributária e que sejam nascidas posteriormente a Lei nº. 12.973/14, elas devem ser afastadas para fim de tributação federal, ou seja, volta a famosa

Contabilidade velha e Contabilidade nova fiscal, se é que assim podemos dizer para fins fiscais.

Nasce então no ano de 2017, a Instrução Normativa RFB nº. 1.753/17, que diz que os procedimentos para anular os efeitos e atos administrativos emitidos com base na competência comercial que contemplem modificação ou adoção de novos métodos ou critério contábil.

### **2.3.2.2 Principais Mudanças da Lei nº. 12. 973/2014**

As alterações mais significativas foram realizadas nas contas de receitas, ajuste a valor presente (AVP), ajuste a valor justo (AVJ), arrendamento mercantil, ativo imobilizado, *Impairment* e reconhecimento desses eventos em contas analíticas, como se segue:

- Receita Bruta;
- Ajuste a Valor Presente de Ativos e Passivos – CPC 12;
- Avaliação com Base no Valor Justo (AVJ);
- Arrendamento Mercantil - CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil;
- Imobilizado - CPC 27 – Ativo Imobilizado;
- Investimento em Coligadas e Controladas;
- Combinação de Negócios - CPC 15 – Combinação de Negócios;
- Neutralidade Tributária.

Percebe-se, que para a adaptação da legislação tributária à “nova Contabilidade”, a Lei n. 12.973 veiculou normas que podem ser divididas em três grupos: (a) normas de simples adaptação, (b) normas de neutralização e (c) normas de recepção das regras contábeis.

No Quadro 6, estão listadas as principais alterações trazidas pela nova regulamentação e seu impacto sobre a base de cálculo para a apuração dos tributos:

**Quadro 6 - Resumo das alterações da Lei 12.973/14**

<b>Operação</b>	<b>Antes da Lei 12.973/14</b>	<b>Depois da Lei 12.973/14</b>	<b>Impacto na base de cálculo</b>
Receita bruta	RB= V. de bens + P. dos serviços prestados	RB= V. de bens + P. dos serviços prestados + resultado auferido nas operações de conta alheia + outras receitas da atividade	Diferença positiva
Ajuste a valor presente	As receitas da entidade passam a ser subdivididas em RC e RF, sendo estas reconhecidas ao longo do período de manutenção do ativo financeiro, até o seu vencimento.	AVP relativos a cada operação apenas deverão ser levados para a apuração do lucro real no momento da aquisição do bem.	Diferença positiva/negativa
Ajuste a valor justo	Calculada com base no custo de aquisição do investimento, não refletia a realidade, tendo em vista que não considerava as variações do valor de mercado	O cálculo passou a considerar o valor justo do bem	Diferença positiva/negativa
Arrendamento mercantil	Considerava somente as contraprestações pagas ou creditadas por força do próprio contrato de arrendamento.	são incluídas: as despesas financeiras incorridas pela arrendadora para dedução na apuração do lucro real.	Diferença negativa.
Ativo imobilizado	Depreciação fiscal.	Diferença da depreciação a maior ou menor, deverá ser ajustado na base de cálculo. Imposição de limite mínimo para imobilização.	Diferença negativa
<i>Impairment</i>	A Lei 11.638/07 inseriu a figura do <i>impairment</i> e extinguiu a reavaliação de ativos.	Manteve o <i>impairment</i> .	Diferença positiva/negativa
Reconhecimento em contas analíticas	Não existia.	A variação patrimonial positiva deve ser reconhecida e diferida no LALUR para efeito tributário enquanto que as variações negativas também devem ser reconhecidas no LALUR para efeito de dedução.	Diferença positiva/negativa

Fonte: PINTO; FARIA; CARMO; MACHADO, 2019.

Com base na Lei 12.973/14, verifica-se que muitas alterações influenciam a base da Contabilidade fiscal para a apuração do IRPJ e CSLL e conseqüentemente o valor dos Tributos devidos pelos envolvidos.

No que se refere à receita bruta, os aspectos que apresentaram maior interesse tributário, dentre as novas regras Contábeis relacionadas às receitas, foram os critérios de reconhecimento, mensuração e a definição de receita bruta.

No que se refere a definição, o que se pode observar, finalmente, é que a receita bruta tributária subtraída de suas deduções resulta na receita líquida tributária, que é basicamente a receita Contábil definida pelo CPC 30 - Receitas, como “o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários”.

Sob a nova definição tributária de receita bruta, incluem-se os juros decorrentes do ajuste a valor presente, sendo assim, mensurada pelo seu valor presente. São claramente classificados como receita bruta, os aluguéis decorrentes da atividade de locação de imóveis. Vê-se, sob essa nova definição, um maior grau de subjetividade na determinação de quais recursos podem ser classificados como receita e, conseqüentemente, como devem ser contabilizados.

A tendência principal às inovações na definição foi de reduzir divergências conceituais referentes à classificação de determinadas espécies de receitas. Pode-se afirmar que o fim principal foi de tornar a definição dada à receita bruta mais objetiva, de modo a deixar mais clara a existência de uma receita tributária, que possui contornos próprios e que necessariamente, não se confunde com receita Contábil.

Outro ponto inovador trazido pela Lei nº. 12.973, foi à fixação de um único conceito de receita bruta a ser utilizado na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) como base nos lucros (real, presumido ou arbitrado), bem como do PIS/Pasep e Cofins, nos regimes cumulativo e não-cumulativo. Em outras palavras, até o surgimento da referida lei, a legislação tributária utilizava diversos conceitos para receita bruta. Sob ótica da Lei nº 12.973, a receita bruta passa a compreender:

- O produto na venda de bens nas operações de conta própria;
- O preço da prestação de serviços em geral;
- O resultado auferido nas operações de conta alheia e;
- As receitas da atividade ou objeto principal não classificadas nas demais categorias acima.

Ressalta-se, que no âmbito da legislação tributária, as categorias listadas do primeiro ao terceiro caso, não representam inovação. E no que tange aos critérios de reconhecimento, a Lei nº 12.973/2014 não trouxe disposições específicas, visto que as disposições já existentes na legislação tributária estabelecem critérios próprios.

De caráter conclusivo a este item, pode-se dizer que a Lei nº 12.973, é o resultado de um meticuloso estudo dos Critérios e Métodos Contábeis ditados pelo padrão IFRS e dos seus respectivos Reflexos Tributários. Suas alterações pautam-se na Neutralidade Tributária e buscam reduzir o nível de interferência das Regras Tributárias sobre a Escrituração Comercial das Pessoas Jurídicas. Ela trouxe uma definição independente de Receita Bruta que,

necessariamente, não se confunde com a Receita Contábil para fins de Divulgação Financeira. Caráter independente, inclusive, a partir de então, uniforme para o Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, PIS/Pasep e Cofins.

São neutralizadas, em suas inúmeras situações, os valores decorrentes do Ajuste a Valor Presente de Ativos e Passivo. Para permitir a verificabilidade dos valores objeto de Tributação ou de Dedutibilidade, os ganhos e perdas decorrentes da Avaliação com Base no Valor Justo têm seus efeitos tributários condicionados à manutenção do controle por subcontas (recurso necessário para garantir a efetiva neutralidade tributária). No que tange ao arrendamento mercantil financeiro, foi mantido o tratamento tributário anterior para a arrendatária, sob o qual a contraprestação é objeto de dedutibilidade. E já ao Imobilizado, pouco foi afetado, mas muito foi alterado para que isso fosse possível, como por exemplo, os ajustes permitidos para depreciação, a neutralização dos efeitos tributários dos custos de desativação etc.

Segundo Rocha (2016), existe Cinco “Situações” da Lei nº 12.973/14, como se segue:

Situação 1: Neutralidade Tributária

- Avaliação a Valor Justo
- Ajuste a Valor Presente

Situação 2: Adequação ao Contábil

- Combinação de Negócios
- Arrendamento Financeiro

Situação 3: Neutralidade do Futuro (art. 58 da Lei nº 12.973).

Situação 4: Dois Balanços (divergência Lei x IN).

- Moeda funcional

Situação 5: Omissões

- Ativos e passivos financeiros
- Depreciação acelerada de ativos imobilizados
- Conceitos de depreciação e amortização para PIS e COFINS
- Perdão de dívida com contrapartida no PL, etc.

Com isso, o autor apresenta quatro principais preocupações, bem como alguns tratamentos das omissões.

No que se refere às preocupações, tem-se o seguinte: tratamento tributário nas omissões da Lei nº 12.973/14 (= lançamentos contábeis que geram reflexos tributários não neutralizados por dispositivo expresso da Lei); excessiva delegação de competência à Receita Federal; Conflitos Lei x Instrução Normativa e; regulamentação por exemplos: uma nova tendência? Nova forma de violação da legalidade tributária?

Já no tocante ao tratamento das omissões, afirma que: não pode haver uma prevalência apriorística e absoluta do tratamento contábil; falta de um princípio expresso de neutralidade fiscal do padrão IFRS e; necessidade de análise caso a caso com base na legislação tributária.

Nos conflitos Lei x Instrução Normativa, o professor afirma que há situações onde a redação na Instrução Normativa nº 1.700/17, que substituiu a Instrução Normativa nº 1.515/14, diverge da redação da Lei nº 12.973/2014.

Contudo, é muito importante reforçar a premissa de que não há, na legislação atual, regra no sentido de que o registro contábil é “soberano” para determinar os efeitos tributários de determinado fato econômico. A tributação, nos casos onde não há norma específica na Lei nº 12.973/14, deve ser determinada caso a caso, com base nos princípios e regras previstos na legislação tributária (ROCHA, 2016, p. 12).

### **2.3.2.3 Neutralidade Tributária nas Esferas Estaduais e Municipais**

No que se refere à essas esferas, não temos nenhuma decisão nova, mas podemos trazer algumas decisões mais antigas em que, por exemplo, se dizia no STJ – Recurso especial.

STJ – Resp 1685545 – Segunda Turma (Venda financeira)

(...) 2. Asseverou expressamente o Tribunal de origem que o STJ já havia decidido, sob a sistemática dos recursos repetitivos, “que, nas vendas a prazo para fins de definição da base de cálculo do ICMS, não pode ser excluído o valor correspondente a juros ou encargos financeiros”, e que tal entendimento era aplicável ao IPI conforme julgado proferido no RESp 1.586, 158/SP, Rel. Min. *Herman Benjamin*, Segunda Turma, DJ e 25.5.2016.



Concluiu, por isso, pela aplicação da Súmula 83/STJ. Na contabilidade eu vou ter que segregar as receitas<sup>3</sup>

STJ – Resp 1054144 – Primeira Turma (Afretamento por tempo)

(...) 3. No que tange às demais espécies, consignou-se no precedente citado que: “Os contratos de afretamento por tempo ou por viagem são complexos porque, além da locação da embarcação, com a transferência do bem, há a prestação de uma diversidade de serviços, dentre os quais se inclui a cessão de mão-de-obra”, de modo que ‘não podem ser desmembrados para efeitos fiscais (Precedentes dessa Corte) e não são passíveis de tributação pelo ISS porquanto a específica atividade de afretamento não consta da lista anexa ao DL 406/68”. Assim, pode-se afirmar que em tais espécies contratuais (afretamento por tempo e afretamento por viagem) há um misto de locação de bem móvel e prestação de serviço. Contudo, como bem observado no precedente citado, a jurisprudência desta Corte – em hipóteses em que se discutia a incidência do ISS sobre os contratos de franquias, no período anterior à vigência da LC 116/2003 – firmou-se no sentido de que NÃO é possível o desmembramento de contratos complexos para efeitos fiscais (...).<sup>4</sup>

Mas uma vez aqui o STJ se manifestando a respeito. Voltamos a dizer que ainda a rege do regime antigo, dizer que não é possível esse desmembramento nos Contratos complexos. Vale dizer que o afretamento tem que ter Norma Tributária Específica, dado que é um Contrato complexo e conseqüentemente específico.

---

<sup>3</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). RECURSO ESPECIAL Nº 1685545 – SP (2017/0155051 – 0). Venda Financeira. Relator: Ministro Herman Benjamin. Recorrente: Whirlpool S.A Advogados: José Paulo de Castro Emsenhuber – SP072400. Marcus Baldin Saponara e outro (s) – SP198256. Recorrido: Fazenda Nacional.

<sup>4</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). RECURSO ESPECIAL Nº 1054144 – RJ (2010/0040937 – 0). Relatora: Ministra Eliana Calmon. Embargante: Município de Macaé – RJ. Procuradora: Renata Pinto Rodrigues Pimentel Ribeiro e outros (s). Embargado: Maré Alta do Brasil Navegação Ltda. Advogado: Rubens B. da Silva e outro (s). Trata-se de embargo de divergência interpostos contra acórdão da Primeira Turma, relatado pela Min. Denise Arruda, assim ementado: PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO. ILEGITIMIDADE DA COBRANÇA

### 2.3.2.4 Aspectos Práticos

A transparência contábil pode aguçar a fiscalização, normalmente no âmbito dos tributos estaduais e municipais.

Outro ponto interessante sobre o ponto de vista prático, é a Nota Fiscal Eletrônica. Se estivermos diante de uma venda a prazo, por exemplo, ainda assim teremos que registrar a Nota Fiscal de Venda (ICMS), logo, vai haver uma diferença entre o valor que está no documento fiscal e o que está sendo registrado na Contabilidade.

Matérias consolidadas nos tribunais podem eventualmente vir a ser revistas, por força de novas provocações, principalmente no âmbito dos tributos de competência dos Estados e Municípios;

A essência jurídica dos negócios para fins tributários, assim como tipificadas nas Normas Tributárias, ela ainda deve prevalecer sobre a forma contábil, mas pode ser que haja alguma mudança. Principalmente em situações em que, ver o Judiciário, por exemplo, a reconhecer o que de fato aquela contabilidade está mais própria quando ela divide o tipo de receita do que essencialmente você verificar apenas um documento fiscal.

Rocha (2018), apresenta algumas alterações futuras, como se segue:

- Novos CPCs ou pronunciamentos que alterem CPCs existentes não têm efeitos para fins fiscais federais, até que lei regule a matéria;
- Tributos estaduais e municipais estão no limbo do IFRS;
- A RFB tem a competência para: identificar o ato e disciplinar a anulação;
- A competência da RFB não é para decidir se a modificação no padrão contábil será ou não neutra para fins fiscais. A competência da Receita é para disciplinar a forma de neutralização;
- O *caput* do artigo 58 é assertivo: nenhuma alteração da Contabilidade deve ter efeitos na apuração dos Tributos federais. Caso a RFB não neutralize mudança contábil que tenha impacto ainda assim o contribuinte deve ter direito à neutralidade;
- O desafio nos casos de alterações de regras já existentes: o caso dos CPCs 30 e 47;
- Tendo como premissa que impactos não captados na regulamentação da RFB devem também ser neutros, o parágrafo único é mais herói que vilão.

Após abordar no primeiro capítulo, acerca dos aspectos fundamentais do mundo da Contabilidade e do processo de adoção das normas IFRS pela Contabilidade brasileira, abordou-se também, no segundo capítulo, sobre a Essência sobre a Forma na Contabilidade e no Direito Tributário, as principais relações entre o Conservadorismo incondicional com as alterações das normas, bem como os principais aspectos trazidos pela Lei nº 12.973/14. O foco principal foi, em primeiro lugar, apresentar as principais singularidades entre a Contabilidade e o Direito Tributário e, em seguida, verificar os principais avanços e desafios após a vigência da respectiva lei.

À falta de normas expressas de recepção ou de neutralização sacadas diretamente da Lei n. 12.973, constata-se uma zona de legalidade fraca, na qual proliferam as dúvidas a respeito da interface entre o Direito Tributário e a “nova Contabilidade”. Um caminho possível seria admitir a possibilidade da recepção dos efeitos fiscais das novas regras contábeis não expressamente neutralizadas, reconhecendo-se uma vinculação maior do Direito à Contabilidade.

Com isso, seria possível também o art. 1º, da Lei n. 12.973, de acordo com o qual o IRPJ, a CSLL, a contribuição ao PIS e a COFINS devem ser apuradas “segundo as normas da legislação vigente, com as alterações desta lei”, sugerindo uma possível abertura aos efeitos fiscais das novas regras contábeis não neutralizadas expressamente pela Lei n. 12.973.

Seria possível citar ainda o art. 58, da Lei n. 12.973, segundo o qual “a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria”. Uma leitura *a contrario sensu* do dispositivo legal, que estabeleceu a neutralidade de futuras alterações de padrões contábeis veiculadas em atos infralegais, poderia sugerir que, à falta da previsão de qualquer ajuste específico, as regras contábeis preexistentes à Lei n. 12.973 podem produzir efeitos fiscais. Portanto, e em que pese o maior distanciamento observado a partir do processo de convergência ao padrão IAS/IRFS, parece fora de dúvida que existe, no Brasil, um modelo de dependência parcial no relacionamento entre a Contabilidade e o Direito Tributário.

Com isso, a crítica à interpretação dos arts. 1º e 58 da Lei n. 12.973 relatada acima será retomada mais adiante, na abordagem das controvérsias jurídico-contábeis e o futuro da respectiva lei, no terceiro capítulo.

### **3 CONTROVÉRSIAS JURÍDICO-CONTÁBEIS E O FUTURO DA LEI Nº 12.973/2014**

Este capítulo tem como foco principal, apresentar algumas controvérsias entre Contabilidade e Direito Tributário, bem como trazer algumas considerações acerca do futuro da Lei nº 12.973/14: A Nova Visão para o IRPJ com Base no Lucro Real.

#### **3.1 Controvérsias Jurídico-Contábeis: Possíveis Distanciamentos e Aproximações**

Neste item, abordo acerca do CPC 12 – Ajuste a Valor Presente, CPC 47 – Receita com Clientes, bem como seus impactos na Contabilidade e no Direito Tributário, neutralidade provisória e seus possíveis desafios fiscais.

##### **3.1.1 CPC 12 - Ajuste a Valor Presente de Ativos e Passivos**

Com o advento da Lei nº 11.638/07, “[...] foi introduzido expressamente na lei o desconto a valor presente para contas a receber e a pagar de longo prazo e, dependendo da materialidade, para as contas de curto prazo”. Esse desconto ou redução ao valor presente deve ser efetivado mediante aplicação de uma taxa de desconto. A Deliberação CVM nº 564/08 aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 12 que trata do ajuste a valor presente. De acordo com o CPC 12, o valor presente representa “[...] a estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa futuro.” Este pronunciamento trata essencialmente de questões de mensuração, envolvendo a decisão de “por quanto registrar” (IUDÍCIBUS et al, 2010. p. 104).

Todos os ativos de longo prazo, bem como os de curto prazo cujo efeito seja relevante, devem ser ajustados a valor presente no momento inicial da transação utilizando-se a taxa contratual antes dos impostos.

Portanto, é importante destacar que, segundo o item 5 do anexo do pronunciamento técnico CPC 12, a decisão e a avaliação da entidade para não registrar contabilmente o ajuste a valor presente de saldos a receber ou a pagar de curto prazo devem estar documentadas com os cálculos e os efeitos dos respectivos valores, a fim de fundamentar a correspondente

conclusão. Adicionalmente, as práticas contábeis devem ser adotadas de forma consistente ao longo dos exercícios e divulgada em nota explicativa às demonstrações contábeis. Além disso, é importante enfatizar que, nos termos do item 32 do pronunciamento técnico CPC 12, o ajuste de passivos, por vezes, implica ajuste no custo de aquisição de ativos. É o caso, por exemplo, de operações de aquisição e de venda a prazo de estoques e ativo imobilizado, posto que juros imputados nos preços devem ser expurgados na mensuração inicial desses ativos (SANTOS, 2019).

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 311), sobre valores descontados de caixa no âmbito da avaliação de ativos a valores de saída, “quando há um período de espera até que ocorram os recebimentos esperados, o valor presente desses recebimentos é inferior ao montante efetivo que se espera receber. Quanto mais longo o período, menor o valor presente”. Sobre a avaliação de passivos a valores de saída, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 413) destacam que “[...] a avaliação corrente da dívida é o valor presente das quantias a serem pagas no futuro”. Barbosa, Carlin e Vitor (2009) complementam este raciocínio, destacando que existe uma premissa fundamental do valor presente que reside no fato de existir um valor do dinheiro no tempo que reflete tanto no ativo, quanto no passivo, mais especificamente, nas contas a pagar e a receber de longo prazo.

Como vantagem da contabilização do ajuste a valor presente, Iudícibus et al. (2010, p. 105) defendem que “tal procedimento contribui para a elaboração de demonstrações contábeis com maior valor preditivo e, se tais informações são registradas de modo oportuno, também contribuirão para o aumento do grau de relevância das demonstrações contábeis. ” Desta forma prevalece a essência sobre a forma.

### **3.1.1.1 CPC 12: Aspectos Tributários**

Em relação aos aspectos fiscais do ajuste a valor presente, atualmente, eles estão regulados pelos arts. 4º e 5º da Lei nº 12.973/14. Os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404/76 (ativos de longo prazo), segundo o art. 4º da Lei nº 12.973/14, relativos a cada operação, somente serão considerados na determinação do lucro real no mesmo período de apuração em que a receita ou resultado da operação deva ser oferecido à tributação. Portanto, o valor do ajuste a valor presente somente será tributado quando da apropriação da receita financeira, isto é, não há necessidade de

qualquer ajuste para fins fiscais em relação a dedutibilidade do ajuste a valor presente (SANTOS, 2019).

Segundo Santos (2019), de acordo com o § 5º do art.12 do Decreto-lei nº 1.598/77 com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 12.973/14, na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente das operações vinculadas a receita bruta. Portanto, para fins tributários, o ajuste a valor presente das vendas a prazo deve ser escriturado em conta de deduções de vendas intitulada, ajuste a valor presente de vendas a prazo e não diretamente na conta de receita de vendas, a fim de que a empresa possa deduzir esse valor na apuração do lucro real.

### **3.1.2 CPC 47 - Receita com Clientes**

Em 2014, o FASB e o IASB divulgaram o IFRS 15, com os novos padrões para o reconhecimento de receitas de contratos com clientes. O objetivo do IFRS 15 foi o de estabelecer os princípios que as empresas devem aplicar para reportar nas demonstrações financeiras sobre a natureza, o montante, o prazo e a incerteza sobre as receitas e os fluxos de caixa que advém de contratos com seus clientes. No Brasil, estas alterações foram introduzidas pelo Pronunciamento Técnico nº 47 – Receitas de Contratos com Clientes (CPC 47), aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e divulgado em 22 de dezembro de 2016.

No CPC 47 consolidam-se os vários documentos que tratam da receita, de modo que sua forma de reconhecimento, antes previsto em diversos pronunciamentos (CPC 17, CPC 30, ICPC 02, ICPC 11), seja abordada em norma única. Segundo o pronunciamento contábil, receita corresponde a uma contraprestação à qual a entidade tem direito em função de ter promovido uma transferência de bens ou serviços a clientes.

Além disso, o pronunciamento estabelece uma série de requisitos rígidos e objetivos que as entidades precisam observar para que a receita seja reconhecida, sendo que qualquer reconhecimento que não atenda os critérios – salvo exceções expressas – não permitirá o reconhecimento da receita para fins contábeis.

Para tanto, segundo o CPC 47, é necessário observar 5 (cinco) etapas, quais sejam, (i) identificar os contratos com clientes; (ii) identificar as obrigações de desempenho separadas nos contratos; (iii) determinar o preço da transação; (iv) alocar o preço da transação às

obrigações de desempenho separadas; e (v) reconhecer a receita quando cada obrigação de desempenho for satisfeita.

Exemplos práticos de impactos desta aplicação dos novos métodos e critérios de receita seriam, por exemplo, a antecipação de receita, quando comparado aos critérios contábeis anteriores; a reclassificação entre receita de venda de bens e serviços; a redução do que seria considerado como receita anteriormente, uma vez considerado a avaliação do verdadeiro preço da transação (diferente da nota fiscal do produto ou serviço), etc.

#### CPC 47: Princípios Norteadores

- Reconhecimento da receita no momento em que houver a transferência do ativo para o cliente;
- Quantificação do valor da receita em face da contraprestação que a empresa espera em troca dos bens ou serviços;
- Necessidade de separação da receita de acordo com a obrigação de desempenho.

#### Resumo (CPC 47 - Princípios Norteadores):

- Conceito de receita por tipo de entrega;
- Momento em que a receita é auferida;
- Valor da receita (a contraprestação não é o preço declarado, mas sim o preço implícito).

#### CPC 47: Obrigação de Desempenho

- Avaliar os bens e serviços prometidos;
- Identificar obrigações de desempenho de cada promessa a transferir ao cliente;
- Segregar, contabilmente, cada bem ou serviço que seja distinto, se assim for;
- Se a entidade vende regularmente o bem ou serviço separadamente, tem que indicar que o cliente pode beneficiar-se destes de modo isolado;
- A contraprestação deve refletir o custo do dinheiro no tempo, se houver benefício do financiamento.

Então, são conceitos aliados a princípios e que vão nortear os registros contábeis. A seguir alguns exemplos para tentar ilustrar ou que podem ter nas circunstâncias inconcretas, posições diferentes daquilo que possa vir apresentar no decorrer do trabalho:

Exemplos práticos de sua aplicação

1. Venda de geladeira com entrega em domicílio - **frete e mercadoria;**
2. Venda com instalação: fogão de cozinha – **venda e serviço;**
3. Venda com peça sobressalente: **equipamento/peças de consumo;**
4. Venda de mercadorias com pagamento a prazo - **produto/juros;**
5. Serviço Hospitalar a paciente sem cobertura de seguro.

- **Preço justo do serviço = R\$ 10 M**

- **Expectativa de recebimento = R\$ 1 M**

Receita = Expectativa

### 3.1.2.1 CPC47: Questões Relevantes para Fins Fiscais

- Situação 1: A entidade auferiu a receita?
- Situação 2: Quando a entidade auferiu a receita?
- Situação 3: Quanto de receita a entidade auferiu?
- Situação 4: Que tipo de receita a entidade auferiu?<sup>5</sup>

#### Situação 1: A Entidade Auferiu Receita?

- A legislação tributária federal utiliza conceitos contábeis, que não possuem definição fiscal (p. ex. teste de recuperabilidade), da mesma maneira que utiliza conceitos jurídicos que também possuem definição contábil, mas não existem exclusivamente na Contabilidade (p. ex. receita).

---

<sup>5</sup> ROCHA, Sergio André. Relação Contabilidade/Tributação Pós IFRS: O CPC 47 e as Novas Regras de Contabilização de Receitas de Contratos com Clientes. 2017. Disponível em: < [http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2017/10/2017-10-18\\_Sergio-Andre-Rocha\\_CPC-47.pdf](http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2017/10/2017-10-18_Sergio-Andre-Rocha_CPC-47.pdf)>. Acesso em: 19 de out. de 2019.



- Em outras palavras, a legislação tributária é conceitualmente independente da Contabilidade para determinar se determinado fato-acrécimento patrimonial é uma receita para fins fiscais.

STF - RE 606.107 - Plenário

[...] O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determina a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a Contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A Contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.<sup>6</sup>

Lei nº 10.637/2002

Art. 1º. A Constituição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Lei nº 10.833/2003

Art. 1º. A Constituição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação.

---

<sup>6</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Constitucional. Tributário. Imunidade. Hermenêutica. Contribuição ao PIS e COFINS. Não Incidência. Teleologia da Norma. Empresa Exportadora. Créditos de ICMS Transferidos a Terceiros. RE 606107 / RS. Relatora: Min. Rosa Weber. Embargado: Schmidt Irmãos Calçados Ltda. Advogado: Danilo Knunik. Brasília, 22 de maio de 2013.

Decreto-Lei nº 1.598/1977

Art. 6º. Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

Lei nº 7.689/88

Art. 2º. A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

### **Situação 2: Quando a Entidade Auferiu a Receita?**

- O momento da realização da renda e da receita segue o regime de caixa ou de competência.
- Não há na legislação uma disciplina do que seriam os regimes de caixa e de competência, embora possa ser feita uma correlação com os conceitos de disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica da renda (art. 43 do CTN).
- Considerando as receitas de contratos com clientes, não se pode perder de vista a administração tributária eletrônica atualmente utilizada no Brasil, baseada na emissão eletrônica de notas fiscais.
- Difícil imaginar que as autoridades fiscais passem a depender do julgamento do Contador da empresa para definir o momento de ocorrência do fato gerador.

### **Situação 3: Quanto de Receita a Entidade Auferiu?**

- O valor da receita auferida em contratos com clientes é vinculado ao artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977

Lei nº 10.833/2003

[Art. 1º] § 1º. Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

- O § 1º do artigo 1º da Lei nº 10.637/2002 tem a mesma redação.

Lei Complementar nº 116/2003

Art. 7º. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

Lei Complementar nº 87/96

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I – na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o;

II – na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III – na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço; [...]

#### **Situação 4: Que tipo de Receita a Entidade Auferiu?**

- Substância sobre a forma da perspectiva tributária e da perspectiva contábil (exemplo: Incorporação às avessas).
- Salvo situações onde de possível identificar algum tipo de artificialidade, a definição do tipo de receita auferida pela entidade é uma questão jurídica, não uma questão contábil.
- Se a determinação contábil da natureza da receita não deve vincular a qualificação tributária da receita (se receita de serviço, de venda, aluguel, royalty, etc.), a transparência dada pela Contabilização, por outro lado, pode ajudar a autoridade administrativa a identificar uma situação de abuso de forma.

STF – AI 601009 – Segunda Turma (Serviço de habilitação telefônica)

Recurso Extraordinário. Inadmissibilidade. Tributo. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Telefonia celular. Serviço de habilitação. Natureza acessória da operação. Atividade-meio. Não incide. Decreto-Lei nº 406, de 1968. Taxatividade. Controvérsia infraconstitucional. Precedentes. Agravo regimental improvido. Não se admite recurso que verse questões infraconstitucionais sobre as hipóteses de incidência do ISSQN.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal STF (Segunda Turma). AG. REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO : AI 601009 MG. Relator: Min. Cezar Peluzo. Município de Belo Horizonte. Cristiano Reis Juliani. TELEMIG CELULAR A/S. Advogado: João Dácio Rolim e outros (s).

STJ – REsp 1054144 – Primeira Turma (Afretamento por tempo)

[...] 3. No que tange às demais espécies, consignou-se no precedente citado que: “Os contratos de afretamento por tempo ou por viagem são complexos porque, além da locação da embarcação, com a transferência do bem, há a prestação de uma diversidade de serviços, dentre os quais se inclui a cessão de mão-de-obra”, de modo que “não podem ser desmembrados para efeitos fiscais (Precedentes desta Corte) e não são passíveis de tributação pelo ISS porquanto a específica atividade de afretamento não consta da lista anexa ao DL 406/68”. Assim, pode-se afirmar que em tais espécies contratuais (afretamento por tempo e afretamento por viagem) há um misto de locação de bem móvel e prestação de serviço. Contudo, como bem observado no precedente citado, a Jurisprudência desta Corte – em hipótese em que se discutia a incidência do ISS sobre os contratos de franquia, no período anterior à viagem da LC 116//2003 – firmou-se no sentido de que não é possível o desmembramento de contratos complexos para efeitos fiscais [...].<sup>8</sup>

STJ – Resp 1685545 – Segunda Turma (Venda financeira)

TRIBUTÁRIO, PROCESSUAL CIVIL. INADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL NA ORIGEM. SÚMULA 83/STJ. IRRESIGNAÇÃO DEFICIENTE. NÃO CONHECIMENTO. HONORÁRIOS. EXORBITÂNCIA NÃO CONFIGURADA. REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA //STJ.

[...] 2. Asseverou expressamente o Tribunal de origem que o STJ já havia decidido, sob a sistemática dos recursos repetitivos, “que, nas vendas a prazo, para fins de definição da base de cálculo do ICMS, não pode ser excluído o valor correspondente a juros ou encargos financeiros”, e que tal entendimento era aplicável ao IPI conforme julgado proferido no REsp 1.586.158/SP, Rel. Min. Herman Benjamin. Segunda Turma, DJ-e 25.5.2016. Concluiu, por isso, pela aplicação da Súmula 83/STJ.<sup>9</sup>

---

<sup>8</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ (Primeira Turma). RECURSO ESPECIAL Nº 1.054.144 – RJ (2008/0097797-8). Ministra Denise Arruda. Embargante: Município de Macaé – RJ. Procuradora: Renata Pinto R. Ribeiro e outro (s). Embargado: Maré Alta do Brasil Navegação Ltda. Advogado: Rubens B. da Silva e outro (s). Embargos de divergência Dissídio em torno da admissibilidade do Recurso Especial. Não-configuração.

<sup>9</sup> BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça – STJ (Segunda Turma). RECURSO ESPECIAL Nº 1.685.545 – SP (2017/0155051-0). Relator: Min. Herman Benjamin. Recorrente: Whirlpool S/A. Advogados: José Paulo de Castro Emsenhuber e outro (s).

### 3.1.2.2 Neutralidade Provisória do CPC 47

Consulta Pública da Instrução Normativa Prevista no Parágrafo Único do Artigo 58 da Lei nº 12.973/2014

- Listagem, item a item, dos procedimentos contábeis que, caso adotados pela pessoa jurídica, contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis.
  - Ou seja, a Receita Federal fez um julgamento essencialmente contábil, comparativo do CPC 30 e do CPC 47, determinando o que é contabilmente novo no CPC 47.
  - Analisando os itens apontados na minuta de Instrução Normativa, praticamente a integralidade do CPC 47 foi neutralizada.
  - Pontos relevantes não neutralizados:
    1. Combinação de contratos - § 17 do CPC 47.
    2. Identificação de obrigação de desempenho - §§ 22 a 30 do CPC 47.
    3. Considerações sobre principal e agente - §§B34 a b38 do CPC 47.
  - “Para fins do disposto neste Anexo, considera-se que os itens do CPC 47 não relacionados aos procedimentos contábeis tratados no item 1 não contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis ou que tal modificação ou adoção não tem efeito na apuração dos tributos federais”.
  - O artigo 58, parágrafo único, da Lei nº 12.973/2014 estabelece uma neutralidade mandatória, que não depende da intervenção da Receita Federal para se tornar eficaz.
  - “3. A receita bruta definida no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, no inciso I do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, continuará a ser reconhecida e mensurada conforme determinado pela legislação tributária e registrada na escrituração comercial da pessoa jurídica, conforme previsto no item 112 – A do CPC 47”.
  - “4. A pessoa jurídica que adotar procedimento contábil relacionado no item 1 que resulte em valor de receita bruta ou em momento de reconhecimento dessa receita diferente daquele resultante da aplicação dos termos do item 3 deverá registrar a diferença, a débito ou a crédito, em conta específica de ‘ajuste da receita bruta’”.
-

- “6. A pessoa jurídica tributada pelo lucro real que adotar procedimento contábil relacionado no item 1 calculará, para cada operação e em cada período de apuração, a diferença entre a receita que teria sido reconhecida e mensurada conforme os critérios contábeis anteriores e a receita reconhecida e mensurada conforme o CPC 47”.

### 3.1.2.3 Desafios do CPC 47

- Identificação do contrato (§ 9): exigência de substância comercial e probabilidade de reconhecimento da contraprestação.
- Combinação de contrato (§ 17): sem que haja abuso de formas contratuais - utilização artificial de contratos típicos - não há justificativa para a Contabilidade alterar a natureza dos contratos validamente celebrados pela entidade, que tenham tratamento tributários distintos.
  1. A combinação de contratos pode resultar em distorções na aplicação das regras do IRPJ/CSLL (p. ex. alterando o percentual aplicável para definição do lucro presumido) e do PIS/COFINS (p. ex. impactando na determinação do regime aplicável (cumulativo ou não cumulativo).
  2. Os riscos mais acentuados, contudo, estão no campo dos possíveis conflitos de competência entre Estados e Municípios.
  3. Em todo caso, não é possível que a incidência do ICMS e do ISS seja definida pela Contabilização de um fato econômico ao invés de sua forma jurídica - salvo os casos de abuso de forma.
  4. Grande ponto de interrogação: a contabilização segundo o CPC 47 tem que ser refletida nos documentos fiscais da entidade?
- Identificação de obrigação de desempenho (§§ 22 a 30): em linhas gerais, aplicam-se os mesmos comentários apresentados quanto à combinação de contratos.
  1. Atividades administrativas (§ 25 do CPC 27) vs. Atividades-meio operacionais.
- Satisfação de obrigação de desempenho (§§ 22 a 30): por mais detalhadas que sejam as regras para identificação da obtenção do controle do ativo pelo cliente, parece

incompatível com a tributação depender dessa verificação pela área contábil da entidade.

1. Atividades administrativas (§ 25 do CPC 27) vs. Atividades-meio operacionais.

- Contraprestação variável (§ 50): o reconhecimento de uma receita estimada é compatível com o princípio da realização, que rege todos os tributos federais sobre a renda, o lucro e a receita.
- Existência de um componente de financiamento significativo no contrato (§ 61): da perspectiva tributária, é irrelevante a existência de um componente de financiamento no contrato. A receita bruta tributável será vinculada às atividades referidas no artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977.
- Alocação do preço de transição a obrigação de desempenho (§ 73 a 80): a utilização de métodos estimados de alocação de preço transfere para a área contábil da empresa uma decisão que pode ter efeitos diretos na determinação da quantificação dos tributos.
- Considerações sobre principal e agentes (§ B34 a B38): essas regras podem ter um impacto significativo em diversas discussões envolvendo a múltipla incidência dos tributos sobre consumo.<sup>10</sup>

### **3.2 O Futuro da Lei nº 12.973/14 ou como se Comportarão os Operadores do Direito diante dos IFRS no Brasil**

Neste item, discorro acerca da nova visão para o IRPJ com base no Lucro Real. A proposta da Receita Federal é tornar obrigatória esta sistemática a partir de 1º de janeiro de 2021/2022, podendo ser facultada sua adoção antecipada em 2020.

O Imposto de Renda é um dos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB), sendo devido tanto pelas pessoas jurídicas quanto físicas.

---

<sup>10</sup> ROCHA, Sergio André. Relação Contabilidade/Tributação Pós IFRS: O CPC 47 e as Novas Regras de Contabilização de Receitas de Contratos com Clientes. 2017. Disponível em: < [http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2017/10/2017-10-18\\_Sergio-Andre-Rocha\\_CPC-47.pdf](http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2017/10/2017-10-18_Sergio-Andre-Rocha_CPC-47.pdf)>. Acesso em: 19 de out. de 2019.

### 3.2.1 Fundamentos do IRPJ<sup>11</sup>

Razões para a Cobrança do IRPJ:

- O IRPJ como instrumento para tributação indireta dos sócios - Complexidade de tributação diretamente das pessoas físicas e necessidade de lidar com as possibilidades de diferimento.
- O IRPJ teria uma aceitação política mais simples do que o aumento do IRPJ.
- O IRPJ como um instrumento para viabilizar a intervenção do Estado na economia.
- IRPJ como um instrumento para o controle do poder econômico das pessoas jurídicas em um mundo globalizado.

Razões para a Extinção do IRPJ

- Ausência de capacidade contributiva.
- Complexidade.
- Redução de sua relevância ao longo do tempo.

Integração IRPJ/IRPF: Métodos de Integração

- Tributação em ambos os níveis.
- Isenção dos dividendos recebidos pelas pessoas físicas.
- Tributação dos dividendos recebidos pelas pessoas físicas com créditos do IRPJ.
- Tributação em ambos os níveis com a utilização de uma alíquota fixa mais baixa para o IRPF.
- Tributação em ambos os níveis com utilização dos dividendos como despesa dedutível para a pessoa jurídica.
- Transparência da pessoa jurídica com tributação excessiva na pessoa física.

---

<sup>11</sup> ROCHA, Sergio André. Controvérsias da Lei nº 12.973/2014: Moeda Funcional, JCP e Dividendos. 2017. Disponível em: < [http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2017/09/Sergio-Andre\\_CEAD.pdf](http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2017/09/Sergio-Andre_CEAD.pdf)>. Acesso em: 19 de out. de 2019.



### 3.2.1.1 Integração IRPJ/IRPF na Legislação brasileira

Lei nº 9.249/1995

“Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física, domiciliado no País ou no exterior”.<sup>12</sup>

Decreto-Lei nº 5.844/1943

“Art. 43. A base do imposto será dada pelo lucro real ou presumido correspondente ao ano social ou civil anterior ao exercício financeiro em que o imposto for devido”.<sup>13</sup>

[...]

§ 2º Não serão adicionados ao lucro real:

[...]

c) os lucros e dividendos que já houverem sofrido a taxaço proporcional em poder das sociedades que os distribuíram, desde que se prove o pagamento;

O Caso do lucro Presumido: Instrução Normativa 1.700/2017

Art. 238. Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, observado o disposto no Capítulo III da Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 16 de setembro de 2013.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderão ser pagos ou creditados sem incidência do IRPF;

---

<sup>12</sup> BRASIL. Lei nº 9.249/1995. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm)>. Acesso em: 21 de nov. de 2019.

<sup>13</sup> BRASIL. Decreto-Lei nº 5.844/1943. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/De15844.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/De15844.htm)>. Acesso em: 21 de nov. de 2019.

I - o valor da base de cálculo de imposto diminuído do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no inciso I, desde que a empresa demonstre, com base em escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado.<sup>14</sup>

### 3.2.2 Nova Visão para o IRPJ com Base no Lucro Real

Em 13 de agosto de 2019, o CRCSP, o CFC, e a RFB realizaram um encontro para apresentar a proposta de mudanças na tributação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ). A atividade “Nova Visão para o IRPJ com Base no Lucro Real” foi realizada na sede do CRCSP e contou com a presença de profissionais da Contabilidade, empresários e representantes de entidades da classe contábil.<sup>15</sup>

Segundo a coordenadora-geral de Tributação da RFB, Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva, “essa alteração vem dentro do projeto de simplificação tributária do Governo federal, com o objetivo principal de criar uma desoneração, mas mantendo uma base estável para a apuração do imposto”.

Trata-se de um projeto elaborado pela Receita Federal (Uma nova visão para o IRPJ com base no lucro real). Com o objetivo de se criar mais segurança jurídica, mais objetividade, transparência e simplicidade. Na visão da Receita Federal, isso significará menos litígios, redução no custo Brasil, menor instabilidade e obrigações acessórias.

O projeto cria um modelo sob o qual a apuração da base de cálculo do imposto possua regras tributárias específicas e independentes, deixando de tomar como ponto de partida o

---

<sup>14</sup> BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa 1.700/2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=anotado>>. Acesso em: 21 de nov. de 2019.

<sup>15</sup> ENCONTRO DO CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO (CRC/SP). Proposta de alteração no IRPJ é tema de encontro na sede do CRCSP. 2019. Disponível em: <<https://online.crcsp.org.br/porta1/noticias/noticia.asp?c=2812>>. Acesso em: 21 de nov. de 2019.

lucro contábil (lucro real com base no resultado fiscal para apuração do IRPJ e também para a CSLL). Lembrando que tal sistemática já é adotada por outros países como Estados Unidos e Reino Unido. A proposta da RFB é tornar obrigatória esta sistemática a partir de 1º de janeiro de 2021/2022, podendo ser facultada sua adoção antecipada em 2020.

**Reestruturação da Receita Federal:** outro assunto levantado pelos representantes do CFC foi sobre as consequências da reestruturação da RFB que se encontra em andamento. De acordo com a proposta, as mudanças prevêem a automação dos setores e, como consequência, a diminuição do número de regiões fiscais, delegacias, agências e superintendências físicas. Segundo o vice-presidente de Política Institucional do CFC, Joaquim Bezerra, alguns estados já sentem o impacto das alterações, já que a redução tem prejudicado o atendimento dos contribuintes, principalmente daqueles que estão situados distantes dos centros urbanos do País. O subsecretário Iágaro Jung Martins justificou as razões do projeto fundamentado na forte redução do quadro de Recursos Humanos e nos investimentos de tecnologia nos últimos anos, mas colocou a equipe técnica da área de coordenação de atendimento ao contribuinte para analisar as situações mais críticas que estão ocorrendo.

**Medida Provisória 892/2019:** outro assunto tratado durante a reunião diz respeito à MP 892/2019, que altera a Lei das S/As nº 6.404/1976, permitindo que as empresas divulguem seus balanços e demais documentos de publicação obrigatória nos sites da CVM, da própria empresa e da bolsa de valores onde são negociadas suas ações. O CFC manifestou interesse em participar da regulamentação da publicidade dos atos das companhias fechadas, disponibilizando sua estrutura para isto, inclusive para fins de fiscalização. A MP 892/19 já se encontra no Congresso Nacional e aguarda a designação dos membros da comissão mista para analisar a proposta.

**IRPJ – lucro real com base no resultado fiscal:** a adoção das IFRS pelas empresas contribuiu com o aumento da relevância da informação contábil, impactando positivamente a qualidade da tomada de decisão de investidores quanto aos recursos aplicados no mercado de capitais (Breda, 2019).

De acordo com o vice-presidente Técnico do Conselho, Idésio Coelho, outros efeitos positivos da adoção das normas internacionais são: maior transparência; melhor compreensão e comparabilidade dos dados contábeis entre países; a troca de informações e a redução do risco para o investidor; e a análise comparativa de resultados em nível mundial;

o favorecimento das transações internacionais; e a contribuição com o desenvolvimento do mercado interno. Ganhos que, segundo ele, “não podem ser desqualificados”. Mais de 100 países já utilizam o modelo IFRS no mundo. No Brasil, o ano de 2010 marcou o auge do processo, quando as empresas listadas na Bolsa de Valores tiveram que apresentar seus balanços no novo padrão o que trouxe transparência internacional de regras e informações contábeis que passaram a ser observadas por todas as companhias abertas e pelas empresas de grande porte, quando da elaboração de suas demonstrações contábeis.

“Acreditamos que a Contabilidade deva ser a única fonte de avaliação da renda de uma entidade, para todos os fins, a nível universal. Os padrões de Contabilidade adotados no Brasil, convergidos aos padrões internacionais, as IFRS, são base também para a convergência da Contabilidade brasileira aplicável à administração pública, as IPSAS. Não faz sentido a administração pública utilizar os mesmos padrões contábeis usados internacionalmente para administrar as contas públicas e a Receita Federal não aceitar que o contribuinte apure o resultado tributável utilizando a Contabilidade. Dois pesos, duas medidas”, disse Idésio Coelho. O subsecretário Iágaro Jung Martins reconhece o interesse da Receita na proposta, mas disse que o assunto ainda está em fase de estudos e que pretende ouvir as partes envolvidas no tema.

#### Execução da Elaboração do novo modelo

- Resultado fiscal é igual a Receitas Fiscais menos Deduções Fiscais.
- Determinação do lucro real com base no resultado fiscal deduzido dos resultados fiscais negativos de períodos anteriores.
- Período de Apuração: uniformidade de apuração (LR, LP e LA). Apuração trimestral, sem antecipação mensal e sem apuração anual. Resultados negativos poderão ser utilizados dentro do ano sem limitação.
- Princípios e Métodos: regime de competência regra geral, mas com maior amplitude para os casos de regime de caixa (ex.: receitas e despesas financeiras, despesas tributárias).
- Receitas Fiscais não exaustivas, que incluem a receita bruta, ganhos, rendimentos, lucros etc.

- Deduções fiscais não exaustivas, com princípios sólidos (necessárias à atividade, usuais e normais, intrinsecamente relacionadas, devidamente comprovadas, confrontação receita e despesa, quando incorridas – prazos e valores certos, não duplicidade de dedução etc.).
- Deduções Fiscais Gerais: custos, gastos com pessoal, encargos sociais, remuneração de sócios e diretores, serviços assistenciais e previdenciários, alimentação do trabalhador, realização fiscal de bens de capital tangíveis e intangíveis, tributos etc.
- A DRF será desenvolvida a partir da ECF, estruturada com base no plano de contas referencial e que serão exigidos controles pontuais de saldos contábeis. Esclareceu-se ainda que esses controles pontuais não fossem exigidos quando do envio da ECF, mas teriam que ficar disponíveis para eventuais fiscalizações.<sup>16</sup>

### 3.2.2.1 Convergências às IFRS

Segundo Breda (2019), o Sistema CFC/CRCs não concorda com a proposta da Receita Federal sobre a nova visão para o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, que propõe o cálculo do lucro real com base no resultado fiscal, tendo em vista que a medida implicará uma nova estrutura de controles, paralelos à Contabilidade, impondo maiores custos às empresas. Para Breda, a idéia pode representar um retrocesso ao desconsiderar, para fins tributários, o resultado contábil e a própria Contabilidade elaborada com base nas normas técnicas, desprezando todo o processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade, as IFRS, adotadas no Brasil há mais de 10 anos.

Parece que o projeto reuniu alguns critérios do RTT, do FCont e da Lei nº 12.973, de 2014. Nessa proposta, despreza-se o lucro contábil com as adições e exclusões como ponto de partida do lucro real e passa a apurá-lo com base em normas e critérios exclusivamente fiscais. A RFB é categórica em dizer que não há obrigatoriedade de realizar outra Contabilidade só para fins fiscais, afirma que a solução proposta propiciará maiores simplificação, objetividade,

---

<sup>16</sup> BRASIL. Conselho Regional de Contabilidade – SP. *Proposta de alteração no IRPJ é tema de encontro na sede do CRCSP*. 2019. Disponível em: < <http://www.contabilidadenatv.com.br/2019/08/proposta-de-alteracao-no-irpj-e-tema-de-encontro-na-sede-do-crcsp/>> Acesso em: 18 de nov. de 2019.

transparência, menos litígios e redução das obrigações acessórias, dentre outros benefícios tanto ao Fisco quanto aos contribuintes (FERNANDES; GONÇALVES, 2019).

Contudo é imprescindível a Contabilidade societária para as empresas, único instrumento para mensurar o lucro e a remuneração do capital investido. No novo modelo, será adotado o Princípio da Competência como regra geral, mas todo o controle consistirá, com grande amplitude, no regime de caixa. Da mesma forma, dispensa a Contabilidade de custos, passa a adotar o critério de que “não há estoques de produto em elaboração e produto acabado”, mão de obra direta e gastos ficam sujeitos a rateio são deduções fiscais diretas e não custos. É facultativo à empresa optar pelo regime do lucro real, exceção às obrigadas pela Lei 9.718/98, mas, com a proposta, independentemente dessa opção, todas passam para a apuração trimestral, podendo compensar no período o prejuízo fiscal de IRPJ e base negativa da CSLL, ou seja, a trimestralidade da apuração passa a ser obrigatória e única forma, afirmam os referidos autores.<sup>17</sup>

Merece destaque a questão dos prejuízos fiscais acumulados anteriores ao projeto, que até então, não consta nesse pórtico de simplificação, objetividade e transparência solução a ser dispensada pela RFB. Por mais que a RFB insista em dizer que o projeto de nova visão para o IRPJ com base no lucro Real com proposta de simplificação, ou seja, um controle que extrairá os dados da Contabilidade societária, fica mais evidente a necessidade de manutenção de duas escriturações apurando resultados diferentes e com fins distintos. No entanto, a mencionada simplificação virá se adotado o caminho diametralmente oposto: a aproximação do lucro real ao lucro apurado na Contabilidade. Afinal, é o lucro contábil que proporciona a percepção da riqueza gerada pela pessoa jurídica, passível, portanto, de tributação, em respeito à pessoalidade e à capacidade contributiva (FERNANDES; GONÇALVES, 2019).

Do outro lado, existem opiniões a favor da mudança, profissionais afirmam que o IFRS tem um impacto negativo na rastreabilidade das operações, existe discordância entre a Contabilidade e o Direito Tributário e que o IFRS tem um caráter arbitrário por parte dos contribuintes.

---

<sup>17</sup> FERNANDES Edison; GONÇALVES, João Gualberto. *A proposta de novo imposto de renda das empresas*. 2019. Disponível em: < [https://fflaw.com.br/a-proposta-de-novo-imposto-de-renda-das-empresas/?fbclid=IwAR1cYTSplq\\_WpT02lxp52WXxU4kZSAgnYPqbR6B5Wn0tQA3j8DNaDKUYR1M>](https://fflaw.com.br/a-proposta-de-novo-imposto-de-renda-das-empresas/?fbclid=IwAR1cYTSplq_WpT02lxp52WXxU4kZSAgnYPqbR6B5Wn0tQA3j8DNaDKUYR1M>)

Acesso em: 18 de nov. de 2019.

Dentre as diversas perguntas feitas aos representantes da RFB por representantes de empresas, destaca-se o seguinte:

1. Se haveria alteração também no Lucro da Exploração?

Resposta: está sob análise e a idéia é que o novo modelo aponte quais seriam as receitas não operacionais a serem excluídas do Lucro da Exploração;

2. Sub Capitalização, se continuaria a ser o PL contábil;

Resposta: a princípio seria o PL contábil, mas esse tema está em estudo, dado que muitos países consideram somente a conta do capital social aportado;

3. ECD / ECF – passariam a ser trimestrais?

Resposta: Não seriam trimestrais e continuariam a ser anuais; apenas a apuração e os recolhimentos seriam trimestrais. Foi comentado que a ECD poderia ser anual, considerando que o programa da ECF consegue montar os resultados trimestrais com base nos balancetes mensais reportados na ECD;

4. Qual será a base para distribuição dos dividendos: Lucro Contábil ou DRF?

Resposta: Lucro Contábil;

5. Subcontas deixarão de existir?

Resposta: Sim. Elas não serão mais exigidas para fins fiscais; e

6. Em relação ao custeio, haverá o descasamento entre a dedução dos custos e a receita pela venda dos produtos?

Resposta: Nos ciclos curtos de produção, o efeito tende a ser minimizado; todavia, poderá haver exceções, como na atividade imobiliária e na construção civil. O modelo preferido pelos técnicos da RFB seria o Modelo 3 (estoque somente de MP; os demais gastos seriam integralmente deduzidos de imediato).

Também foi comentado que a imposição do regime de caixa, para as receitas e despesas financeiras (incluindo as variações cambiais), estaria sendo eliminada do projeto, bem como a dedutibilidade dos Tributos somente pelo pagamento.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> AGUIAR; MONTEIRO; MOREIRA. *Receita apresenta proposta de “Nova Visão para o IRPJ com base no Livro Real”*. 2019. Disponível em: <  
<https://www.bocater.com.br/links/Receita%20apresenta%20proposta%20de%20%20E2%80%9CNova%20Vis%C3%A3o%20para%20o%20IRPJ%20com%20base%20no%20Livro%20Real%20E2%80%9D.pdf>> Acesso em: 18 de nov. de 2019.

## CONCLUSÕES

O trabalho possui como objetivo geral verificar as possíveis condições para um diálogo normativo entre a Contabilidade e o Direito Tributário no Brasil.

Com base nos conceitos expostos, em um modelo de dependência parcial, destacam-se, como limites às possibilidades de alinhamento do Direito Tributário aos princípios da “nova Contabilidade” brasileira, os princípios e regras constitucionais que informam a materialidade possível do imposto de renda, em especial os princípios da legalidade e da capacidade contributiva, que vedam a consideração econômica dos eventos contábeis ou a tributação de acréscimos de valor não realizados.

Tais considerações esclarecem a impossibilidade de se atribuir aos arts. 1º e 58, da Lei n. 12.973, a interpretação aventada acima, segundo a qual, à falta de regras específicas de ajuste, as alterações de padrões contábeis, que já haviam sido acolhidas pelo Direito empresarial à época da publicação da lei, poderiam produzir regulares efeitos tributários, devendo-se atentar:

- a) Sob o ponto de vista material, para a existência de práticas contábeis que não se alinham ao contexto das normas de produção normativa referentes ao imposto de renda e,
- b) Sob o ponto de vista formal, para a impossibilidade de que o legislador da Lei n. 12.973 pudesse antever, com clareza, todos os possíveis efeitos tributários das novas regras contábeis.

Contudo, não se pode pressupor que o legislador tributário tenha pretendido conferir efeitos tributários a todos os resultados contábeis que não foram expressamente neutralizados. Ao contrário, os arts. 1º e 58, da Lei n. 12.973, devem ser interpretados mais como uma comprovação de que o legislador comprometeu-se com a neutralidade tributária, na medida em que evidencia que os efeitos jurídicos de quaisquer critérios contábeis devem ser regulados por lei, que deverá ser posterior à introdução do procedimento contábil correspondente. Em outras palavras, o art. 58, da Lei nº 12.973, é considerado como a verdadeira neutralidade do futuro, ou seja, seu tema é totalmente “assertivo”. Estabelece uma neutralidade mandatória que não depende da Receita Federal para se tornar eficaz.

Com base na metodologia adotada é verificável que o Direito Tributário e a Contabilidade constituem corpos de linguagem distintos, dotados de objetos e finalidades igualmente inconfundíveis. A Contabilidade busca capturar fatos econômicos de forma



prospectiva, tentando captar a capacidade da entidade de gerar fluxos de caixa no futuro, por vezes baseando em previsões e estimativas. O Direito Tributário, por sua vez, tem como pilar fundamental a imposição sobre manifestações de capacidade contributivas já realizadas. Se bem que essas diferenças expliquem a configuração da Contabilidade e do Direito Tributário como matérias autônomas, baseadas em objetivos e conceitos distintos, que não se subordinam entre si, essa autonomia disciplinar, no meu entendimento, não parece suficiente para que se negue em absoluto, de forma generalizada e *a priori*, a possibilidade do diálogo entre ambos.

Em relação ao objetivo específico, constatou-se que existem diversas hipóteses em que o Direito Tributário adiciona ao seu conteúdo um discurso que é sacado diretamente da Contabilidade, como ponto de partida para a base de cálculo do IRPJ. Contudo, parece impossível defender, a fim de exaltar a sua autonomia científica, um entrincheiramento dessas duas disciplinas, ainda que as possibilidades de diálogo sejam limitadas pelos veículos próprios de cada uma das matérias.

O que nos parece mais adequado a esse modo, é verificar, a partir do confronto dos respectivos princípios e fundamentos dogmáticos, as condições normativas desse diálogo interdisciplinar, ao invés de simplesmente recusar quaisquer efeitos tributários à “nova contabilidade”.

A doutrina aponta três modelos para as possibilidades de relacionamento entre a Contabilidade e o Direito Tributário: (i) o modelo de dependência total, que se baseia na identidade entre as duas matérias (ii) o modelo de autonomia total, no qual as matérias são totalmente independentes, seus balanços são apurados a partir de regras próprias e não comunicantes; e (iii) o modelo de dependência parcial, alternativa intermediária entre as duas anteriores, na qual o resultado contábil é tomado como ponto de partida para a apuração da renda tributável, com ajustes posteriores determinados pelo Direito Tributário.

Alguns autores apontam razões históricas para as diferenças estruturais entre os sistemas contábeis com a maior ou menor proximidade entre os critérios contábeis e tributários sendo determinada em função do modelo de financiamento da atividade empresarial predominante em cada localidade.

A princípio, deve se reconhecer, a possibilidade de uma objetiva zona de interseção entre a Contabilidade e o Direito Tributário, Tal interseção revela a possibilidade de uma aproximação, ainda que as diferentes regras de qualificação, ou os diferentes conceitos de renda e de patrimônio de que se valem essas duas matérias, imponham, em maior ou menor grau, a realização de ajustes ao resultado contábil para a apuração da renda tributável. Essa

vinculação explica a inexistência do registro, no Direito comparado, de um modelo de autonomia puro, no qual se elimine qualquer nível de interferência do Direito Tributário na Contabilidade, ou vice-versa.

Essa vinculação não é, contudo, necessária, não havendo, entre os conceitos de renda da Contabilidade, do Direito ou, ainda, da Economia, qualquer vínculo de subordinação, em razão de uma maior aproximação, de um ou de outro, a um suposto conceito ontológico de renda, capaz de refletir a “real” capacidade econômica da pessoa. Em qualquer caso, os vários conceitos de renda constituem simples abstrações, recortes da realidade efetuados a partir de diferentes normas de qualificação, de acordo com as pré-compreensões e os objetivos incorporados às respectivas disciplinas. Com isso, não parece adequado, no meu entendimento, se falar na pesquisa do relacionamento entre a Contabilidade e o Direito Tributário, de um conceito de renda melhor ou mais verdadeiro do que o outro. O que se constatou no presente trabalho, são conceitos que são e que se pretendem diferentes, que não se subordinam entre si, mas que, por outro lado, podem apresentar pontos de conexão em função da similaridade dos dados fáticos que constituem os respectivos objetos.

Para pesquisas futuras a esse trabalho, o foco principal será acompanhar as mudanças nas duas matérias, visto que está em pauta o debate sobre o possível descasamento entre a Contabilidade e o Direito Tributário. A proposta de mudança na Tributação do IRPJ, “a nova visão para o IRPJ com base no Lucro Real”.

Essa alteração vem dentro do Pacote de Simplificação Tributária do Governo Federal, com o objetivo de se criar mais segurança, mais objetividade, mais transparência e simplicidade. O projeto cria um modelo sob o qual a apuração da base de cálculo do Imposto possui regras Tributárias específicas e independentes, deixando de tomar como ponto de partida o Lucro Contábil, ou seja, propõe o cálculo do Lucro Real com base no resultado fiscal.

Como toda e qualquer proposta, existe debates e divide algumas opiniões. De um lado, especialistas afirmam que a medida implicará uma nova estrutura de controle, paralelas à Contabilidade, impondo maiores custos às empresas, ou seja, a idéia pode representar um retrocesso, desprezando todo o processo de convergência às normas IFRS.

Do outro lado, existem opiniões a favor da mudança, profissionais afirmam que o IFRS tem um impacto negativo na rastreabilidade das operações, existe discordância entre a Contabilidade e o Direito Tributário e que o IFRS tem um caráter arbitrário por parte dos contribuintes.

## REFERÊNCIAS

ANTHONY, Robert N. **Management accounting**. Homewood: Richard D. Irwin, 1960. 2-5. (traduzido pela Atlas com o título Contabilidade Gerencial).

ANGOLA. Administração Geral Tributária (AGT). **Reforma Fiscal e Alargamento da Base Tributária – Desafios e Oportunidades**. 2019. Disponível em: <[http://www.mat.gov.ao/wp-content/uploads/2019/03/Reforma-Tributa%CC%81ria\\_compressed.pdf](http://www.mat.gov.ao/wp-content/uploads/2019/03/Reforma-Tributa%CC%81ria_compressed.pdf)>. Acesso em: 03 de dez. de 2019.

ANGOLA. **Decreto-Lei n° 49381**. Disponível em: < <https://dre.tretas.org/dre/19288/decreto-lei-49381-de-15-de-novembro>>. Acesso em: 11 de dez. 19.

ANGOLA. **Lei n° 21/14, de 22 de outubro**. Disponível em: < <https://joaocambuta.com/lei-2114-de-2210-aprova-o-codigo-geral-tributario/>>. Acesso em 11 de dez. 19.

ALMEIDA, Paulo Roberto de. **A economia internacional no século XX: um ensaio de síntese**. Revista Brasileira de Política Internacional, v. 44, n. 1, p. 112–136, 2001. Acesso em: 19 ago. de 2019.

AL-MUTAIRI, Abdullah; NASER, Kamal; AL-DUWAILA, Nabi. *Students' Attitudes towards the Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Kuwait*. *Asian Social Science*, v. 13, n. 5, p. 85, 2017. Disponível em: Acesso em: 17 de ago. de 2019.

AMARAL, Carlos A. Lopez Vaz. **Derivativos: O que são e a evolução quanto ao aspecto contábil**. Revista Contabilidade & Finanças, v. 32, p. 71–80, 2003. Disponível em: Acesso em: 17 de ago. de 2019.

ÁVILA, Humberto. **Conceito de Renda e Compensação de Prejuízos Fiscais**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALL, R., Kothari, S. P., & Robin, A. (2000). *The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings*. *Journal of Accounting and Economics*, 29(1), pp. 1–51.

BALL, R., & Shivakumar, L. (2005). *Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness*. *Journal of accounting and economics*, 39 (1), pp. 83-128.

BASU, S. (1997). *The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings*. *Journal of Accounting and Economics*, 24 (1), pp. 3–37.

BARROS, P. H. D. (2015). **Conservadorismo contábil e estrutura de propriedade**. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo. São Paulo, SP, Brasil.

BARRIEU, Roberto; MALHEIRO, Rafael. **O Tratamento Fiscal aplicável aos Dividendos no RTT e após a Lei n. 12.973/2014**. *Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A*, v. IV, São Paulo: Quartier Latin, 2015.

BIANCO, João Francisco; PEDROSA, Marcio. **CONDIÇÕES PARA UM DIÁLOGO NORMATIVO ENTRE O DIREITO CONTÁBIL E O DIREITO TRIBUTÁRIO**. 2019. Disponível em: <<https://www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2019/09/Art.13-2019.pdf>>. Acesso em: 28 de fev. de 2020.

BIFANO, Elidie Palma. **A Incidência do Imposto sobre a Renda sob o Regime Introduzido pela Lei nº. 12.973/14**. Livro: DIREITO TRIBUTÁRIO, SOCIETÁRIO E A REFORMA DA LEI DAS S/A - Vol. IV. Desafios da Neutralidade e a Lei nº 12.973/2014. p. 154-169. Coordenador: Sergio André Rocha. Editora *Quartier Latin* do Brasil. São Paulo – 2015.

BRASIL. Banco Central do Brasil. COSIF – **Manual de Normas do Sistema Financeiro**. Disponível em: <<https://www3.bcb.gov.br/aplica/cosif>>. Acesso em: 04 de setembro de 2018

BRASIL. **Código Tributário Nacional - Lei 5172/66**. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10587431/artigo-43-da-lei-n-5172-de-25-de-outubro-de-1966>>. Acesso em: 15 de junho de 2019.

BRASIL. **Código Tributário Nacional - Lei 5172/66**. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/topicos/10587431/artigo-43-da-lei-n-5172-de-25-de-outubro-de-1966>>. Acesso em: 15 de junho de 2019.

BRASIL. Conselho Regional de Contabilidade (CRC/RJO). **O que são e quais as diferenças entre BR GAAP e IFRS?.2016.** Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/artigos/3327/o-que-sao-e-quais-as-diferencas-entre-br-gaap-e-ifrs/>>. Acesso em: 04 de setembro de 2018

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.** Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/legislacao/dl1598.htm>>. Acesso em: 10 de setembro de 2018.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598/1977.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm)>. Acesso em: 22 de nov. de 2019.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 5.844/1943.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del5844.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del5844.htm)>. Acesso em: 21 de nov. de 2019.

BRASIL. **Instrução Normativa 1.700/2017.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>>. Acesso em: 22 de nov. de 2019.

BRASIL. **Instrução Normativa 247/96 da CVM.** Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/notas-explicativas/nota247.html>> Acesso em: 04 de out. de 2019.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB n.º 1.753, de 30 de outubro de 2017.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=87571&visao=anotado>>. Acesso em: 14 de setembro de 2018.

BRASIL. **Lei 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações** <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/leis-decretos/lei6404.html>> Acesso em: 04 de out. de 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116/2003.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 22 de nov. de 2019.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87/96.** Disponível em: <  
<https://legis.senado.leg.br/norma/572842>>. Acesso em: 22 de nov. de 2019.

BRASIL. **Lei nº 10.637/2002.** Disponível em: <  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm)>. Acesso em: 22 de nov. de 2019.

BRASIL. **Lei nº 10.833/2003.** Disponível em: <  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm)>. Acesso em: 22 de nov. de 2019.

BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de Dezembro de 2007.** Disponível em: <  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2007-2010/2007/lei/111638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/111638.htm)> Acesso em: 20 de Ago. de 2019.

BRASIL. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.** Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm)>. Acesso em: 10 de setembro de 2018.

BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.** Disponível em :  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm)>Acesso em: 04 de setembro de 2018.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Disponível em:<  
[http://www.normaslegais.com.br/legislacao/contabil/lei6404\\_1976.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/contabil/lei6404_1976.htm)>. Acesso em: 10 de setembro de 2018.

BRASIL. **Lei nº 7.689/88.** Disponível em: <  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L7689.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7689.htm)>. Acesso em: 22 de nov. de 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.249/1995.** Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm)>. Acesso em: 21 de nov. de 2019.

BRASIL. **Receita Federal. Instrução Normativa 1.700/2017.** Disponível em: <  
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=anotado>>  
. Acesso em: 21 de nov. de 2019.

BRASIL. **Resolução nº 750/93**. Disponível em:

<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res750.htm>> Acesso em: 03 de out. de 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ (Primeira Turma). RECURSO ESPECIAL Nº 1.054.144 – RJ (2008/0097797-8). Ministra Denise Arruda. Embargante: Município de Macaé – RJ. Procuradora: Renata Pinto R. Ribeiro e outro (s). Embargado: Maré Alta do Brasil Navegação Ltda. Advogado: Rubens B. da Silva e outro (s). Embargos de divergência Dissídio em torno da admissibilidade do Recurso Especial. Não-configuração.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). RECURSO ESPECIAL Nº 1054144 – RJ (2010/0040937 – 0). Relatora: Ministra Eliana Calmon. Embargante: Município de Macaé – RJ. Procuradora: Renata Pinto Rodrigues Pimentel Ribeiro e outros (s). Embargado: Maré Alta do Brasil Navegação Ltda. Advogado: Rubens B. da Silva e outro (s). Trata-se de embargo de divergência interpostos contra acórdão da Primeira Turma, relatado pela Min. Denise Arruda, assim ementado: PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO. ILEGITIMIDADE DA COBRANÇA.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça – STJ (Segunda Turma). RECURSO ESPECIAL Nº 1.685.545 – SP (2017/0155051-0). Relator: Min. Herman Benjamin. Recorrente: Whirlpool S/A. Advogados: José Paulo de Castro Emsenhuber e outro (s).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal STF (Segunda Turma) AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO : AI 601009 MG. Relator: Min. Cezar Peluzo. Município de Belo Horizonte. Cristiano Reis Juliani. TELEMIG CELULAR A/S. Advogado: João Dácio Rolim e outros (s). Recurso. Extraordinário. Inadmissibilidade. Tributo. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Telefonia Celular. Serviço de habilitação. Natureza acessória da operação. Atividade-meio. Não incidência.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. RE 606107 / RS. Relatora: Min. Rosa Weber. Embargado: Schmidt Irmãos Calçados Ltda.

Advogado: Danilo Knunik. Brasília, 22 de maio de 2013.

BRASIL: **Resolução CFC nº 774 de 16 de dezembro de 1994**. Disponível em <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/resolucaoafc774.htm>> Acesso em: 26 de Ago. de 2019

BRASIL. **Resolução CFC nº. 1.282/10**. Disponível em: <[http://www.normaslegais.com.br/legislacao/respcaoafc1282\\_2010.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/respcaoafc1282_2010.htm)> Acesso em: 03 de out. de 2019.

CAMARGO, Renata Freitas de. **Diferenças entre Padronização x Convergência x Harmonização Contábil: explicamos tudo aqui!**. 2017. Disponível em: <<https://www.treasy.com.br/blog/diferenca-padronizacao-x-convergencia-x-harmonizacao-contabil/>> Acesso em: 19 de Ago. de 2019.

CAMPELO; LIBORATI; LAGIOIA; SANTOS. **Características Qualitativas da Informação Contábil: Uma Análise do Grau de entendimento dos Gestores Financeiros de empresas do Setor elétrico brasileiro**. 2012. Disponível em: <<file:///C:/Documents%20and%20Settings/constantino.zangui.TAAG/Meus%20documentos/Downloads/1570-9969-1-PB.pdf>> Acesso em: 21 de Ago. de 2019.

CELLA, R. S., Carmo, C. H. S. do, & Machado, M. R. R. (2017). **Lei Anticorrupção: Influências sobre o conservadorismo das empresas brasileiras**. *XI Congresso Anpcont*. Belo Horizonte, MG, Brasil.

COSTA, R. A., Costa, F. M., Baptista, É. C. S., & Antunes, G. A. (2009). **O impacto da regulação no conservadorismo das empresas brasileiras listadas na BM&FBOVESPA. Contabilidade, gestão e Governança**, 12(3).

COSTA, F. M.; LOPES, A. B.; COSTA, A. C. O. **Conservadorismo em cinco países da América do Sul. Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo: FIEP/CAFI, v.2, n. 25, p. 7-20, 2006. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/principio-do-conservadorismo-ou-prudencia-na-contabilidade.htm>> Acesso em: 14 de out. de 2019.

CHARNESKI, Heron. **Normas Internacionais de Contabilidade e Direito Tributário Brasileiro**. Série Doutrina Tributaria, vol. XXIV. São Paulo: Quartier Latin, 2018.



CRISANTO, Felipe. **O que é neutralidade fiscal?**. 2017. Disponível em:

<<http://mendoncaecrisanto.adv.br/artigo/o-que-e-neutralidade-fiscal>> Acesso em: 17 de Set. de 2019.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Os conceitos de renda e de patrimônio (efeitos da correção monetária insuficiente no imposto de renda)**. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

DERZI, Misabel Abreu Machado; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **A transparência fiscal e o controle da concorrência tributária como fatores de harmonização, em busca de globalização econômica mais eficiente e socialmente mais justa: uma análise do processo brasileiro de convergência ao padrão contábil internacional**. In: *Transparência Fiscal e Desenvolvimento: homenagem ao professor Isaias Coelho*. Coord.: Eurico Marcos Diniz de Santi. São Paulo: Fiscosoft, 2013.

DELOITTE. **Guia Fiscal 2018**. Disponível em:

<[https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ao/Documents/tax/Guia\\_Fiscal\\_2018\\_AO.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ao/Documents/tax/Guia_Fiscal_2018_AO.pdf)>. Acesso em: 03 de dez. de 2019.

DIAS FILHO, José Maria; NAKAGAWA, Masayuki. **Análise do processo da comunicação contábil: uma contribuição para a solução de problemas semânticos, utilizando conceitos da teoria da comunicação**. 2001. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/24083/analise-do-processo-da-comunicacao-contabil--uma-contribuicao-para-a-solucao-de-problemas-semanticos--utilizando-conceitos-da-teoria-da-comunicacao>> Acesso em: 26 de Ago. de 2019.

DOWA, Abulkasem et al. **Main Worldwide Cultural Obstacles on Adopting International Financial Reporting Standards (IFRS)**. *International Journal of Economics and Finance*, v. 9, n. 2, p. 172, 2017. Disponível em: Acesso em: 17 de Ago. de 2019.

ELALI, André. **Neutralidade da Tributação???**. 2006. Disponível em:

<[http://www.fiscosoft.com.br/base/144302/neutralidade\\_da\\_tributacao\\_-\\_andre\\_elali.html](http://www.fiscosoft.com.br/base/144302/neutralidade_da_tributacao_-_andre_elali.html)> Acesso em: 17 de Set. 2019.

ENCONTRO DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO RIO DE JANEIRO (OAB/RJ).

**Tributação e Contabilidade: 10 Anos do IFRS no Brasil.** 2018. Evento realizado em:

21/08/2018, Rio de Janeiro. Disponível em:

<<https://www.youtube.com/watch?v=55uymQH3EQo>>. Acesso em: 14 de setembro de 2018.

ENCONTRO DO CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO

(CRC/SP). **Proposta de alteração no IRPJ é tema de encontro na sede do CRCSP.** 2019.

Disponível em: < <https://online.crcsp.org.br/portal/noticias/noticia.asp?c=2812>>. Acesso em:

21 de nov. de 2019.

ERNESTO, Kátia M.V.Jaime. **A adoção das IFRS em ANGOLA.** Disponível em:

<<https://www.repository.utl.pt/bitstream/10400.5/12447/1/DM-KMVDJE-2016.pdf>>. Acesso em: 20 de fev. de 2019.

ESTRELA, Armando. **IVA entra em 2019 no sistema tributário.** 2017. Disponível em:

<[http://jornaldeangola.sapo.ao/economia/iva\\_entra\\_em\\_2019\\_no\\_sistema\\_tributario](http://jornaldeangola.sapo.ao/economia/iva_entra_em_2019_no_sistema_tributario)> .Acesso em: 03 de dez. de 2019.

FARIA, Aline Cardoso de. **Panorama das principais propostas e iniciativas de reforma tributária brasileira.** Revista Consultor Jurídico, julho de 2019.

FEA/USP. **Contabilidade Introdutória.** 2006, P.2–28.10ª Edição

FERNANDES, Edison Carlos. **Impactos da Lei nº 11.638/07 Sobre os Tributos e a Contabilidade.** 2ª Ed. (p. 7-121).

FERRAZ, Eunice de Fátima P. Gonçalves. **PSA Angolano: Análise da Recuperação de Custos e dos Fatores de Atratividade.** 2015. Disponível em: <

<https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/19433/1/TESE%20PSA%20ANGOLA.pdf>>

Acesso em: 17 de Set. de 2019.

FERREIRA; GOLÇALVES; ALMEIDA; PIRES; GOMES. **Um olhar sobre o Sistema Fiscal Angolano.** 2015. Disponível em: <<http://www.rffadvogadod.pt/>>. Acesso em: 03 de

dez. de 2019.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a Renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade.** Belo Horizonte: Fórum, 2018.

FRANCISCO, Eliseu Gonçalves. **Angola: Tributação do Sector Petrolífero.** 2015.

Disponível em: < <https://lexangola.blogs.sapo.pt/angola-tributacao-do-sector-petrolifero-2341>> Acesso em: 17 de Set. de 2019.

GRUPO BLB BRASIL. **O que são as normas internacionais de contabilidade**

**(IFRS)?**.2016. Disponível em: <<http://portal.blbbrasilescoladenegocios.com.br/ifrs-o-que-sao/>>.Acesso em: 01 de outubro de 2018.

HADDAD, Gustavo Lian; PAES, Gustavo Duarte. **O ágio por Expectativa de**

**Rentabilidade Futura na Lei 12.973 e o Goodwill na Combinação de Negócios -**

Aproximações e Distanciamentos. *Controvérsias jurídico-Contábeis* (Aproximações e Distanciamentos). 6º v. Coord.: Roberto Quiroga Mosquera et al. São Paulo: Dialética, 2015.

HARADA, Kiyoshi. **Neutralidade fiscal.** 2016. Disponível em: < <http://www.haradaadvogados.com.br/neutralidade-fiscal/>> Acesso em: 17 de Set. de 2019.

HENDRIKSEN, Heldon; VAN BREDA, Michael. **Teoria Da Contabilidade - 1a. Ed.** 1999.

Disponível em: < <https://pt.scribd.com/document/322066047/Teoria-Da-Contabilidade-1a-Ed-1999>> Acesso em: 27 de Ago. de 2019.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 2004. FEA/USP. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo Avenida Professor Luciano Gualberto, 908 - Butantã - São Paulo/SP - 05508-010. Disponível em: <<https://www.fea.usp.br/fea/pessoas/professores-emeritos/sergio-de-iudicibus>> Acesso em: 26 de Ago. de 2019.

JIMBA, M. K. Matafwali; GOMES, Carlos A. Santos. **Adoção da IFRS em Angola: um Estudo sobre o Grau de Evidenciação de Instrumentos Financeiros (IFRS 7) dos Bancos Angolanos.** 2018. Disponível em:

<<file:///C:/Documents%20and%20Settings/constantino.zangui.TAAG/Desktop/IFRS%20ANGOLA%202.pdf>> Acesso em: 19 de ago. de 2019

KAIZER, C. V. C., Nossa, S. N., TEIXEIRA, A. J., BAPTISTA, É., & Nossa, V. (2009). **O impacto da regulamentação contábil sobre o conservadorismo nas empresas do setor elétrico do Brasil**. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 3(1).

LEITE, Leandro Oliveira. **A Convergência das Normas Contábeis Brasileiras aos Padrões Internacionais**. *Revista Científica Semana 17 Acadêmica*, v. 1, p. 16, 2013. Disponível em: Acesso em: 17 de Ago. de 2019.

LIMA, Jonnyert Francisco de. **Principais desafios da reforma tributária 2019**. 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/75730/principais-desafios-da-reforma-tributaria-2019> Acesso em: 15 de out. de 2019.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2014.

LOPES, Roberto Salles de. **Conceito de renda para fins tributários e IFRS**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

LOPES, A. B., & Mosquera, R. Q. (2010). **O direito contábil – fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações**. *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*, 1(1), pp. 56-81.

MALACRIDA; YAMAMOTO; LIMA. **A Relevância da Demonstração do Fluxo de Caixa para o Mercado de Capitais Brasileiro**. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/admin/pdf/CON-A896.pdf>> Acesso em: 26 de Ago. de 2019.

MARTINEZ, Antonio Lopo. **Limites dos conceitos Contábeis no fato gerador do Imposto de Renda**. Livro: *Controvérsias Jurídico-contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. 2015, p.71-90. 6º volume. Coordenadores: Roberto Quiroga Mosquera e Alexsandro Broedel Lopes. Editora DIALÉTICA. São Paulo – 2015.

MARTINS, Eliseu. **IFRS 15/CPC 47: AS (Principais) Mudanças no Reconhecimento de Receitas em Contratos com Clientes**. 2017. Disponível em: <<http://convecon.com.br/site/wp-content/uploads/2017/10/Eliseu-Martins.pdf>>. Acesso em: 07 de setembro de 2018.

MARTINS, Natanael. **A Nova Contabilidade pós Medida Provisória nº. 627/2013:**

**Normas Contábeis e Normas de Tributação – dois Corpos Distintos de Linguagem e de Aplicação.** Livro: Controvérsias Jurídico-contábeis (Aproximações e Distanciamentos). 2014, p.291-312. 5º volume. Coordenadores: Roberto Quiroga Mosquera e Alexsandro Broedel Lopes. Editora DIALÉTICA. São Paulo – 2014.

MARTINS, Orleans Silva. **A busca pela harmonização das normas internacionais de contabilidade e a convergência aos padrões do IASB.** Disponível em: <<https://classecontabil.com.br/a-busca-pela-harmonizacao-das-normas-internacionais-de-contabilidade-e-a-convergencia-aos-padroes-do-iasb/>> Acesso em: 20 de Ago. de 2019.

MIGUITA, **Diego Aubin**. MP nº 449/08 e Lei nº 11.941/09. Inconstitucionalidade do novo fato gerador das contribuições previdenciárias devidas pelo empregador. **2009. Disponível em:** <<https://jus.com.br/artigos/13349/mp-n-449-08-e-lei-n-11-941-09>>. Acesso em: **04 de setembro de 2018.**

MOLIGA, Marcos. **A nova visão contábil após a Lei 11.638/2007.2012.** Disponível em: <<https://www.contabeis.com.br/artigos/790/a-nova-visao-contabil-apos-a-lei-116382007/>>. Acesso em: 10 de setembro 2018.

NASCIMENTO, A. Moreira; REGINATO, Luciane. **Divulgação da informação contábil, Governança corporativa e controle organizacional: uma relação necessária.** 2008. Disponível em: <https://www.redalyc.org/pdf/1170/117016815003.pdf>>. Acesso em: 27 de Ago. de 2019.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional.** 2006. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/17754/resenha---contabilidade-internacional---niyam--->>. Acesso em: 20 de Ago. de 2019.

NUNES, Paulo. **Princípio da Neutralidade (Contabilidade).** 2018. Disponível em: <<https://knoow.net/cienceconempr/contabilidade/principio-da-neutralidade-contabilidade/>>. Acesso em: 17 de Set. de 2019.

PERIN, Erica E. M.; cácomo, Felipe. **Adoção do CPC 47 - Reconhecimento de Receita em Contratos com Clientes, os efeitos fiscais e a necessidade de controles para manutenção da neutralidade tributária.** 2018. Disponível em: <

[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/TA\\_Alert\\_-\\_CPC47/\\$File/TA\\_11012018\\_Adocao\\_do\\_CPC\\_47.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/TA_Alert_-_CPC47/$File/TA_11012018_Adocao_do_CPC_47.pdf)> Acesso em: 12 de nov. de 2019.

PINTO; FARIA; CARMO; MACHADO. **Efeitos do Tratamento Tributário da Lei 12.973/14 sobre o Conservadorismo Condicional nas empresas listadas na B3.** São Paulo, 24 a 25 de julho de 2019. Disponível em: <[www. Congresso.sp. fipecafi.org](http://www.Congressosp.fipecafi.org)>. Acesso em: 04 de mar. de 2020.

RABELO, Gabriel; ROSA, Luciano; CARDOZO, Júlio. **Contabilidade Facilitada para Concursos – CPC 47. Comentado – Receita de Contrato com Clientes.** Disponível em: <<https://dhg1h5j42swfq.cloudfront.net/2018/01/02213443/Aula-Base-CPC-47.pdf>> Acesso em: 07 de setembro de 2018.

ROCHA, Sergio André. **Ágio na Aquisição de Participação Societária Efeitos dos IFRS e da Lei nº 12.973/14 sobre a Interpretação da Legislação Anterior.** 2016. Disponível em: <<http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2016/09/CARF.pdf>>. Acesso em: 20 de out. de 2019.

ROCHA, Sergio André. **Controvérsias da Lei nº 12.973/2014: Moeda Funcional, JCP e Dividendos.** 2017. Disponível em: < [http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2017/09/Sergio-Andre\\_CEAD.pdf](http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2017/09/Sergio-Andre_CEAD.pdf)>. Acesso em: 19 de out. de 2019.

ROCHA, Sergio André. **Questões Fundamentais do Imposto de Renda após a Lei nº 12.973/14.** Livro: Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A - Vol. IV. Desafios da Neutralidade e a Lei nº 12.973/2014. 2015, p.596-604. Coordenador: Sergio André Rocha. Editora Quartier Latin do Brasil. São Paulo – 2015.

ROCHA, Sergio André. **Questões Fundamentais do Imposto de Renda após a MP nº. 627.** Livro: Controvérsias Jurídico-contábeis (Aproximações e Distanciamentos). 2014,. p. 379-392. 5º volume. Coordenadores: Roberto Quiroga Mosquera e Aleksandro Broedel Lopes. Editora DIALÉTICA. São Paulo – 2014.

ROCHA, Sergio André. **Relação Contabilidade/Tributação Pós IFRS: O CPC 47 e as Novas Regras de Contabilização de Receitas de Contratos com Clientes.** 2017. Disponível

em: < [http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2017/10/2017-10-18\\_Sergio-Andre-Rocha\\_CPC-47.pdf](http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2017/10/2017-10-18_Sergio-Andre-Rocha_CPC-47.pdf)>. Acesso em: 19 de out. de 2019.

SANCHES, Juliana Pinhata. Conservadorismo incondicional nas companhias abertas brasileiras e o contexto da neutralidade tributária. 2015. Disponível em : <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/96/96133/tde-15122015-153309/en.php>> Acesso em: 26 de fev. De 2020.

SANTOS, José Luiz dos. **Estudo sobre a convergência do tratamento contábil e fiscal do ajuste a valor presente da venda a prazo de ativo imobilizado sob a ótica do Pronunciamento Técnico CPC 12 com o advento da Lei nº 12.973/14.** 2019. Disponível em: < <https://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/viewFile/95027/pdf>> Acesso em: 13 de nov. de 2019.

SILVA, C. L. P. M., Santos, M. A. C., Koga, G. H., & Barbosa, R. A. C. (2014). **Tributação e IFRS no Brasil: Alterações na legislação do IRPJ, da CSLL do PIS/PASEP e da COFINS, trazidas pela Lei 12.973/2014.** Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, 1(1), pp. 393-422.

SILVA, Alini da; HEINZEN, Cátia; KLANN, Roberto Carlos. **Consequências do Conservadorismo Contábil na Assimetria da Informação em Empresas Brasileiras.** 2016. Disponível em: <<https://congressosp.fipecafi.org/anais/artigos162016/31.pdf>> Acesso em: 14 de out. de 2019.

SILVA, Priscilla Teresinha Pyrrho de Souza. **O orçamento público como ferramenta de análise de políticas públicas.** Brasília, 2012.

SILVA; SANTOS; KOGA; BARBOSA, Ricardo Antonio Carvalho. **Tributação e IFRS no Brasil: Alterações na legislação do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e da COFINS, trazidas pela Lei nº 12.973/2014.** 2014. Acesso em: 14 de setembro de 2018.

SINGER, Paul. **Repartição de renda.** Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1986.

SZUSTER; CARDOSO. **Contabilidade Geral. Introdução à Contabilidade Societária.** 2011, Pág. 1-29. 3ª Edição. 2011.

TRICOTE, Thaís Caroline Pereira. **Um estudo sobre a Lei Federal nº 12.973/14 e as**

**principais mudanças na apuração do IRPJ e CSLL nas empresas Tributadas pelo Lucro Presumido.** 2017. Disponível em: <<http://intertemas.toledoprudente.edu.br/index.php/ETIC/article/view/6230>> Acesso em: 23/07/2019.

TULLOCK, G. SELDON, A.; BRADY, G. L. **Falhas de governo: uma introdução à teoria de escolha pública.** Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 2005.

ZANLUCA, *Júlio César*. **A Contabilidade e o Planejamento Tributário.** Disponível em: <[http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/contabilidade\\_planejamento\\_tributario.htm](http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/contabilidade_planejamento_tributario.htm)>. Acesso em: 21 de julho de 2019.

ZEGHAL, Daniel; MHEDHBI, Karim. *An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. The International Journal of Accounting*, v. 41, n. 4, p. 373–386. 2006. Disponível em: Acesso em: 19 de Ago. de 2019.