

Universidade de Brasília - UnB  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - FACE  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - CCA  
Bacharelado em Ciências Contábeis

**Flávio Yonekawa**

**QUEBRA DO PARADIGMA DE CONFORMIDADE CONTÁBIL FISCAL:  
Enfoque histórico**

Brasília  
2014

Universidade de Brasília - UnB  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - FACE  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - CCA  
Bacharelado em Ciências Contábeis

**Flávio Yonekawa**

**QUEBRA DO PARADIGMA DE CONFORMIDADE CONTÁBIL FISCAL:  
Enfoque histórico**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

**Orientador:**

**Professor Me. Alex Laquis Resende**

Linha de Pesquisa:

Contabilidade e Mercado Financeiro

Área:

Contabilidade Tributária

Brasília  
2014

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo  
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Mauro Luiz Rabelo  
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Jaime Martins de Santana  
Decano de Pesquisa e Pós-graduação

Professor Doutor Roberto de Góes Ellery Júnior  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor José Antônio de França  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais e Atuariais

Professor Doutor Rodrigo de Souza Gonçalves  
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Professora Mestre Rosane Maria Pio da Silva  
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço aos meus familiares pelo apoio incondicional em toda e qualquer fase da vida.

Agradeço também aos amigos da vida pelos momentos compartilhados, inclusive aqueles que entraram neste seletivo grupo durante a faculdade e ajudaram a esculpir os inesquecíveis momentos.

Agradeço, ainda, aos professores pelos conhecimentos transmitidos, especialmente ao professor Alex, pela cooperação e compreensão demonstradas ao longo desta orientação.

## RESUMO

O objetivo deste estudo é a contextualização histórica da Lei nº. 12.973/14, que extingue um período de transição, visando a analisar o impacto desta lei sobre o paradigma da conformidade contábil-fiscal. No passado, buscou-se a quebra desse paradigma por meios meramente formais, ao passo que a literatura aponta para a necessidade de alterações no contexto socioeconômico e cultural do país, possibilitando a introdução da perspectiva *Commom law*. Nesse sentido, o método utilizado foi a pesquisa bibliográfica sobre os aspectos históricos que construíram o paradigma em tela, bem como a pesquisa documental da legislação para possibilitar a análise do contexto em que a Lei nº. 12.973/14 foi publicada. Chegou-se à conclusão que a escrituração contábil não terá relação de dependência com os critérios tributários estabelecidos pela referida lei, vez que o cenário atual impôs a quebra do paradigma de conformidade contábil-fiscal.

Palavras chaves: Convergência internacional; *Commom law*; Lei nº. 12.973/14; Paradigma de Conformidade contábil-fiscal

## Sumário

1. INTRODUÇÃO .....	6
2. REFERENCIAL TEÓRICO .....	8
2.1. Convergência Interacional – Aparato normativo .....	8
2.2. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis .....	8
2.3. Medida Provisória 449/08 (convertida na Lei 11.941/09) .....	9
2.4. O Paradigma da Conformidade Contábil-fiscal .....	9
3. PROCEDER METODOLÓGICO .....	11
3.1. A descrição e justificativa da metodologia utilizada .....	11
4. DESENVOLVIMENTO .....	12
4.1. Contextualização histórica – Fisco e Contabilidade .....	12
4.2. Cenário Atual .....	14
4.3. A Quebra do Paradigma de Conformidade contábil-fiscal .....	16
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	20
REFERÊNCIAS .....	22

## 1. INTRODUÇÃO

A contabilidade no Brasil está inserida na tradição de direito romano denominada *Code law*, segundo a qual o monopólio da normatização dos critérios contábeis é do Estado. Esse cenário conferiu ao Fisco o poder de determinar quais os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação da contabilidade, criando o paradigma da Conformidade Contábil-fiscal. Nakao (2012, p. 16) define Conformidade contábil-fiscal como a relação de dependência entre a escrituração contábil e os critérios tributários de apuração do lucro.

Entretanto, segundo Martins, Martins e Martins (2007, p. 12), os conflitos de interesses gerados pelo crescimento econômico ensejaram força política de outros usuários da informação contábil, dos quais se pode citar, como principais, as instituições financeiras e os investidores.

Assim, segundo os mesmos autores (2007, p. 11), o Hibridismo Normativo surge em decorrência da elaboração de normas que atendam a interesses diversos, não apenas do Fisco. Esse cenário normativo, embora represente o início da quebra do paradigma, não é suficiente para tal, sendo necessário que se analisem outros elementos, a dizer, os contextos socioeconômico e cultural.

O Brasil se insere no Hibridismo Normativo com a edição da Lei nº. 6.404/76, cujo objetivo foi a introdução da perspectiva *Commom law*, especialmente a praticada no Estados Unidos, com proteção, sobretudo, dos interesses do investidor. Entretanto, esta lei não foi efetiva em afastar a interferência do Fisco na ciência contábil. Após esse longo período de consolidação do paradigma de conformidade contábil-fiscal, a contabilidade brasileira converge à contabilidade internacional, regida pela perspectiva *Commom law*.

Assim, diante da nova contabilidade, o Fisco se torna um usuário secundário da informação contábil (Martins, Martins e Martins, 2007, p. 19). Pela complexidade da a nova contabilidade, o Fisco instituiu um período de transição afastando temporariamente o impacto financeiro das novas receitas e despesas, até que se elabore uma lei para adequar a legislação tributária (Mello, 2011, p. 13).

O objetivo deste estudo, portanto, é a contextualização histórica da Lei nº. 12.973/14, que extingue um período de transição, visando a analisar o impacto desta lei sobre o paradigma da conformidade contábil-fiscal.

A pesquisa se justifica pelo fato de que a tentativa anterior de quebra do paradigma restou frustrada e, sendo essa nova Lei uma proposta de adequação da legislação tributária à nova contabilidade brasileira – que segue a perspectiva *Commom law* –, faz-se mister a análise do seu impacto em relação à interferência do Fisco na ciência.

Assim, operou-se a pesquisa bibliográfica com a finalidade de buscar o contexto da evolução histórica do paradigma da conformidade contábil-fiscal, e a pesquisa documental foi feita visando a atualização desta evolução, tanto normativa como contextual, até os dias atuais, fornecendo novas fontes bibliográficas para futuras pesquisas.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1. Convergência Interacional – Aparato normativo

Em 28 de dezembro de 2007 o Brasil formalizou o início do processo de convergência da contabilidade para os padrões internacionais, publicando a Lei nº. 11.638/07. Nakao (2012, p. 17) indica que o crescimento do mercado de capitais, o incremento dos investimentos estrangeiros e os movimentos favoráveis às normas IRFS resultaram na adoção das normas internacionais pelo Brasil, e essa adoção foi feita seguindo a tradição brasileira de *Code law*.

Entretanto, segundo Santos e Martins (2008, p. 28), a lei não determina a adoção de normas internacionais, mas apenas ajusta disposições legais anteriores que impediam a adoção dessas normas. A convergência de fato, pela sua natureza *Commom law*, não fica adstrita à adequação legislativa, dependendo, como se verá adiante (subtítulo 2.4), de normatização dos órgãos de iniciativa privada.

Esses autores afirmam, ainda, que a nova lei indica mudança da filosofia, postura e pensamento quanto a pelo menos 3 tópicos: primazia da essência sobre a forma, primazia da análise de riscos e benefícios sobre a propriedade jurídica e normas orientadas por princípios e não por regras excessivamente detalhadas e formalizadas.

Nesse sentido, embora exista um ponto de tangência com a tradição *Code law*, evidenciado pela necessidade de adoção dos Pronunciamentos Contábeis por órgãos reguladores, a convergência contábil determinou uma filosofia em que a essência prevalece sobre a forma, típica da perspectiva *Commom law*.

### 2.2. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis

Para efetivar o processo de convergência, o qual foi viabilizado pela nova Lei, de nº 11.638/07, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Segundo Martis, Martins e Martins (2007, p. 20), foram dadas três razões para a criação do CPC: (i) convergência internacional (redução de custos de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custos nas análises e decisões, redução de custo de capital); (ii) centralização na emissão de normas dessa natureza; (iii) representação e processo democráticos na produção dessas informações (produtores da informação contábil, auditor, usuário, intermediário, academia, governo).

Esses autores ressaltam, ainda, que a criação do referido Comitê foi um pedido de 5 entidades de direito privado, a dizer: ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas, APIMEC NACIONAL – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do

Mercado de Capitais, BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo, FIECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras” e IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

Assim, o Comitê foi criado pela Resolução nº 1.055 do Conselho Federal de Contabilidade em 2005, ou seja, durante os 7 anos de tramitação do Projeto de lei nº 3741/2000 que originou a Lei nº. 11.638/07.

### **2.3. Medida Provisória 449/08 (convertida na Lei 11.941/09)**

Segundo Coelho e Lins (2010), a defasagem gerada por 7 anos de tramitação no congresso nacional foi o principal motivo para a apresentação da Medida Provisória nº. 449 de 2008, convertida na Lei nº. 11.941/09.

Além de alterações estruturais técnicas, essa Lei determinou pelo menos outras duas alterações relevantes: (i) criação do Regime Tributário de Transição - RTT e (ii) substituição do Livro de Apuração do Lucro Contábil - LALUC

Segundo Mello (2011, p. 13), o RTT tem o objetivo de viabilizar a adoção das novas práticas contábeis estabelecidas pela convergência, pois, inevitavelmente, em muitos casos, seria gerado incremento de receitas ou redução de custos/despesas que alterariam a Base de Cálculo de tributos, gerando maiores dificuldades para o já complexo processo de convergência. Assim, o novo regime determina a neutralidade tributária temporária dessas receitas e despesas.

A substituição do LALUC foi uma conquista cujo tratamento minudenciado será feito no desenvolvimento. Aqui, cabe ressaltar que esse livro foi idealizado visando a quebrar a confusão entre técnicas contábeis e técnicas fiscais (quebra da conformidade contábil-fiscal mandatária). Segundo Martins, Martins e Martins (2007, p. 27), a escrituração inicial seria feita pela técnica fiscal e, em seguida, seria ajustada nesse livro auxiliar com o objetivo de adequá-la à técnica contábil e, assim, evidenciar balanços contábeis para fins externos não fiscais.

### **2.4. O Paradigma da Conformidade Contábil-fiscal**

Nakao (2012, p. 16), define Conformidade contábil-fiscal como a dependência do lucro contábil antes de imposto de renda em relação aos critérios de reconhecimento e mensuração para o cômputo do lucro tributável.

Nesse sentido, os critérios fiscais de reconhecimento do lucro são necessariamente determinados pela legislação tributária.

O poder regulatório do Fisco, vez que ele se apresenta como um importante órgão dentro de qualquer administração pública, culminou na interferência direta deste, inclusive mediante

instruções normativas e outros instrumentos regulatórios administrativos, nos critérios contábeis (Martins, Martins e Martins, 2007, p. 11).

Nakao (2012, p. 16) diferencia a conformidade contábil-fiscal da similaridade contábil-fiscal. Segundo este autor, similaridade pode ser definida pela correspondência entre os critérios fiscal e contábil, sem a relação de dependência existente na conformidade contábil-fiscal.

O paradigma é diferente, ainda, de *Code law*, que pode ser definida, segundo Lopes e Martins (2005, p. 52), como a tradição romana segundo a qual as normas emanam do texto legal, sendo necessária a regulação clara e específica na lei, em contraposição à tradição *Common law*, onde a norma está mais ligada aos costumes e tradições. Naquela perspectiva, a regulamentação é emitida pelo Governo, enquanto nesta, a regulamentação é emitida por órgãos de iniciativa privada.

Assim, conforme Martins, Martins e Martins (2007, p. 11), a relação de dependência do lucro contábil dos critérios fiscais é possível nos países de tradição *Code law*, onde o poder regulatório do Fisco é suficiente para ditar os critérios contábeis segundo seus interesses. Ou seja, o paradigma é fruto da referida tradição, porém, não se confunde com ela, pois são conceitos distintos.

## PROCEDER METODOLÓGICO

O objetivo principal deste estudo é a contextualização histórica da Lei nº. 12.973/14, que extingue um período de transição, visando a analisar o impacto desta lei sobre o paradigma da conformidade contábil-fiscal.

No Brasil, a conformidade foi gerada por imposições legais, entretanto, sua manutenção não depende apenas de aspectos formais, mas também do contexto socioeconômico e cultural do país (Carmo, Ribeiro e Carvalho, 2011, p. 243). De tal modo, a independência dos critérios contábeis perante o Fisco é alcançada somente em momento oportuno, a dizer, o cenário mais adequado para que a perspectiva *Common law* possa ser introduzida.

Assim, buscou-se expor a evolução legislativa do paradigma, bem como a evolução contextual em que as várias legislações foram publicadas.

Portanto, a pertinência deste trabalho se revela na medida em que analisa os vários aspectos da evolução da contabilidade perante a interação com o Fisco até o momento atual de não conformidade contábil-fiscal.

### 2.5. A descrição e justificativa da metodologia utilizada

Este trabalho compreende uma pesquisa qualitativa sobre o paradigma da conformidade contábil-fiscal, analisando o contexto histórico da recente alteração legislativa.

A abordagem qualitativa foi escolhida para que melhor se estude a complexidade do tema, bem como uma visão completa do momento atual da contabilidade. Em objetivos como este, Raupp e Beuren (2012, p. 92) destacam que a Contabilidade é uma ciência social e seu estudo quantitativo pode ser superficial.

Quanto ao objetivo, pretende-se analisar o contexto atual da contabilidade, sobre o qual existe pouco conhecimento, caracterizando a pesquisa exploratória, segundo Raupp e Beuren (2012, p. 80), busca-se, ainda, descrever a evolução do paradigma de conformidade contábil-fiscal, caracterizando a pesquisa exploratória, segundo os mesmos autores (2012, p. 81).

Quanto aos procedimentos, utilizou-se a pesquisa bibliográfica já existente sobre o contexto anterior, que estavam atualizados até 2007, após a criação do CPC. Utilizou-se, ainda, a pesquisa documental para a análise da evolução do paradigma.

O método utilizado foi a busca, no banco de teses da Capes, de artigos que versem sobre conformidade contábil-fiscal, conservadorismo e história da contabilidade. Na pesquisa documental, buscou-se os normativos no site do Palácio do Planalto, da Secretaria da Receita Federal e do Conselho Federal de Contabilidade.

### 3. DESENVOLVIMENTO

#### 3.1. Contextualização histórica – Fisco e Contabilidade

O tema conformidade contábil-fiscal mandatória, com enfoque histórico, é sempre tratado na literatura brasileira que versa sobre evolução da contabilidade, mas de forma dispersa. Devido aos fatores evidenciados em parágrafos vindouros, o Fisco se apresenta como a figura reguladora com maior interferência sobre os critérios contábeis.

Segundo Martins, Martins e Martins (2007, p. 11), essa característica – elevado poder do Fisco em normatizar a contabilidade – é partilhada por todos os países regidos pela filosofia *Code Law*. Nesses países positivistas o poder de definir os critérios contábeis é daquele que detém o poder de legislar.

De outro giro, além do Estado tributante, esses autores indicam outros dois protagonistas que usam a informação contábil: (i) os credores (instituições financeiras) e (ii) os investidores, especialmente o investidor minoritário.

Detalhando, os credores seriam os primeiros usuários externos da informação contábil. Para proteger seus interesses – adimplemento do contrato de empréstimo – foi criado um sistema normativo que responsabiliza, inclusive penalizando, o empresário quando o credor não recebe seus juros e capital. Eis que surge o Conservadorismo: para evitar uma punição por eventuais prejuízos aos credores, o empresário vai usar critérios que restrinjam e diminuam a mensuração de ativos e receitas, ao passo que se utilizará de critérios que ampliam e aumentam a mensuração de passivos e receitas, visando a manter certo nível de segurança financeira na quitação do empréstimo.

Em seguida, surge a figura do investidor como fonte de financiamento da empresa. No contexto da demanda por informação, o investidor minoritário é protagonista porque precisa de normatização contábil que diminua a assimetria de informações entre ele e o investidor majoritário.

O Estado tributante surge como terceiro protagonista, mas também como aquele que detém o poder legislativo e, por conseguinte, monopoliza a normatização dos critérios contábeis. Em um primeiro momento a reação dos outros protagonistas será de duas ordens: os investidores minoritários, pela pouca influência normativa – que somente será conquistada com o crescimento do mercado de ações –, ficam à deriva dos empresários em relação ao fornecimento de informações; os credores conseguem suprir o déficit informacional dos Balanços oficiais requerendo de seus clientes informações adicionais, não constantes das demonstrações contábeis oficiais.

Em um segundo momento, continuam os autores, essa situação se torna inviável: o crescimento da economia – indicando maior movimentação financeira – e crescimento do mercado de ações – indicando crescimento da força dos investidores minoritários – ameaçam o monopólio do Estado tributante sobre as informações contábeis oficiais. Surge, então, o chamado Híbridismo Normativo, onde se tem a tentativa de conciliar os vários interesses.

Este momento foi especialmente marcado no Brasil pela publicação da Lei de nº 6.404 de 1976, a Lei das Sociedades por Ações.

Schimdt e Santos (2008, p. 150) confirmam que o ano de 1976 marcou o início de uma nova fase para o desenvolvimento da Contabilidade brasileira.

Sobre o enfoque da presente análise, um artigo da referida lei deve ser destacado. O art. 177, no parágrafo 2º, assim enunciava:

§2º A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras

Lopes de Sá (1978, p. 67), indica que a era evidente o intuito do legislador em separar a contabilidade dos critérios impostos pelo Fisco, devendo estes ser atendidos em livros auxiliares.

Iudícibus *et al* (2013, p. 2) ressalta que a influência dos critérios fiscais trouxe à contabilidade algumas contribuições importantes, mas foi negativa na medida em que impediu que a adoção prática de princípios contábeis. Assim, a separação proposta pela Lei nº 6.404/76 seria vantajosa.

Entretanto, como se sabe, essa separação, típica do *Common law*, não foi efetiva. Segundo Martins, Martins e Martins (2007, p. 19) a posição do Fisco aliada à falta de insurgência da classe contábil culminou na ineficiência do referido artigo da nova lei.

Por outro lado, também as técnicas dispostas na lei que marcaram a evolução contábil brasileira foram ficando defasadas, e a codificação impedia que as evoluções fossem adotadas pela contabilidade brasileira (Martins, Martins e Martins, 2007, p. 12).

Esse é o contexto que marcou uma fase da contabilidade. Coelho e Lins (2010, p. 180) nomeiam esse período – 1970 a 2007 – de “fase de estruturação normativa”. O período subsequente, marcado pela publicação da Lei nº. 11.638 em 28 de dezembro de 2007, é nomeado por esses autores de “fase de internacionalização”.

### 3.2. Cenário Atual

Embora o ano de 2007 seja o ano atribuído pelos doutrinadores como o início da internacionalização, tem-se, com efeito, que a Lei nº. 11.638/07 é fruto de um projeto formalizado em 2000.

Conforme explicam Coelho e Lins (2010, p. 16), essa defasagem gerada pelos 7 anos de tramitação no Congresso Nacional foi o principal motivo da elaboração da Medida Provisória nº 449, publicada no final de 2008 e convertida na Lei nº 11.941 em 2009.

Como se sabe, a Lei nº 11.941/09 criou o Regime Tributário de Transição, que se tornou obrigatório em 2010. Durante esse período, os contadores puderam aplicar o padrão internacional sem ter a preocupação de que estariam aumentando ou diminuindo a carga tributária da empresa. Nesse sentido, Iudícibus *et al* (2013, p. 2) consagra que a criação do RTT foi uma “inestimável contribuição” da Receita Federal para o processo de convergência, afastando os impactos tributários possíveis diante das novas receitas e despesas.

Além do RTT, a Lei nº. 11.941/09 determinou que os critérios contábeis devam ser obedecidos nos livros oficiais e os critérios fiscais, em livros auxiliares. Isso porque a Lei 11.638/07 determinava justamente o contrário. Convém maior detalhamento nesse ponto.

Da mesma forma que a redação originária da Lei 6.404/76 pretendeu a adoção da filosofia norte-americana de *common law*, a Lei 11.638/07 pretendeu a adoção dos padrões internacionais, também baseados no *common law*. Entretanto, diante do fracasso daquela lei, esta lei estabeleceu outra redação para o parágrafo 2º do art. 177:

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

[...]

§ 2º As disposições da lei tributária ou de legislação especial sobre atividade que constitui o objeto da companhia que conduzam à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações não elidem a obrigação de elaborar, para todos os fins desta Lei, demonstrações financeiras em consonância com o disposto no caput deste artigo e **deverão ser alternativamente observadas mediante registro:**

I – em livros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil; ou

II – **no caso da elaboração das demonstrações para fins tributários, na escrituração mercantil**, desde que sejam efetuados em seguida lançamentos contábeis adicionais que assegurem a preparação e a divulgação de demonstrações financeiras com observância do disposto no caput deste artigo, devendo ser essas demonstrações auditadas por auditor independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários. (Grifo nosso)

Como se vê, as disposições tributárias devem, segundo essa redação, ser registradas na escrituração mercantil, e após, devem ser feitos lançamentos contábeis adicionais para que se obedeça aos princípios contábeis geralmente aceitos. Segundo Martins, Martins e Martins (2007, p. 26), a metodologia do LALUC surgiu para superar a alegação da Secretaria da Receita Federal de que a metodologia do LALUR, que ensejaria grande quantidade de lançamentos, dificultaria o trabalho de fiscalização.

Entretanto, entre os anos de 2000, ano do Projeto Lei que deu origem a Lei 11.638/07, e de 2008, ano da Medida Provisória que originou a Lei 11.941/09, ocorreram vários fatos que levaram a restauração da metodologia original – em que o critério fiscal é atendido em livros auxiliares.

Alguns fatos que ocorreram nesse período devem ser examinados. Um deles foi a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis pela Resolução nº. 1.055 do Conselho Federal de Contabilidade em 2005. Além das entidades fundadoras (ABRASCA, APIMEC NACIONAL, BOVESPA, FIPECAFI e IBRACON) o CPC tem como convidados vários órgãos estatais reguladores. O principal deles, para a presente análise: a Secretaria da Receita Federal.

Além da participação da SRF da emissão de pronunciamentos técnicos, outro fato relevante desse período é o surgimento do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED em 2007, como parte do Programa de Aceleração de Crescimento (PAC) do Governo Federal. Esse sistema modernizou a sistemática de cumprimento das obrigações acessórias tributárias, facilitando o trabalho da receita.

Importante ressaltar que a internacionalização foi possibilitada – e não operada – pela Lei 11.638/07. Isso indica a quebra do paradigma de *Code law*: a nova lei não pretendia operar a internacionalização, mas sim alterar o sistema normativo que restringia ao Estado o poder de normatização.

Exemplo disso é a substituição do LALUC pelo LALUR, evidenciando o amadurecimento do Brasil para receber um conceito – critérios fiscais obedecidos em livro auxiliar – tipicamente do *Common Law* (Martins, Martins e Martins, 2007, p. 15)

Dessa feita, o atual cenário que a pesquisa bibliográfica e documental buscou evidenciar deve ser destacado em 3 aspectos: (i) fortalecimento da classe dos contadores e aproximação destes com os órgãos reguladores, inclusive com a Receita Federal; (ii) dinamização e crescimento da economia, com maiores fluxos financeiros e fortalecimento do mercado de ações; (iii) introdução da perspectiva *Common law* no cenário dominado pela perspectiva *Code law*.

### 3.3. A Quebra do Paradigma de Conformidade contábil-fiscal

Cumprido, após explanação do contexto histórico e atual, analisar especificamente o paradigma, da formação até o cenário atual.

Conforme análise de Martins, Martins e Martins, (2007, p. 11), o Estado tributante surge na evolução da contabilidade em países de tradição *Code law* como um usuário conflitante com os demais, uma vez que o atendimento ao seu interesse significa apropriação do sistema regulatório que normatiza a contabilidade, ao contrário do que ocorre no *Common law*, onde o Fisco é visto apenas como um usuário especial, necessitando de balanços específicos.

Ato contínuo, após a apropriação do sistema regulatório pelo Estado tributante, a manutenção dessa perspectiva *Code law* se desvincula da questão normativa. Nesse sentido, Carmo, Ribeiro e Carvalho (2011, p. 243) apontam que a convergência de fato dos países *Code law* ao IFRS, não é possível apenas pela adequação regulatória, mas depende também de aspectos culturais e institucionais.

Prova disso é o fracasso da Lei nº 6.404/76 na tentativa de quebrar o paradigma de conformidade contábil-fiscal, pois não foi acompanhada de uma reviravolta no contexto socioeconômico e cultural.

Outro indício da consolidação do paradigma é o estabelecimento do LALUC pela Lei nº 11.638/07: diante do conflito pelo monopólio da normatização contábil, a contabilidade, enquanto ramo do conhecimento, vê-se obrigada a renunciar a aplicação da nova contabilidade na escrituração mercantil controlada pelo Fisco, e se usa de livros auxiliares para alcançar a divulgação de balanços seguindo a técnica contábil internacional.

Como apontam Martins, Martins e Martins (2007, p. 12), o monopólio do Estado tributante na normatização contábil não resiste por muito tempo. O crescimento da economia gera o fortalecimento de outros agentes. No caso brasileiro, o impacto desses novos agentes, principalmente o profissional contábil, foi fundamental para a quebra do paradigma. Nos países onde o profissional possui pouca força política, a contabilidade tende a evidenciar demonstrações com pouco conteúdo informacional relevante para os usuários (Lopes, 2002, p. 73, *apud* Ball et al, 2000)

Por outro lado, o Fisco, motivado pela oportunidade de gerar majoração das receitas do Estado, teve também um papel fundamental nesse processo. Como se sabe, entre a publicação e a elaboração do projeto da Lei nº. 11.638/07, passaram-se 7 anos. Nesse ínterim, além da ocorrência dos fatos citados anteriormente contribuíram para a restauração da metodologia do LALUR, tem-se que o próprio Fisco desejou a revogação da metodologia do LALUC e, usando

do seu poder regulador, o fez através de um instrumento legislativo do Poder Executivo, a medida provisória.

Essa revogação tem ligação direta com a instituição do RTT: os ajustes feitos no LALUR dependem da adequação da legislação tributária aos novos critérios contábeis. Entretanto, conforme explicitado abaixo, a complexidade desses critérios impossibilitou a imediata adequação da legislativa tributária, ensejando um período de transição, que durou pelo menos 5 anos – de 2010, quando o regime transitório se tornou obrigatório, até 2015, quando a Lei n°.12.973/14 entra obrigatoriamente em vigor.

A exposição de motivos da Medida Provisória n°. 449, no item 8, ao justifica a adoção do RTT, esclarece que é necessária porque remove a insegurança jurídica que foi gerada, segundo o legislador do referido diploma legal, pela complexidade dos novos critérios contábeis e pela vacância da lei tributária, determinando a neutralidade transitória das novas receitas e despesas.

Sobre a vacância da lei, cabe ressaltar que essa adequação da legislação tributária não era prevista pela Lei 11.638/07. Isso porque, na sistemática do LALUC, a adoção dos critérios internacionais seria feita em livro auxiliar e não teria efeito tributário, nos seguintes termos:

§ 7º Os lançamentos de ajuste efetuados exclusivamente para harmonização de normas contábeis, nos termos do § 2º deste artigo, e as demonstrações e apurações com eles elaboradas **não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários.**

(Grifo nosso)

Assim, após atender os critérios fiscais na escrituração fiscal, a nova contabilidade seria atendida em livro auxiliar, efetuando-se os ajustes necessários para a evidenciação, e o Fisco não poderia mais exercer seu poder tributador sobre esses livros. Com o advento da Medida Provisória n°. 449/08, o afastamento do efeito tributário se tornou transitório, o que ensejou, inclusive, a edição da Medida Provisória n°. 627 de 2013, convertida na Lei n° 12.973/14.

Nesse sentido, é possível inferir que a quebra do paradigma deve-se também ao oportunismo do Fisco, que viu nas novas receitas e despesas geradas pela convergência uma forma de arrecadar mais tributos, culminando na revogação do referido dispositivo legal – que afastava a incidência de tributos sobre as novas receitas e despesas – e na restauração da sistemática do LALUR.

Após essa análise contextual, faz-se mister a sistematização da evolução normativa que culminou na quebra do paradigma de conformidade contábil fiscal, nos termos abaixo assinalados:

Quadro 1: Histórico normativa da Quebra do Paradigma Contábil-Fiscal.

Ano	Legislação	Conteúdo	Análise
1976	Lei 6.404/76 (Lei das S/A)	Introduziu a perspectiva do <i>Commom law</i> norte americana.	Codificou a contabilidade praticada nos EUA. Quebra formal do paradigma.
1977	Decreto-lei nº. 1.598	Criação do livro auxiliar fiscal (Livro de Apuração do Lucro Real)	Sem eficácia plena.
2000	PL nº 3741 (Lei nº. 11.638/07)	Possibilitou a convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais; Estabeleceu a sistemática do LALUC.	Quebra forma do paradigma. Possibilitou a introdução da contabilidade de perspectiva <i>Commom law</i> .
2005	Resolução nº. 1055 do CFC	Criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis	Representa a força dos profissionais contábeis.
2007	Decreto-lei nº. 6.022	Criação do Sistema Público de Escrituração Fiscal	Representa a celeridade e facilidade na fiscalização pelo Fisco.
2008	MP nº. 449/08 (Lei nº. 11.941/09)	Instituiu o RTT; Restaurou a sistemática do LALUR.	Revogou a não tributação do novo resultado.
2013	MP nº 627/2013 (Lei nº. 12.973/13)	Adequa a legislação tributária; Extingue o RTT.	Determina o fim do regime de transição e consolida a quebra do paradigma.
2013	IN RFB nº 1.422/13	Dispões sobre o ECF	Institui o livro auxiliar fiscal em formato digital.

Fonte: Própria

A Lei 12.973/14, resultado da conversão da Medida Provisória nº. 627/13, adequa a legislação tributária aos novos critérios contábeis. Inevitavelmente, muitos critérios terão influência sobre a contabilidade. Entretanto, conforme Exposição de Motivos, item 4, o referido diploma legal tem por finalidade, entre outras, “estabelecer uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL, a partir de ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal”.

Assim, tem-se que o texto legal escrito, ressalta-se, pela própria Receita Federal do Brasil, foi motivado pelo interesse em afastar a forma atual de apuração do IRPJ, segundo a qual a escrituração contábil possui uma relação de dependência com os critérios tributários de apuração do lucro.

Sucessivamente, um mês após a publicação da Medida Provisória nº 627/13, o FISCO publica a Instrução Normativa nº. 1.422, instituindo a Escrituração Contábil Fiscal, cujo objetivo é o mesmo do LALUR, qual seja, a adequação da escrituração mercantil aos critérios tributários em um livro auxiliar, diferindo deste pelo fato de ser transmitido digitalmente ao SPED. Cabe ressaltar que durante o RTT, os contadores foram submetidos a uma sistemática semelhante, através da escrituração do FCONT, o livro auxiliar, também digital, onde as novas receitas e despesas eram neutralizadas para atender aos critérios fiscais.

Regulado o livro auxiliar fiscal e publicado o interesse do Fisco em manter-se inerte no que tange a interferência na ciência contábil, conclui-se que o cenário atual da contabilidade ultrapassou aquele perante o qual a Lei nº. 6.404/76 foi publicada. Isso porque a estrutura normativa não apenas formalizou a quebra do paradigma, como também regulamentou os instrumentos pelos quais a nova perspectiva, do *Common law*, será praticada. Essa regulamentação somente foi possível porque, conforme explicitado anteriormente, ocorreram alterações profundas no contexto socioeconômico e cultural do Brasil.

Dessa feita, tem-se posto o cenário atual da contabilidade brasileira, através do qual buscou-se enfatizar os pontos relevantes para a análise do paradigma de conformidade contábil-fiscal.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo foi cumprido, vez que se demonstrou que o impacto da Lei 12.973/14 sobre o Paradigma: a lei demonstra a efetivação da quebra do paradigma, uma vez que representa sua consolidação – em termos normativos – do cenário que possibilitou a introdução da filosofia *Commom law* no Brasil.

Cabe ressaltar que essa consolidação não foi possível quando da primeira tentativa de quebra do paradigma, como advento da Lei n°. 6.404/76. Assim, a separação entre critérios fiscais e critérios contábeis na escrituração mercantil marca o início de uma nova fase da contabilidade, onde os profissionais terão a oportunidade de exercer efetivamente sua ciência, sem a subordinação aos critérios estabelecidos pelo Fisco.

A análise qualitativa escolhida para estudar esse tema se mostrou acertada, na medida em que permitiu uma visão ampla e consolidada do novo cenário contábil. Segundo Carmo, Ribeiro e Carvalho (2011), a análise do contexto se mostra relevante para a presente análise, quando a mera constatação quantitativa da dependência da escrituração contábil dos critérios fiscais é inconclusiva.

Sobre a filosofia *Code law*, cabe ressaltar que a superação dessa perspectiva é uma tendência mundial. Segundo Gomes (2009), os valores de justiça e democracia justificam o crescimento do direito consuetudinário (*commom law*) no Brasil.

Lopes e Martins (2005, p. 52), afirmam que a tradição *Code law* coexiste com a *Commom law*. Assim, embora a aquela tradição ainda seja predominante no Brasil, a introdução da perspectiva *Commom law* pela convergência ensejou a quebra do paradigma.

Conclui-se, portanto, que embora a tradição *Code law* ainda influencie a normatização contábil, a quebra do Paradigma de Conformidade Contábil-fiscal se consolidou, após as alterações legislativas, devido aos seguintes motivos: (i) fortalecimento da classe dos contadores; (ii) dinamização e crescimento da economia; (iii) introdução da perspectiva *Commom law*; (iv) modernização dos instrumentos de fiscalização tributária; (v) oportunismo do Fisco.

Este trabalho contribuiu com a literatura sobre a evolução contábil brasileira por meio da evidenciação do cenário em que a Lei n°. 12.973/14 foi publicada, qual seja, a extinção do período transitório de tributação.

Sugere-se que trabalhos futuros analisem comparativamente o processo de convergência brasileiro com o de outros países, percebendo as peculiaridades da evolução contábil de cada

país até o momento da convergência e determinando se esses aspectos são determinantes para prejudicar a globalização da contabilidade.

## REFERÊNCIAS

Beuren, Ilse Maria (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

Brasil. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 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: 9 jun 2014.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 6.022 de 22 de janeiro de 2007. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm)>. Acesso em: 9 jun 2014.

\_\_\_\_\_. Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm)>. Acesso em: 9 jun 2014.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11638.htm)>. Acesso em: 9 jun 2014.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm)>. Acesso em: 9 jun 2014.

\_\_\_\_\_. 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: 9 jun 2014.

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº. 449 de 3 de dezembro de 2008. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Mpv/449.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Mpv/449.htm)>. Acesso em: 9 jun 2014.

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº. 627 de 11 de novembro de 2013. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm)>. Acesso em: 9 jun 2014.

Carmo, Carlos H. S.; Ribeiro, Alex M.; Carvalho, Luiz N. G. de. Convergência de fato ou de direito? A influência do sistema jurídico na aceitação das normas internacionais para pequenas e médias empresas. Revista de Contabilidade e Finanças USP, vol. 22, nº 57, p. 242-262, set./out./nov./dez., 2011.

Coelho, Cláudio U. F. Teoria da Contabilidade: abordagem contextual, histórica e gerencial. São Paulo: Atlas, 2010.

Conselho Federal de Contabilidade. Resolução nº. 1.055/2005, de 24 de agosto de 2005. Disponível em <[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2005/001055](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055)>. Acesso em: 9 jun 2014.

Gomes, Matheus Barreto. Precedentes judiciais: legitimação pelo procedimento. 2009. 179 f. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-graduação em Direito, Faculdade de Direito, UFBA, Bahia. 2009.

Iudícibus, Sérgio de; Martins, Eliseu; Gelbecke, Ernesto R.; Santos, Ariovaldo dos. Manual de Contabilidade Societária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

Lopes, Broedel Alexandro. A Informação contábil e o Mercado de capitais. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

Martins, Eliseu; Martins, Vinícius A.; Martins, Éric A. Normatização Contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. Revista de Informação Contábil, vol. 1, nº 1, p. 7-30, set, 2007.

\_\_\_\_\_; Santos, Ariovaldo dos. Alguns pontos da Lei 11.638 e a internacionalização da contabilidade brasileira. IBF News. Mar, 2008.

Mello, Helio Rieger de. Lucros contábil e fiscal: efeitos do regime tributário de transição – RTT. 2011. 87 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, USP, São Paulo. 2011.

Nakao, Sílvio H. A adoção de IRFS e o legado da conformidade contábil-fiscal mandatória. 2012. 62 f. Tese (Livre-Docência). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, USP, São Paulo. 2012.

Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2013/in14222013.htm>>. Acesso em: 9 jun 2014.

Sá, Antônio Lopes de. Aspectos contábeis da nova Lei das S.A. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1978.