

UM OLHAR SOBRE A HARMONIZAÇÃO CONTÁBIL NO BRASIL À LUZ DA TEORIA HABERMASIANA

A LOOK AT BRAZILIAN ACCOUNTING HARMONIZATION UNDER A PERSPECTIVE OF HABERMAS' THEORY

José Paulo Cosenza¹
Luiz da Costa Laurencel²

Resumo: Este trabalho oferece uma perspectiva crítica ao processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais. A introdução de novos padrões contábeis para reconhecimento, mensuração e divulgação das informações econômico-financeiras constitui-se num grande desafio para a comunidade contábil brasileira, já que acarreta importantes mudanças de comportamento na conduta técnica profissional e implica em profundas alterações no conjunto regulatório brasileiro. O artigo enquanto ensaio teórico de dimensão interdisciplinar tem como objetivo apresentar e discutir questões associadas à execução do processo brasileiro de adequação contábil às normas contábeis internacionais, tendo como foco a teoria da ação comunicativa do filósofo e sociólogo alemão Jürgen Habermas. Para isso, realiza-se pesquisa de caráter exploratório-descritivo, onde se efetua a revisão da literatura sobre os principais lineamentos formulados pelo referido autor *vis-à-vis* ao processo de implantação dos novos pronunciamentos contábeis. O estudo permite concluir que os pressupostos do paradigma de comunicação da filosofia habermasiana não foram cumpridos, o que pode dificultar a que os contadores assumam uma postura crítica constante frente a suas práticas.

Palavras-chave: História da Contabilidade; Práticas contábeis; Padrões contábeis; Teoria contábil; Teoria de Habermas.

Abstract: This paper provides a critical view of Brazil's convergence to international standards of accounting practices. The introduction of new accounting standards for recognition, measurement and disclosure of economic and financial information is to be a major challenge for the Brazilian accounting community, already causing major behavioral changes in the professional technical conduct and requiring considerable changes in the Brazilian regulatory set. The article, as a theoretical essay with an interdisciplinary perspective, aims to present and discuss issues associated to the implementation of the Brazilian process of adequate accounting along international accounting standards, focusing on the theory of communicative action of the German philosopher and sociologist Jürgen Habermas. In order to do this, an exploratory and descriptive research was undertaken; comparing the literature review on the main guidelines formulated by this author *vis-à-vis* the implementation process of new accounting pronouncements. The study concludes that the assumptions of the paradigm of Habermas' philosophy of communication have not been met, which may prevent accountants to assume a critical stance against their normal practices.

Keywords: Accounting history; Accounting practices; Accounting standards; Critical accounting; Habermas theory.

¹ Doutor em Contabilidade e Finanças pela *Universidad de Zaragoza*, Espanha, jcosenza@vm.uff.br

² Doutor em Engenharia de Produção pela Coppe/UFRJ, l laurencel@terra.com.br

Editado por Juliana Matos de Meira. Recebido em 22/04/2011. Avaliado em 23/12/2011. Reformulado em 03/01/2012. Recomendado para publicação em 10/01/2012. Publicado em 07/02/2012.

1 Introdução

Ultimamente, tem ocorrido um acelerado esforço global de ajustamento contábil, visando adequar as normas contábeis locais ao cenário econômico mundial de mercados internalizados e unificados. Esse movimento tem como principal objetivo padronizar as demonstrações contábeis numa linguagem única, universal, introduzindo regulações de cunho internacional capazes de harmonizar as práticas contábeis dos países numa modelagem comum a todos.

O Brasil aderiu a esse direcionamento, comprometendo-se formalmente, mediante a assinatura de um “memorando de entendimentos” entre suas principais entidades responsáveis pela edição de regras contábeis e o *International Accounting Standard Board* (IASB). Em função deste acordo, as regulamentações contábeis estabelecidas a partir da promulgação da Lei nº 11.638/07, de 27 de dezembro de 2007, alinharam-se com a orientação mundial de adequar a elaboração das demonstrações contábeis das companhias abertas brasileiras consoantes aos padrões contábeis internacionais adotados nos principais mercados de valores mobiliários do Mundo.

No entanto, contrariamente ao que apregoam os estudos sobre processos de mudança, as ações brasileiras foram conduzidas de forma impositiva e acelerada pelas instâncias responsáveis pela elaboração das normas contábeis no País. Conseqüentemente, não houve a devida adaptação e preparação da classe contábil para este novo contexto, o que talvez possa prejudicar a criação de um senso de identidade e compreensão contextual para mudança de cultura e clima social, conforme apontado na teoria da ação comunicativa de Jürgen Habermas discutida neste artigo.

Sob este cenário, entende-se que o atual processo de adequação brasileira às normas contábeis internacionais foi conduzido de forma imprópria e inoportuna, já que o planejamento das mudanças não contemplou previamente uma política educacional consolidada e harmonizada em nível nacional. Em outras palavras, não houve preocupação com a estratégia de mudança das crenças, atitudes, valores e estrutura cultural normativa dos contabilistas e empresários do País, de modo que o processo de adaptação a essas novas práticas contábeis fosse menos desgastante e traumatizante para os envolvidos. Por contemplar aspectos dinâmicos associados a novos mercados, tecnologias, desafios gerenciais e devido ao próprio ritmo vertiginoso das mudanças, pode ser que não se consiga dar a efetiva resposta às mudanças fomentadas, tendo em vista o grau de complexidade implícito nesse processo de convergência contábil.

Neste artigo utilizam-se os fundamentos de uma das teorias habermasianas para analisar o processo de adequação da Contabilidade brasileira às denominadas *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e comentar os principais aspectos decorrentes da implantação dessas novas regras contábeis no País. Na prática, ao determinar o emprego do conceito de valor justo (*fair value*) e a aplicação dos pronunciamentos contábeis elaborados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), a harmonização das normas contábeis no Brasil implica em um rompimento da cultura contábil brasileira sobre a forma de contabilizar a valoração dos fatos patrimoniais, ou seja, priorizar a essência sobre a forma.

Por se tratarem de inovações, esses pronunciamentos contábeis parecem gerar várias dúvidas e polêmicas, já que introduzem novas perspectivas de reconhecimento, classificação, mensuração e divulgação contábil de ativos e passivos e demais componentes que afetam o patrimônio. Daí a importância de se relacionar essa marcha institucional de adequação contábil com o processo

educacional contábil a partir da perspectiva de ação comunicativa proposta por Habermas (1984 e 1987).

Nesse sentido, o artigo tem dois objetivos principais: i) manifestar que não houve a devida preparação da classe contábil para esse processo de mudança; e ii) demonstrar que as novas normas foram implantadas precipitadamente de modo impositivo. Tais fatos contrariam os atributos assinalados na teoria habermasiana, já que se ignoram as restrições às transformações necessárias para a adequação a essa nova realidade contábil brasileira e se desconhecem as forças impulsionadoras de mudanças. As novas regras contábeis introduzidas no País implicam num processo de comunicação que acarreta ruptura de um traço cultural empresarial brasileiro dominado pelo aspecto fiscal-normativo, implantando novas práticas contábeis pautadas fundamentalmente em aspectos de mercado.

Portanto, tomando como base os pressupostos de Habermas (1984 e 1987) em sua teoria da ação comunicativa, o artigo representa um ensaio teórico crítico ao atual processo de adequação contábil brasileiro às normas internacionais de Contabilidade. Esta perspectiva crítica se contrapõe à visão teórica do *mainstream*, fortemente alicerçada na abordagem normativa positivista.

Nesta linha de raciocínio, o trabalho contextualiza, no âmbito do processo brasileiro de harmonização contábil, o pensamento de Habermas (1976, 1984, 1987 e 1992), mais particularmente sua teoria da ação comunicativa. Para isso, relata-se que a harmonização das normas brasileiras foi conduzida sem a devida adaptação da classe contábil (profissionais, acadêmicos e estudantes) e sem a correspondente capacitação e treinamento para adaptação às novas mudanças.

Foram elaborados vários pronunciamentos contábeis, além de orientações e interpretações técnicas, divulgados em sua grande maioria até o final do ano de 2009, com obrigatoriedade de aplicação imediata pelas empresas de capital aberto a partir do exercício social de 2010. Por não ter havido o devido processo de adaptação da classe contábil às mudanças trazidas pela adequação das práticas contábeis brasileiras às normas IFRS, vive-se um momento crítico e peculiar onde a grande maioria dos profissionais ainda desconhece o inteiro teor das novas regras contábeis, os cursos de formação contábil têm suas grades curriculares desatualizadas dessa nova realidade e os próprios organismos reguladores mostram ainda divergências e fragilidades sobre determinados aspectos na aplicação das referidas normas contábeis em alguns segmentos econômicos.

Como procedimento metodológico, foi empregado no desenvolvimento do artigo, conforme Lakatos e Marconi (1991), o método dedutivo, embasado em técnica de documentação indireta e pesquisa bibliográfica a partir de materiais consonantes com os objetivos estabelecidos. Além da presente introdução, este artigo tem mais seis seções compondo sua estrutura. Primeiramente é feita uma apresentação do referencial teórico de Habermas que sustenta o tema discutido no texto. Em seguida, se efetua uma sucinta consideração sobre a teoria contábil, comentando-se perspectivas alternativas à abordagem dominante. Na seção a seguir, analisam-se os principais aspectos implícitos no processo de adequação das práticas contábeis brasileiras, com ênfase no marco regulatório e suas implicações na conduta profissional. A seção seguinte faz uma analogia

sobre o papel da Contabilidade sob a ótica dos postulados da teoria da ação comunicativa de Habermas. Na seção 6, efetua-se um breve diagnóstico sobre o processo brasileiro de conversão ao padrão contábil internacional e suas consequências já diagnosticadas. Finalmente, na última seção, apresentam-se as conclusões e considerações finais sobre o assunto, seguidas das referências bibliográficas utilizadas na análise do tema pesquisado.

2 Atributos implícitos na teoria habermasiana

Não há dúvida de que a regulação contábil está intimamente vinculada com uma forma de legitimação que é, concomitantemente, decorrente da ação política e da competência técnica. É a atuação orquestrada destes dois polos, agindo perante uma categoria de atores sociais definidos *a fortiori* e obedecendo à lógica de uma plêiade de processos, quem permite que uma pseudolegitimidade venha a se instaurar. Uma primeira análise da literatura contábil permitiu encontrar artigos que denunciam a privatização da regulação contábil nos países membros da Comunidade Europeia (ver COLASSE, 2005; CAPRON e CHIAPELLO, 2005; CHIAPELLO e MEDJAD, 2009). Essas críticas devem-se ao fato de a União Europeia ter, a partir de 2002, recorrido à subcontratação privada, no caso o IASB (um organismo privado que, até então, não tinha mandato público), para a condução do processo de regulação contábil aplicável aos seus estados membros. Segundo os citados autores, esta transferência de poder foi bem ampla, indo além das formas usuais de delegação ao setor privado.

Para Arrington e Watkins (2002, p. 143), a Contabilidade é um mecanismo para a realização do poder político. Primeiramente porque auxilia os agentes econômicos no conhecimento das ações que irão aumentar seus interesses econômicos particulares (a função informativa da Contabilidade). Segundo porque tem, também, um papel governamental como um dos meios pelos quais as relações civis de trocas são definidas e aprovadas, os contratos são escritos, as questões jurídicas e legalistas são julgadas, e pelo qual o cumprimento dos direitos e responsabilidades está definido e controlado (por exemplo: direitos de propriedade, controle do processo de trabalho e da auditoria).

Os sistemas de regulação contábil estão diretamente relacionados com a especificidade das estruturas jurídicas, econômicas e sociais de cada país, assim como a competência quanto ao tópico dos profissionais da Contabilidade. Em um contexto nacional, é o poder público quem ordena os procedimentos da vida econômica à qual a Contabilidade, como prática do exercício profissional, está atrelada. Já no âmbito internacional, os arranjos e acordos entre atores públicos e privados, mediados por interesses de uma política externa, geram inserção em aparelhos políticos obrigatoriamente policêntricos (FRANKEL e HØJBJERG, 2007).

Como afirmou Bertold Bretch, “*não basta ver, é preciso saber olhar*”. Nota-se que a harmonização contábil efetuada no Brasil foi conduzida com muita pressa e brevidade. Uma forma de retratá-la seria o estudo da gênese da governança, vista como articulação da competência técnica e do caráter político, definindo um *corpus* político, capaz de mostrar o vínculo entre os sistemas relacionais estruturados pelas relações de força entre atores políticos e instituições.

Portanto, a regulação contábil realizada no Brasil pode ser estudada através da análise dos objetivos políticos, dos organismos e da divisão social do trabalho, englobando órgãos de classe e unidades de ensino. Nessa vinculação tem-se o modo de articulação político. Já a competência

técnica é representada pela adoção das normas emanadas do IASB e disseminadas nacionalmente pelo CPC, com o respaldo das instituições reguladoras, em especial da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

A análise da regulação contábil através do arcabouço teórico de Habermas (1976, 1984, 1987 e 1992) permite efetuar uma taxonomia habermasiana, almejando-se explicitar os modelos decisórios, tecnocráticos ou pragmáticos empregados na Contabilidade brasileira. Sob essa ótica, a problemática continua a ser em relação aos três mundos definidos por esse autor, com as ações comunicativas associadas aos temas primordiais e os atos de fala fornecendo a explicação da afirmativa, cuja meta é fazer uma afirmação referente ao mundo, ou melhor, à totalidade das instituições onde afirmações verdadeiras são factíveis. É um mundo ontológico, segundo o pensamento habermasiano.

Contudo, a linguagem não é utilizada apenas em assertivas construídas, mas, também, em sentenças com distintas finalidades. Logo, é possível distinguir outros dois mundos: o social das normas, regras formais e convivência social (mundo do sistema) e o subjetivo dos afetos, sentimentos e vivências (mundo da vida). É nesta arena que a intersubjetividade humana opera, com a linguagem sendo o elemento aglutinante. A ação comunicativa se produz através do diálogo entre estes dois mundos, aproximando-os.

No caso específico deste artigo, a competência técnica cria um discurso, o da legitimidade dos pronunciamentos. Como produtos finais da linguagem normativa da harmonização contábil, a qual através do discurso político da necessidade da mudança busca a legitimação da razão de ser da regra e do novo aparato jurídico como linguagem da ação política, fazendo surgir, então, a interação que se consolida como fato confirmado. A forma de escapar deste solipsismo é questionando a legitimidade através do discurso da negação, que, como ação comunicativa leva ao entrelaçamento dos três mundos.

A articulação dos dois polos não pode prescindir dos *players* e dos processos. Uma mutação no contexto jurídico engloba os advogados, economistas, contadores e executivos (como tomadores de decisão) a qual é referendada por um ente normativo que dissemina a informação e busca alterar a cultura predominante. Os processos decorrentes de órgãos de classe, instituições de ensino e entidades regulamentadoras acabam por transformar uma pesquisa-ação de legitimidade em uma forma sutil de dominação [Exemplos: Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), universidades e entidades como Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco Central do Brasil (BACEN), Secretaria da Receita Federal (SRF), Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), dentre outros].

Não se pode esquecer que há uma distinção entre economia pública e economia política e que a legitimidade pode vir a ocorrer por um processo de aceitação (um *due process*). Isto significa que os diferentes partícipes do processo de comunicação garantem seu desinteresse ou independência via aceitação tácita do *status quo*. Ou melhor, parte (ou toda) da legitimidade política decorre da aceitação da norma *in totum*. Para Nobes (1983) o grau e as formas de intervenção do Estado na regulação contábil apresentam enormes disparidades. A passagem de políticas redistributivas, geradas via intervenção direta (por exemplo, no Brasil, o Programa de

Aceleração do Crescimento - PAC), para políticas indiretas, como de descentralização federativa, torna a tomada de decisão mais complexa, alongando o horizonte de projetos públicos (o *forward looking*). Há uma interpenetração e integração de uma pluralidade de métodos na esfera pública quando o Estado permite uma governança em níveis múltiplos.

Não é possível escamotear a participação público-privada. Este esboço de classificação remete à tipologia criada por Habermas (1984) em resposta às críticas de Marcuse (1982) nos anos 60 à Ciência como forma de instrumentalização do comportamento humano e essência da Sociedade Capitalista moderna. Para Habermas há três modelos para a tomada de decisão, relacionados com as ideias de racionalidade de Max Weber (1864-1920): i) os decisórios; ii) os tecnocráticos; e iii) os pragmáticos. Na primeira instância o papel do especialista é anuviar a incerteza do político, permitindo uma informação mais confiável e fornecendo um conjunto de alternativas. Para isso há plena subordinação da competência técnica. Esta situação é invertida na segunda instância, já que para um problema político qualquer, o especialista possui a solução. Por exemplo, uma norma contábil ao solucionar uma problemática tributária, a legitimidade passa a ser, então, alcançada de forma institucional.

Há uma polaridade entre estas duas instâncias, o que remete à necessidade do tertio. Habermas (1984) irá evitar tanto a comunicação recíproca como o procedimento racional. Surge a proposta de Hirschman de dar voz aos cidadãos. O Estado democrático deve ouvir o coletivo em seus diferentes níveis. A opinião, o voto, o *survey* ou o questionário caracteriza a discussão que deve ocorrer nos distintos segmentos da Sociedade.

A evolução histórica da Contabilidade mostra a tradição na difusão do conhecimento contábil regida por interesses particulares dos grupos dominantes em cada época contextual. Em função disso, muitas das vezes, o conhecimento contábil atingia os diversos usuários das informações contábeis de maneira exógena, sem contemplar as efetivas necessidades reais destes *stakeholders*.

Devido a esse predomínio na tradição, o processo educacional contábil tem sido aplicado ancorado na visão clássica dominante, onde o conhecimento contábil é moldado e modelado empregando princípios, métodos e técnicas estruturados a partir de uma postura instrumental racional. Essa estreita visão da Contabilidade implica no uso instrumental dos procedimentos contábeis, os quais são avaliados apenas como solução de problemas capazes de afetar mais diretamente os interesses dos grupos dominantes, quando, na verdade, deveriam considerar e priorizar as necessidades conjuntas dos agentes inseridos na sociedade.

Então, é preciso repensar o modelo de educação contábil vigente, tão fortemente amparado pela razão instrumental, incorporando uma abordagem baseada na ação comunicativa. Nesse sentido, a caminhada em direção ao conceito de racionalidade comunicativa de Habermas (1984 e 1987) contribui e se justifica plenamente.

De acordo com Iarozinski (2000, p. 22-23), a razão instrumental se origina do desenvolvimento científico ocidental, como forma unificadora para explicar os fenômenos econômicos, políticos, sociais, educacionais, etc., visto que sua aceitação facilita a lógica dos interesses e dogmas dominantes. Para essa autora, o grupo dominante se aproveita dessa visão parcial e unidimensional provocada pela racionalidade cognitivo-instrumental, para reforçar suas ideias e impor sua dominação. Assim, a riqueza dos fenômenos é reduzida aos seus conceitos, regras e

relações preestabelecidas, onde a realidade é eliminada daquilo que não se ajusta aos seus princípios. Conseqüentemente, a agregação de conhecimento e a evolução da aprendizagem ficam reféns de princípios universais, tidos como únicos, imutáveis e verdadeiros, já que não há espaços para questionamentos e uma visão de realidade baseada na multiplicidade das vozes.

A aplicação lógica deste modelo guia a ação do sujeito para uma conduta de vida na qual a disciplina e os métodos utilizam conceitos abstratos para a preservação do poder, do controle e da estrutura social dominante. Para Iarozinski (2000, p. 23), há uma tecnização das ações, privilegiando uma racionalidade subjetiva onde a questão dos contratos sociais e da partilha do poder de decisão são descartadas em prol do sucesso do sujeito dominador.

Como contraposição a essa visão, Habermas (1984 e 1987) questiona esse paradigma e defende uma forma de comunicação voltada para o entendimento e o consenso (razão comunicativa), a qual é formada por símbolos nascidos das interações e vivência entre os atores sociais e transmitidas entre as gerações pela atividade comunicativa. Conforme Moreira e Vasconcelos (2006, p. 4-5), o intuito da teoria habermasiana de ação comunicativa é promover normas para a noção de não dominação sobre os outros e uma concepção mais ampla de razão, o que faz com que o entendimento somente seja alcançado quando todos os agentes tiverem voz participativa e a argumentação submetida a determinados critérios de validade.

3 Teoria contábil sob a perspectiva de abordagem crítica

Nas últimas décadas tem ampliado a produção de artigos contábeis utilizando outras perspectivas como alternativas ao *mainstream*. Tais estudos procuram incorporar abordagens diferentes, através da adoção de métodos de interpretação naturalista e da reunião de várias doutrinas aplicadas nas teorias sociais, tais como os conceitos e fundamentos oriundos das ideias de Marx, Foucault, Habermas, Bourdieu, etc. (ver, por exemplo, Chua, 1986; Laughlin, 1987; Neimark e Tinker, 1987; Miller e O'Leary, 1987). Para Davis (2007), essa tendência tem sido motivada pela percepção de lacunas nas pesquisas contábeis seguindo a corrente dominante, que tradicionalmente tem aderido a uma ontologia e epistemologia positivista aplicando predominantemente métodos de pesquisa quantitativos como metodologia preferida. Laughlin (1987) corrobora as críticas ao domínio da visão positiva na Contabilidade por entender que a mesma não permite um avanço do processo contábil para uma compreensão mais subjetiva da realidade e do conhecimento na teoria contábil.

O emprego das ideias de Habermas (1976, 1984, 1987 e 1992) na Contabilidade apresenta contribuições que podem ser apropriadas como contraposição ao *mainstream*, especialmente no caso brasileiro, onde impera o paradigma da doutrina positiva na academia e vive-se um momento de transição normativa com as novas regras contábeis sendo formalizadas por meio de procedimentos regimentais por parte dos agentes emissores das normas brasileiras. O produto desse movimento baseado na razão instrumental resulta no aumento do rigor normativo quanto aos critérios técnicos contábeis de reconhecimento, classificação, mensuração e divulgação dos fatos econômicos. Além de engessar os profissionais que exercem a Contabilidade num único modelo contábil dominante, isso prioriza um processo de comunicação contábil através de pronunciamentos contábeis impositivos, sem o devido processo educacional necessário. Logo, produz-se uma visão parcial e fragmentada da realidade contábil, inteiramente desvinculada do

contexto histórico e distanciada da tradicional cultura contábil, tanto no âmbito educacional como profissional.

Apesar de admitir que uma série de estudos aplicando os fundamentos das teorias habermasianas no campo contábil poderia cruzar fronteiras, por isso qualificá-los resulta numa atitude meramente subjetiva, Davis (2007, p. 5) classificou-os em três categorias principais: i) legitimação de crise (LLEWELYN 2003; RAHAMAN, LAWRENCE e ROPER, 2004; WATKINS e ARRINGTON, 2005; DILLARD e YUTHAS, 2006; YUTHAS e DILLARD, 2006); ii) teoria da ação comunicativa (ARRINGTON e PUXTY, 1991; BROADBENT, LAUGHLIN e READ, 1991; CHUA e DEGELING, 1993; WRIGHT, 1994; BROADBENT e LAUGHLIN, 1998; LAWRENCE, 1999; BROADBENT, JACOBS e LAUGHLIN, 2001; DILLARD, 2002; LAWRENCE e SHARMA, 2002; YUTHAS, ROGERS e DILLARD, 2002; DILLARD e YUTHAS, 2006); e iii) regulação contábil (POWER e LAUGHLIN, 1996).

Portanto, a racionalidade contábil pode ser analisada a partir de diversos enfoques convergentes, entre eles a questão do conhecimento contábil na perspectiva de uma racionalidade comunicativa. Sob essa ótica, o conhecimento é alcançado a partir de uma racionalidade centrada na comunicação entre os atores, onde a linguagem contábil desempenha papel primordial na sistemática educacional.

Num processo de comunicação, muito mais que a simples observação, é importante haver a compreensão, que, segundo Habermas (1987), somente se concretiza efetivamente quando há a plena participação dos agentes envolvidos no processo. Para Habermas (1984), numa dimensão semântica, a transmissão de conhecimentos válidos (reprodução cultural) assegura a continuidade da tradição e a coerência do saber necessário ao entendimento. Conforme Martins (1994), os valores que se tornam amplamente compartilhados são instituídos como normas, legitimadas socialmente, e o conhecimento é validado e transmitido entre as gerações por meio de processos educativos.

Daí a importância de se abordar o processo de adequação contábil brasileiro a partir dos conceitos formulados na teoria da ação comunicativa de Habermas (1984 e 1987). No que concerne à Contabilidade, implica, por um lado, em valiosa perspectiva analítica, reveladora da coerência e compatibilidade das estruturas do mundo da vida sociocultural com os macroprocessos, no que tange à sua produção e reprodução no espaço social e no tempo histórico. A interpretação da realidade contábil com base nesses conceitos contribui para inserção da atividade contábil além de uma visão sistêmica, como mundo da vida sociocultural, conforme apregoado por Habermas (1984 e 1987). Este autor elabora sua teoria da ação comunicativa baseado na concepção social a partir de dois grandes mundos: o mundo sistêmico e o mundo da vida.

O primeiro mundo contempla a preservação do paradigma dominante na formalização das regras, leis, normas, ações planejadas e validação das condições sociais, políticas, econômicas e culturais. Freitag (1993, p. 26) assinala que o mundo vivido constitui o espaço social em que a ação comunicativa permite a realização da razão comunicativa, calcada no diálogo e na força do melhor argumento em contextos interativos e livres de coação. Nesse sentido, orienta-se baseado na ação instrumental e estratégica, sob a forma de ação técnica que se utiliza, de forma racional,

dos meios visando obter os fins através do uso do poder econômico e político. Já o mundo sistêmico tem como objetivo alcançar o êxito, o sucesso e a dominação, ou seja, controlar o mundo da vida. Com isso pode, muitas das vezes, acarretar o distanciamento entre estes dois mundos provocando sérios problemas sociais por causa de insatisfações, submissões e opressões.

O mundo da vida busca contemplar relações sociais espontâneas orientadas para a ação comunicativa a partir do entendimento mútuo e do bem estar comum, de modo que os participantes da interação mantenham um processo contínuo de operações interpretativas. De acordo com Iarozinski (2000, p. 27-28), o mundo da vida funciona como um pano de fundo que fornece subsídios para o alcance do entendimento na ação comunicativa, dando uma base de sustentação aos atores na definição das expectativas recíprocas de comportamentos reconhecidos como válidos.

Habermas (1987) pressupõe que, para a construção de acordos e pontos de consenso racionalmente motivados, é necessário o estabelecimento de uma relação negociadora e colaborativa entre os atores da ação comunicativa. Esse relacionamento deve estar ancorado numa postura crítica constante diante das práticas e voltado para a emancipação da razão dialógica, crítica e reflexiva. Por ser uma ação orientada para o entendimento, a ação comunicativa subentende a harmonização dos interesses dos atores da ação comunicativa, possibilitando que o sujeito da ação (autônomo, autêntico e autodeterminado) seja capaz de discernir e contestar os fatos e acontecimentos que percebe como não verdadeiros ou injustos e inadequados em relação aos valores, normas e regras sociais estabelecidos.

4 Processo de adequação das práticas contábeis brasileiras

Em termos gerais, a estrutura jurídica influencia o comportamento e o direcionamento normativo que um país pode assumir. No campo da Contabilidade ocorre igual, ou seja, a regulamentação da profissão contábil e as normas de emissão dos relatórios econômico-financeiros são balizadores da conduta profissional e acadêmica (NIYAMA, 2007, p. 2). As características e o tipo de sistema normativo podem ser classificados em duas correntes jurídicas principais: *Common Law* (também denominada corrente não legalística, baseia-se no Direito Consuetudinário) e *Code Law* (identificada como corrente legalística, tem como fundamento o Direito Romano). Esses dois modelos jurídicos têm destacada influência nas diferenças internacionais, sendo que o sistema romano constituiu-se historicamente no berço do Direito nos países ocidentais que adotaram a lei como forma máxima de sua expressão.

Os países latinos ex-colônias ibéricas seguem naturalmente o regime jurídico de Direito Romano, como é o caso da legislação brasileira. Daí a importância do seu estudo na área contábil no Brasil. As principais diferenças entre o Direito Romano e o Direito Consuetudinário estão nas forças das leis. Enquanto no Direito Romano as normas emanam do texto legal, ou seja, para ter valor é indispensável haver menção clara e específica na lei, no Direito Consuetudinário a origem das regulamentações está mais ligada aos costumes e tradições.

O sistema consuetudinário fundamenta-se no costume como fonte imediata, baseando-se num conjunto de regras não escritas, mas observadas há muito tempo pelos indivíduos como leis, na acepção jurídica do termo (LISBOA, 2009, p. 44). O Direito Comum (*Common Law*) está presente

nos países de cultura anglo-saxônica, tem origem consuetudinária e somente passa a vigorar quando é reconhecido pela jurisprudência. Por representar um conjunto de princípios e costumes observados secularmente, o *Common Law* tem suas orientações jurisprudenciais e respectivos registros como base precedente para os casos futuros (*rule of precedents*).

Os países com estruturas jurídicas *Common Law* são mais propensos a utilizar sistemas contábeis baseados em princípios (*principles-based*), enquanto que países de direito codificado (baseados em normas) empregam mais modelos jurídicos *Code Law* (ERNST YOUNG e FIPECAFI, 2010).

Historicamente, a Contabilidade brasileira sempre foi atrelada às regulamentações de organismos governamentais e às legislações (originariamente à tributária e depois também à societária, em conjunto). A influência de órgãos de classe ou institutos representativos da profissão contábil para determinação dos procedimentos contábeis é politicamente fraca.

O consenso quanto à harmonização dos padrões contábeis existe em função da perspectiva de se alcançar melhor comunicação e da possibilidade de contribuir para a redução das diferenças internacionais na divulgação dos relatórios contábeis, ao permitir a comparabilidade das informações (NIYAMA, 2007, p. 39). Por ser a Contabilidade produto do ambiente em que se aplica, torna-se difícil classificar objetivamente os sistemas contábeis nacionais, em face das diferenciações políticas, sociais, culturais e econômicas de cada país. Esse parece ser o grande desafio implícito no processo de globalização contábil.

A maioria dos acadêmicos destaca dois grandes grupos distintos como taxonomia aplicável no campo contábil: i) o modelo Anglo-saxão (empregado em países como Inglaterra, Austrália, Nova Zelândia, Estados Unidos da América, Canadá, Malásia, Índia, África do Sul e Cingapura); e ii) o modelo Continental (utilizado por países como França, Alemanha, Itália, Bélgica, Japão, Espanha, países da Europa oriental, países da América do Sul, entre outros).

No modelo anglo-saxão as características predominantes são: a) existência de uma profissão contábil forte e atuante; b) mercado de capitais sólido como fonte de captação de recursos; c) pouca interferência governamental na definição de práticas contábeis; e d) demonstrações contábeis estruturadas para atender prioritariamente aos investidores. O modelo continental, por sua vez, tem como principais aspectos distintivos: a) profissão contábil fraca e pouco atuante; b) forte interferência governamental no estabelecimento de padrões contábeis (notadamente os de natureza fiscal); c) demonstrações contábeis voltadas basicamente para atender aos credores e ao Governo; e d) importância de bancos e outras instituições financeiras (inclusive governamentais) como fonte de captação de recursos pelas empresas.

No Brasil, existem normas contábeis de caráter societário, promulgadas por entidades fiscalizadoras como CVM, BACEN, SRF e SUSEP, e as de cunho profissional, emitidas pelo CFC. As regulamentações editadas pelo CFC, denominadas Normas Brasileiras de Contabilidade, não têm poder legal em termos de legislação societária, sendo apenas reguladoras da conduta profissional da classe contábil (Contadores, Auditores e Técnicos de Contabilidade). Em outras palavras, os profissionais dessa área somente podem ser punidos pelo CFC pela não observância dos princípios e normas contábeis emanados daquele Conselho, tendo em vista que as empresas, em si, estão sujeitas apenas à observância das normas legais e regulamentares emanadas da legislação societária e não às do CFC.

A alteração da Lei nº 6.404/76 pela Lei nº 11.638/07, mais as alterações constantes da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (regulamentou a Medida Provisória nº 449), adequou os procedimentos contábeis brasileiros aos padrões das normas IFRS, já adotados nos principais mercados de valores mobiliários mundiais. Para isso houve também um alinhamento das normas expedidas pela CVM, BACEN e SUSEP para as companhias abertas, instituições financeiras e seguradoras, respectivamente, conjuntamente com as regras emanadas do CFC para seus profissionais.

Para facultar a possibilidade de a CVM e o BACEN, além dos demais órgãos e agências reguladores brasileiros, unificarem suas condutas no campo normativo, a citada legislação também alterou a Lei nº 6.385/76. Com isso, permitiu a formalização de convênio com entidade que coordenasse os trabalhos de elaboração das novas normas contábeis, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotarem, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações e instruções técnicas que fossem emitidos. Essa instituição deveria ser composta, em sua maioria, por contadores, e ter por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de Contabilidade e de Auditoria.

A entidade que ficou encarregada de elaborar estes pronunciamentos foi o CPC, criado em 2005, conforme a Resolução CFC nº 1.055/05. Esse Comitê tem como objetivo específico realizar o estudo, o preparo e a emissão de pronunciamentos sobre procedimentos técnicos de Contabilidade e divulgar informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pelas instâncias reguladoras brasileiras. A estratégia era permitir a centralização e uniformização do processo de produção de regras contábeis, levando-se sempre em conta a convergência das práticas contábeis brasileiras rumo aos padrões internacionais de Contabilidade.

O Comitê está constituído por dois membros representativos de cada uma das principais entidades de usuários envolvidos na utilização das informações contábeis (Associação Brasileira das Companhias Abertas – ABRASCA; Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais - APIMEC NACIONAL; Bolsa de Valores de São Paulo – BOVESPA; Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI; Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON; e o próprio CFC) e conta também como convidados, porém sem poder de voto, com os representantes das entidades fiscalizadoras das instituições financeiras (BACEN), das companhias abertas (CVM), das seguradoras (SUSEP) e dos tributos federais (SRF).

A Lei nº 11.638/07 traz no seu bojo como objetivo principal a convergência aos pronunciamentos internacionais de Contabilidade, em especial aqueles emitidos pelo IASB, denominados IFRS. Embora o processo de convergência seja um movimento mundial irreversível, acima da alteração da norma contábil, deve-se perseguir a mudança de filosofia, postura e pensamento contábeis quanto a, no mínimo, três aspectos principais: a) primazia da essência sobre a forma; b) prioridade da análise de riscos e benefícios sobre a propriedade jurídica; e c) elaboração de normas orientadas por princípios e não por regras excessivamente detalhadas e formalizadas. Estas são as grandes mudanças a serem introduzidas na Contabilidade brasileira com o processo de adequação, já que envolvem a mudança de cultura contábil (FIPECAFI, 2009).

Porém, alguns fatores poderão dificultar a adoção de uma Contabilidade baseada em princípios no Brasil. Por exemplo, o fato de o País possuir um sistema jurídico codificado, associado a outros fatores, como problemas de *enforcement*, prevalência da forma jurídica sobre a essência econômica, deficiências no sistema educacional profissional, fraco profissionalismo e predominância do controle legal na elaboração das normas (ERNST YOUNG e FIPECAFI, 2010).

Em função disso, fica clara a necessidade de mudanças na cultura contábil, o que implica na introdução de medidas educativas que visem adequar e preparar o conjunto de hábitos, crenças, valores e tradições, interações e relacionamentos contábeis típicos aos aspectos formais e abertos e informais e ocultos inerentes às práticas contábeis brasileiras.

A adoção de uma abordagem contábil orientada para princípios faz necessárias algumas medidas emergenciais, como a habilitação dos contadores e auditores, acostumados com regras e uma postura conservadora, para o exercício de julgamentos de valor e a assunção de riscos decorrentes da responsabilidade por eles escolhida na tomada de decisão. Também é necessário treinar os organismos reguladores, fiscais e até membros do Poder Judiciário para lidar com uma contabilização baseada em julgamentos de valor, aceitando a diversidade e subjetividade nela implícita (ERNST YOUNG e FIPECAFI, 2010).

Os aspectos mencionados evidenciam a necessidade de planejamento da mudança e da capacitação e treinamento da classe contábil, além da preparação profissional para o gradativo processo de introdução das novas normas contábeis. Como já comentado, isto não ocorreu, sendo as novas medidas colocadas de maneira acelerada e impositiva através de pronunciamentos normativos emanados dos organismos reguladores da profissão e da atividade empresarial.

Pesquisa da Ernst Young e Fipecafi (2010) relatou que a maioria das empresas brasileiras não estaria preparada para as mudanças das normas contábeis, sendo o tema IFRS desconhecido por boa parcela do empresariado nacional quando se questionava os possíveis efeitos de sua aplicação sobre o patrimônio e o empreendimento. O estudo em referência foi continuação de uma primeira pesquisa sobre a adoção do IFRS no Brasil, realizada junto a executivos de 100 diferentes empresas no País, atuantes em diversos ramos da economia. Foi detectado o despreparo das empresas para a adoção com êxito das novas normas contábeis implantadas no Brasil e também foi observada a carência de profissionais com pleno domínio do assunto. É bem possível que ocorresse constatação igual caso esse mesmo tipo de pesquisa fosse estendido também a acadêmicos, profissionais e estudantes de Contabilidade, ou seja, ao conjunto da classe contábil.

O CPC emitiu, além do pronunciamento conceitual básico (estrutura conceitual), quarenta e quatro pronunciamentos técnicos, cinco orientações e dezessete interpretações técnicas (todos esses normativos foram referendados pela CVM e pelo CFC). Algumas dessas regulamentações foram também endossadas pela SUSEP, Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT), pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEL) e pelo Conselho Monetário Nacional (CMN).

O grande volume de normatizações e o reduzido tempo hábil para seu entendimento e aplicação, somados às características *Code Law* do modelo contábil brasileiro, impõem elevado grau de incerteza quanto aos futuros impactos na Contabilidade no Brasil. A adequação às

novas normas implica na necessidade de mudança cultural em todos os níveis da organização, já que envolve uma transição que tem reflexos sobre as pessoas e os métodos e processos organizacionais.

Como a transição para as normas IFRS impacta toda a organização, desde os sistemas de informação e controles internos até os níveis de atividades departamentais, a questão prioritária é a preparação de recursos humanos capazes de interpretar e usar de forma contínua as normas IFRS após o processo de migração. Portanto, essa caminhada é desafiadora, pois, além de ser uma corrida contra o tempo, dada a exiguidade temporal para sua aplicação, aumenta o grau de responsabilidade dos profissionais da área contábil, causando uma verdadeira revolução na rotina e na carreira dos profissionais de Contabilidade. Dentre as demandas provocadas na profissão contábil com este processo de mudança, citam-se:

1. Visão crítica e conhecimentos mais aprofundados da gestão dos negócios;
2. Postura mais ativa voltada para a tomada de decisão;
3. Alteração das grades curriculares dos cursos de graduação contábil;
4. Mudança da metodologia de ensino para um posicionamento mais crítico-analítico;
5. Ampliação das publicações sobre normas IFRS em língua portuguesa.

Ao longo da história brasileira, a profissão contábil tem sido discriminada, ficando em segundo plano na escala das profissões da área financeira. O contador sempre foi visto como um mero registrador dos fatos patrimoniais, o que lhe outorgou popularmente a alcunha de “Guarda-Livros”, decorrente de qualificação formulada no Código Comercial Brasileiro de 1850. Agora, curiosamente, exige-se dele uma postura mais ativa e visão estratégica dos negócios. Essa mudança comportamental, porém, não se concretiza da noite para o dia. É preciso preparação! São necessários conscientização e comprometimento...

Embora seja uma ótima oportunidade de carreira para o profissional contábil, já que seu papel que, até então, estava restrito aos números, desloca-se para a tomada de decisão, traz contra si o fato de o processo brasileiro ter sido conduzido de forma imprópria. Um processo de mudança complexo, que implica não somente na questão técnica, mas, também, no aspecto da postura profissional, rompendo antigos paradigmas e conceitos, não poderia ser dirigido de forma tão afoita e imediata.

Além disso, há implicações no processo de reaprendizagem profissional, onde a mudança da tradicional forma de pensar a Contabilidade precisa ser repensada. Este tipo de mudança somente será alcançado com pleno êxito utilizando-se um bom modelo de desenvolvimento organizacional. No caso brasileiro, isso não ocorreu e tampouco foi conduzido seguindo o modelo de ação comunicativa proposto neste trabalho.

5 Contextualização contábil sob o prisma habermasiano

A sociedade industrial moderna é caracterizada pela prevalência de políticas e critérios voltados para a adequação e organização social baseada em técnicas de decisão racional. Essa é a principal crítica comum nas ideias norteadoras do pensamento dos filósofos contemporâneos

alinhados à teoria crítica radical (especialmente ADORNO e HORKEHEIMER, 1986; MARCUSE, 1982; e HABERMAS, 1984 e 1987).

Para os citados autores, a sociedade capitalista está estruturada de uma forma racional instrumental, onde as atitudes justificam os meios para atingir determinados fins. Essa racionalidade instrumental é traduzida num processo moldado pela ampliação crescente de esferas sociais que ficam submetidas a procedimentos técnicos de decisão racional, subjugando os critérios de adequação e organização dos meios às questões propostas nos objetivos a serem alcançados (GONÇALVES, 1999, p. 127).

O predomínio desta conduta racional tem feito imperar uma visão positiva nas sociedades (ver BURREL e MORGAN, 1982), fato que também ocorre no campo contábil. Os conceitos positivistas de Contabilidade prevalecem sobre as práticas contábeis, refletindo aquilo que os agentes reguladores, legitimados ou não, produzem como normas através de um processo institucionalizado. Sob essa perspectiva funcionalista, privilegiando e enfatizando a busca de resultados em termos de eficiência e eficácia, o *status quo* da Contabilidade não pode ser alterado, a menos que haja uma mudança radical na postura e ação dos órgãos normalizadores que atuam na área contábil.

Por envolver as idiossincrasias dos agentes em uma realidade socialmente construída, o cabedal de conhecimentos contábeis se constitui em referência e, muitas das vezes, em instrumento, de processos dialógicos significativamente mais complexos que o retratado no modelo comunicativo funcional de mera transmissão de sinais (KELM, 2004, p. 72-73). Para instaurar uma abordagem contábil alternativa é preciso, primeiramente, que haja o rompimento com o *modus operandis* dominante, o qual é inteiramente calcado numa forma de pensamento ideológico moldado na concepção positivista de ciência.

Por isso, a necessidade de se incorporar uma percepção crítica na análise das diferentes e conflitantes concepções de realidade gestadas no mundo contábil. O importante fundamentalmente num processo dialético de conhecimento da realidade não é a crítica pela crítica, ou o conhecimento pelo conhecimento, mas sim, a crítica e o conhecimento crítico como práticas capazes de alterar e transformar a realidade anterior no plano do conhecimento e no plano histórico-social (CARDOZO, 2004, p.36).

O papel da classe contábil neste contexto de adequação da Contabilidade é da maior importância, já que as futuras ações implicam em mudanças de *status quo* comportamental e cultural, com novas práticas contábeis baseadas em princípios e aumento do poder discricionário do Contador. A compreensão da ação comunicativa sob o ponto de vista da Contabilidade envolve uma dimensão ontogenética da linguagem contábil num contexto de interação social voltada para o entendimento, a coordenação de ação e a aprendizagem.

A legitimidade deve provir da aprovação pública, pela participação livre e indiscriminada de todos os atores envolvidos no processo de comunicação, e a educação deve reassumir seu papel crítico e libertador, mantendo intacto o potencial de emancipação da crítica radical à linguagem e à comunicação contábil, para que possa rearticular seu vínculo com a racionalidade comunicativa e com o mundo da vida (CARDOZO, 2004, p. 35).

A introdução das novas normas contábeis no País, quando confrontada com o quadro teórico de Habermas, representa uma colonização do mundo da vida contábil. Isso porque institui normas e valores mediante critérios de racionalidade instrumental por forças corporativas de âmbito profissional e empresarial. Por exemplo, até que ponto é realmente necessária a criação de um pronunciamento contábil para pequenas e médias empresas baseado nesses novos critérios (CPC PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, referendado pela Resolução CFC nº 1.255/09 - NBC T 19.41 e pela Instrução Normativa ANS nº 37/09) tendo em vista o efetivo custo-benefício vis-à-vis ao processo tradicional?

Analisando criticamente os aspectos motivadores da globalização contábil, nota-se a preocupação em modelar a Contabilidade como instrumento de acumulação de capital e poder. Isso, no entanto, mostra-se uma visão limitada pelo fato de restringir a abrangência e importância do efetivo papel social da Contabilidade para a sociedade.

Esse tipo de abordagem contábil, baseada na razão instrumental, concebe a Contabilidade como ferramenta de dominação e controle, criando um ambiente contábil onde os sujeitos aprendem a concebê-la e usá-la sem questionamentos, tornando-se meros aplicadores de técnicas contábeis conforme exigido pelo *mainstream*. O produto deste enfoque, conforme Iarozinski (2000, p. 90), está diretamente relacionado com a filosofia da consciência onde o sujeito cognoscente, solitário, procura obter o domínio dos objetos e do mundo que o cerca, não se preocupando com as necessidades reais da sociedade como um todo. A abordagem de ação comunicativa, de acordo com a citada autora, ao contrário, baseia-se na relação intersubjetiva entre dois ou mais sujeitos que buscam alcançar um entendimento comum em relação a determinado assunto ou objeto a fim de melhor compreendê-lo. Para isso, a fundamental importância do questionamento no processo de conhecimento da Contabilidade, visando contemplar a autonomia e a emancipação dos sujeitos.

Absorvendo os conceitos da teoria habermasiana para a Contabilidade, é preciso reacoplar o mundo sistêmico contábil com o mundo da vida contábil. Em outras palavras, a teoria da ação comunicativa pressupõe a construção do conhecimento contábil a partir de uma racionalidade comunicativa capaz de coordenar os mundos objetivo, social e subjetivo da Contabilidade num processo permanente, concreto, compartilhado e solidário entre os atores envolvidos, de forma a contemplar ações e atitudes orientadas para uma linguagem contábil de consenso.

Para Gonçalves (1999, p. 135-136), o entendimento somente funcionará como mecanismo coordenador da ação, quando os participantes na interação se puserem de acordo acerca da validade que pretendem para suas emissões ou manifestações, reconhecendo intersubjetivamente as pretensões de validade com que se apresentam diante dos outros. De acordo com Habermas (1984), essas pretensões de validade (verdade, legitimidade ou retidão e veracidade) que o ator tem que colocar explicitamente com sua manifestação podem ser reconhecidas ou questionadas em situações onde o enunciado não seja verdadeiro, a manifestação não esteja correta em relação ao sistema de normas vigente ou que o próprio contexto normativo não seja legítimo, e a intenção expressa não coincida com a intenção do falante.

O consenso, ou seja, o acordo alcançado comunicativamente, se busca simultaneamente nos três planos e se mede por essas três pretensões de validade suscetíveis de crítica. Quem rejeita a oferta feita com um ato de fala que foi entendido questiona pelo menos uma dessas três pretensões (GONÇALVES, 1999, p. 136).

A fixação de objetivos institucionais e políticos, bem como de aspectos voltados para a regulamentação contábil, deve, em última instância, respeitar e estar alinhada com a vontade geral da classe contábil e empresarial, formada e validada nas instituições do cotidiano do mundo da vida contábil. O caráter sistêmico autoregulador da reprodução material da sociedade deve ser respeitado na medida em que assegure o bem estar de todos (FREITAG, 1993, p. 43).

A globalização das normas contábeis visa contemplar fundamentalmente os interesses dos investidores. Por outro lado, o Brasil optou por ser o primeiro país a adotar a convergência também nas demonstrações contábeis individuais, implantando mudanças nas normas locais, diferentemente dos demais países que somente o fizeram para o caso das demonstrações contábeis consolidadas.

Logo, vários desafios se apresentam pela frente, tendo em vista que isso requer mudança de legislação, com implicações no campo jurídico-societário. Além disso, as novas normas são excessivamente volumosas, têm uma linguagem difícil (com exemplificações que muitas das vezes não se enquadram em operações realizadas no Brasil) e exigem maiores responsabilidades dos gestores e contadores no uso de julgamentos e estimativas de valores, quando tradicionalmente há prevalecido a cultura *code law*.

Finalmente, também, não se pode ignorar que o mercado de capitais brasileiro não se constitui na principal fonte de captação de recursos no País e que, apesar de regulamentada, a profissão contábil não exerce grande influência na determinação das regras contábeis obrigatórias (VASCONCELOS e SOUZA, 2008, p. 5). Os acadêmicos da área contábil no Brasil têm pouca influência e participação no processo de edição de normas contábeis, devido ao reduzido número de docentes com titulação acadêmica adequada de mestres e doutores (pesquisa realizada pela ANPCONT revelou que foram titulados até 31 de dezembro de 2009, 2.381 mestres e 191 doutores em contabilidade). Por isso, existe forte interferência governamental na determinação das normas contábeis e a emissão delas é efetuada com grande preocupação quanto ao componente jurídico das regras a serem cumpridas.

6 Breve diagnóstico do processo de adequação contábil brasileiro

Depois de passados praticamente dois anos da adoção completa do padrão contábil internacional IFRS pelas companhias abertas do Brasil, prossegue ainda a resistência de se aplicar o preceito da essência sobre a forma na prática contábil. O efetivo resultado dessa avalanche de normas promulgadas para a adoção dos padrões contábeis internacionais no Brasil não foi sentido concretamente, já que ainda se nota a influência fiscal nas práticas contábeis brasileiras. Somente quando não existirem mais resistências na aplicação mais ampla do conceito de que a essência deve prevalecer sobre a forma nas demonstrações contábeis, será possível inferir se, por conta das modificações introduzidas pelas novas regulamentações, houve ou não mudança de qualidade da informação contábil prestada pelas empresas; e, também, se é

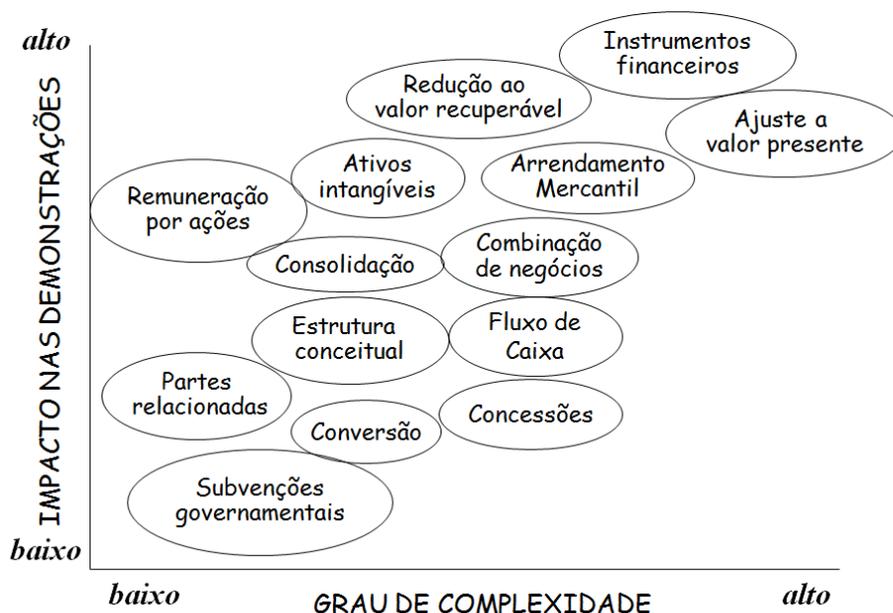
consensual que essas novas práticas contábeis são viáveis e compatíveis com o contexto brasileiro.

Conforme Dantas *et al.* (2010), o debate acadêmico sobre a adoção de um modelo contábil baseado em princípios, em vez de regras, foi pautado particularmente nos benefícios para a inserção internacional dos mercados financeiro e de capitais locais e das empresas brasileiras internalizadas, ignorando-se os aspectos mais filosóficos dos modelos de normatização, em termos de benefícios, custos, oportunidades e riscos provocados pela mudança de cultura contábil.

Dentre os problemas já percebidos citam-se a tradução por vezes literal das normas do IASB e a emissão de muitos pronunciamentos concomitantemente, sem a devida discussão exaustiva acerca de seus conteúdos e impactos. Além disso, a atualização frequente das normas internacionais não foi acompanhada com a mesma rapidez na versão local. Outro ponto crucial é o desconhecimento parcial da complexidade dos pressupostos das novas normas e do ambiente no qual foram emitidas, além do fato delas induzirem a uma maior amplitude de estimativas contábeis. Por fim, as dúvidas sobre qual padrão seguir e acerca da necessidade de adaptações para uso local, associados ao prazo estreito para as empresas implantarem essas medidas, têm gerado desorientações nos profissionais na assimilação dessas novas normas.

De acordo com dados do Jornal Valor Econômico (2011, p. 7), apenas uma pequena parcela dos profissionais de Ciências Contábeis do País estaria preparada para cumprir essas novas exigências legais (4,6 mil Contabilistas, equivalente a 1% do total da classe). A situação se torna mais grave ainda quando se constata que os docentes da área contábil tampouco estariam capacitados para ministrar os conhecimentos exigidos por esse novo conceito de formação profissional. Segundo o citado jornal, há escassez nas duas pontas, já que existe carência no mercado brasileiro, tanto de professores especializados quanto de profissionais da área contábil com experiência para implantar as normas dentro das empresas brasileiras. Esses gargalos exigirão investimentos por parte das universidades e também das empresas na preparação e atualização desses profissionais no longo prazo para atender ao novo conjunto de normas contábeis.

Outra questão a se questionar nesse processo de convergência brasileiro refere-se à compreensão da ação comunicativa sob a perspectiva teórica de Habermas, o que envolve uma dimensão ontogenética da linguagem contábil. Isso implicaria numa ruptura das barreiras culturais à introdução dos pronunciamentos; na melhor compreensão do modelo contábil adotado na normativa mundial; na participação mais efetiva dos contadores no processo de adoção e adaptação das normas contábeis internacionais; e numa maior preparação dos professores para apoiar a formação de contadores no modelo IFRS. Segundo o Jornal Valor Econômico (2011, p. 9), o setor educacional não teve tempo suficiente para se preparar para esse processo de mudança e as exigências normativas chegaram de forma abrupta. Com isso, faltou material didático para suporte aos professores e não houve tempo hábil para estudar e preparar essa fase de transição.

Figura 1: Esforço contábil na implementação de alguns dos pronunciamentos

Fonte: PWC, adaptado por Silva (2010).

Como esse processo de convergência é irreversível, o esforço inicial para contadores, auditores e acadêmicos, na compreensão e aplicação dessas normas será bem mais elevado e haverá maior necessidade de debates sobre seus conteúdos. Também será preciso que as instâncias reguladoras concordem com um regime mais brando nesses primeiros anos de transição do antigo modelo contábil para as diretrizes IFRS, dadas as aparentes fragilidades, discrepâncias e incompatibilidades referentes ao confronto dos dois modelos. Isso exigirá uma fase de transição que pressupõe relativo grau de flexibilidade de interpretações e erros, ou seja, os balanços ainda deverão ser *pro forma*.

Para dar uma melhor noção dessa questão, mostra-se o grau de complexidade implicado nas demonstrações contábeis com a implantação dos novos pronunciamentos contábeis, conforme a Figura 1 extraída da palestra proferida por José Carlos Bezerra da Silva, Gerente de Normas Contábeis da CVM, em maio 2010, no I Encontro de Profissional de Negócios Contábeis do RJ.

7 Conclusões

Este artigo abordou as aplicações das teorias de Jürgen Habermas no caso brasileiro de adoção das normas contábeis internacionais. Para isso efetuou-se a revisão sobre o corpo principal da literatura habermasiana, particularmente a teoria da ação comunicativa, comparativamente ao processo de implantação dos novos pronunciamentos contábeis regulamentados pela CVM e pelo CFC.

Esta análise revelou que a teoria da ação comunicativa pode ser aplicada com êxito no contexto contábil, especialmente em situações de mudanças como a experimentada com as novas regulamentações contábeis no País. Em relação aos pronunciamentos que têm sido divulgados,

tem-se argumentado que, embora não explicitadas formalmente, as dúvidas sobre o “como fazer” existem no tocante ao conjunto de *players*, implicando em uma forma sutil de dominação por parte dos principais entes que dominam e controlam a prática da atividade contábil (reguladores e auditores).

No trabalho argumenta-se que a reforma contábil brasileira representa um campo fértil onde as teorias habermasianas poderiam ter sido empregadas, devido à congruência entre o âmbito de aplicação destas teorias e os temas abordados como parte da agenda de pronunciamentos divulgados, nomeadamente nas vastas mudanças feitas através das regras de procedimentos e das alterações de valores culturais contábeis.

Com relação aos objetivos delineados para este estudo, pode-se concluir que a concepção, elaboração e difusão dos pronunciamentos contábeis brasileiros foram realizadas alicerçadas na construção do conhecimento contábil priorizando relações sujeito-objeto; contrariamente à relação sujeito-sujeito apregoada nos pressupostos do paradigma de comunicação da filosofia habermasiana. Assim, não foram cumpridas as condições de diálogo do mundo dos sistemas com os valores do mundo da vida, o que pode dificultar a que os Contadores assumam uma postura mais crítica constante frente a suas práticas e atividades. Tais fatos confirmam que não houve a devida preparação da classe contábil para esse processo de mudança e que as novas normas foram implantadas precipitadamente de modo impositivo.

Consequentemente, o teor das novas normas tem gerado inúmeras dúvidas em todos os segmentos (acadêmico, profissional e *stakeholders*), já que ainda não estão muito claros os efeitos que essas novas alterações provocam em termos econômico, financeiro, fiscal/tributário, organizacional e social sobre as demonstrações contábeis como um todo. A redação vaga e, em alguns casos, tecnicamente equivocada provoca dúvidas e questionamentos jurídicos e societários, além de conflitos contábeis em determinadas situações. Para minimizar essas inconsistências, observa-se um esforço impositivo tipo “tapa-buracos” das instâncias regulamentadoras brasileiras para legitimar o êxito do atual processo de migração contábil.

Embora não tenha tido como pretensão última julgar as normas em si, mas sim seu processo de implantação, o estudo permitiu constatar alguns aspectos críticos nesses primeiros anos de adoção dos pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC. Entre os pontos negativos detectados ressaltam-se: i) um bom número de empresas ainda não se adequou às novas regras contábeis; ii) despreparo da academia para esse novo cenário contábil; iii) falta de profissionais devidamente capacitados para atender a essas novas demandas contábeis; iv) grande quantidade de treinamento de teor contábil qualitativo duvidoso; v) falta de uma adequada infraestrutura de *enforcement* contábil.

Além disso, para uma efetiva adoção das IFRS, é preciso haver uma concomitante mudança de cultura empresarial brasileira no tocante à forma de *disclosure* contábil das notas explicativas. Existe um *gap* entre empresas e *stakeholders*, devido ao fato de as informações não atenderem plenamente aos interesses dos usuários. De um lado, as empresas argumentam que a evidenciação de algumas informações contábeis poderia tornar-se munição para a concorrência, visto se tratar de divulgação de parte de suas estratégias de mercado. Da outra parte, critica-se o fato de poucos usuários entenderem as informações contábeis disponibilizadas nas notas

explicativas por causa de as mesmas serem feitas para economistas e analistas do mercado financeiro.

Finalizando, existe um problema de ordem jurídica devido ao conflito de competência do CFC para emitir normas que mesmo contrariando a lei possuem valor legal na Contabilidade e devem ser cumpridas pelos profissionais da área contábil (Lei nº 12.249, de 11/06/2010, que regulamenta a MP nº 472). Em função das resoluções que o Colegiado aprova, os profissionais de Contabilidade podem acabar, em algumas situações, tendo que decidir entre descumprir o marco legal ou submeter-se ao Código de Ética Contábil, quando desobedecerem ao CFC e seguirem o arcabouço da legislação societária em casos de conflito entre as diretrizes regulatórias. Para demonstrar essa questão cita-se como exemplo a Res. CFC nº 1.255, de 10/12/2009, que determina que todas as empresas, independente da natureza jurídica e do porte, estão obrigadas a divulgar a Demonstração do Fluxo de Caixa – DFC, enquanto que a lei societária vigente (Lei nº 11.638/07) estabelece que a publicação dessa demonstração somente tenha caráter obrigatório para as sociedades por ações de capital aberto e para as companhias fechadas com patrimônio líquido superior a R\$ 2 milhões na data de fechamento do Balanço.

Portanto, fica a dúvida! Qual rota deve ser seguida pelo profissional da Contabilidade como garantia profissional? Como essa questão, existem outras tantas pendências de ordem jurídica, algumas até mais graves, cujas dúvidas podem levar ao caminho judicial, já que no campo legal não há clareza sobre o que deve ser aplicado: se a lei ou as resoluções, quando divergirem. O CFC entende que a competência legal para editar normas contábeis de natureza técnica e profissional no País é sua atribuição regulamentar. Todavia há controvérsias! Mas essa, no entanto, é outra questão polêmica que, nesse momento, foge ao escopo traçado para o presente artigo.

Referências

- ADORNO, T; HORKHEIMER, M. **Dialética do esclarecimento**. Rio de Janeiro: Zahar, 1986.
- ALBRECHT, W.S.; SACK, R.J. Accounting education: charting the course through a perilous future. **Accounting Education Series, AAA**, 16, 2000.
- ARRINGTON, C.E.; PUXTY, A.G. Accounting, interests, and rationality: A communicative relation. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 2, n. 1, 1991, p. 31-58.
- ARRINGTON, C.E.; WATKINS, A.L. Maintaining "critical intent" within a postmodern theoretical perspective on accounting research. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 13, n. 2, 2000, p. 139-157.
- BRAND, A. **The Force of Reason: An Introduction to Habermas' Theory of Communicative Action**. Sydney: Allen & Unwin, 1990.
- BRASIL. **Lei nº 11.638/2007: Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/leis2007.htm. Acesso em 02 abr. 2009.
- BRASIL. **Lei nº 11.941/2009: Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários (...) e dá outras providências**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/leis2009.htm. Acesso em 12 fev. 2010.
- BRAGA, H.R.; ALMEIDA, M.C. **Mudanças contábeis na lei societária: Lei nº 11.638, de 28-12-2007**. São Paulo: Atlas, 2008.
- BROADBENT, J.; LAUGHLIN, R. Developing empirical research: an example informed by a Habermasian approach. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 10, n. 5, 1997, p. 622-648.
- BROADBENT, J.; LAUGHLIN, R. Resisting the "new public management": absorption and absorbing groups in schools and GP practices in the UK. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 11, n. 4, 1998, p. 403-435.
- BROADBENT, J.; JACOBS, K.; LAUGHLIN, R. Organisational resistance strategies to unwanted accounting and finance changes. The case of general methodical practice in the UK. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 14, n. 5, 2001, p. 555-586.
- BROADBENT, J.; LAUGHLIN, R.; Read, S. Recent administrative changes in the NHS: A critical theory analysis. **Critical Perspectives on Accounting**, v.2, n. 1, 1991, p. 1-29.
- BURREL, G.; MORGAN, G **Sociological paradigms and organizational analysis**. London: Heinemann, 1982.
- CARDOZO, E.J. Teoria da ação comunicativa de Habermas e suas implicações no processo educativo. **Revista Cesumar – Ciências Humanas e Sociais Aplicadas**, v. 9, n. 2, Jun-Dez 2004, p. 29-37.

CAPRON, M.; CHIAPELLO, E. Les transformations institutionnelles: l'Europe recule, l'IASB s'impose, in: **Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier**, M. Capron (eds), La découverte, 2005, p. 49-88 (en coll. avec M. Capron)

CHIAPELLO, Eve; MEDJADA, Karim. An unprecedented privatisation of mandatory standard-setting: The case of European accounting policy. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 20, Issue 4, May 2009, p. 448-468

CHUA, W.F.; DEGELING, P. Interrogating an accounting-based intervention on three axes: instrumental, moral and aesthetic. **Accounting, Organizations and Society**, v. 18, n. 4, 1993, p. 291-318.

CHUA, W.F. Radical developments in accounting thought. **The Accounting Review**, v. 61, n.4, 1986a, p. 601-632.

CHUA, W.F. Theoretical constructions of and by the real. **Accounting Organizations and Society**, v. 11, n. 6, 1986b, p. 583-598.

COLASSE, B. **Les grands auteurs en comptabilité**, EMS, 2005.

DANTAS, J.A.; RODRIGUES, F.F.; NIYAMA, J.K.; MENDES, P.C.M. Normatização contábil baseada em princípios ou em regras? Benefícios, custos, oportunidades e riscos. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 9, ago. 2010.

DAVIS, N. **A review of Habermasian research in Accounting**. Papers presented at the 2008 AFAANZ/IAAER Conference. 2008. Available: anz.org/openconf-faanz2008/modules/request.php?module=oc_proceedings&action=view.php&a=Accept+as+Paper&id=347. Acesso em 05 ago. 2009

DILLARD, J.F. Dialectical possibilities of thwarted responsibilities. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 13, n. 5-6, 2002, p. 621-641.

DILLARD, J.F.; YUTHAS, K. Enterprise resource planning systems and communicative action. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 17, n. 2-3, 2006, p. 202-223.

ERNST YOUNG; FIPECAFI. **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FIPECAFI. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (aplicável às demais sociedades) - Suplemento**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FRANKEL, Christian; HØJBÆRG, Erik. The constitution of a transnational policy field: negotiating the EU internal market for products. **Journal of European Public Policy**, v. 14, Issue 1, January 2007, p. 96-114.

FREITAG, B. Habermas e a filosofia da modernidade. **Perspectiva**, v. 16, 1993, p. 23-45.

GONÇALVES, Maria Augusta Salin. Teoria da ação comunicativa de Habermas: possibilidades de uma ação educativa de cunho interdisciplinar na escola. **Educação & Sociedade**, ano XX, nº 66, Abril/99, p. 125-140.

HABERMAS, J. **Legitimation Crisis**. London: Heinemann, 1976.

HABERMAS, J. **The Theory of Communicative Action Volume One: Reason and the Rationalisation of Society**. Boston: Beacon Press, 1984.

HABERMAS, J. **The Theory of Communicative Action Volume Two: Lifeworld and System: A Critique of Functionalist Reason**. Boston: Beacon Press, 1987.

HABERMAS, J. **Between Facts and Norms: Contributions to a Discourse Theory of Law and Democracy**. Boston: MIT Press, 1992.

HOQUE, Z. [ed.] **Methodological issues in accounting research: theories and methods**. London: Spiramus Press, 2006.

HUMPHREY, C.H.; SCAPENS, R.R. Theories and case studies of organisational accounting practices: limitation or liberation? **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 9, n. 4, 1996, p. 86-106.

IAROZINSKI, Maristela Heidemann. **Contribuições da teoria da ação comunicativa de Jürgen Habermas para a educação tecnológica**. 2000. 109f. Dissertação (Mestrado em Tecnologia) – Centro Federal de Tecnologia do Paraná, Curitiba. 2000.

JORNAL VALOR. Balanços – IFRS. **Caderno Especial Valor Econômico**, 2011, 19 p.

KELM, M.L. Governança organizacional e Contabilidade: algumas reflexões a partir da teoria da ação comunicativa. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n. 1, 2004, p. 69-95.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LAUGHLIN, R. Accounting systems in organisational contexts: a case for critical theory. **Accounting Organisations and Society**, v. 12, n. 5, 1987, p. 479-502.

LAUGHLIN, R. Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for “middle range” thinking. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 8, n. 1, 1995, p. 63-87.

LAUGHLIN, R. Putting the record straight: a critique of ‘methodology choices and the construction of facts: some implications from the sociology of knowledge’. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 15, n. 2, 2004, p. 261-277.

LAWRENCE, S.; SHARMA, U. Commodification of education and academic labour – using the balanced scorecard in a university setting. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 13, n. 5-6, 2002, p. 661-677.

LAWRENCE, S. From welfare state to the civil society: The constitutive use of accounting in the reform of the NZ public sector. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 10, n. 2, 1999, p.223-246.

LEHMAN, G. **Reclaiming the public sphere: problems and prospects for corporate social and environmental accounting**. University of South Australia: Working Paper Series 2001-03.

LISBOA, Roberto Senise; **Manual de Direito Civil**. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, vol. 1.

LLEWELYN, S. What counts as “theory” in qualitative management and accounting research? **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 16, n. 4, 2003, p. 662-708.

LODH, S.C.; GAFFIKIN, J.R. Critical studies in accounting research, rationality and Habermas: a methodological reflection. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 8, n. 5, 1997, p. 433-474.

MARCUSE, Herbert. **A ideologia da sociedade industrial - O homem unidimensional**. Rio de Janeiro: Zahar, 1982.

MARTINS, W.N.F. **Mudança organizacional e ação comunicativa: rumo ao resgate da dignidade e da emancipação humana**. Tese (Doutorado em Administração de Empresas), Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo. 1994.

MILLER, P.; O'LEARY, T. Accounting and the construction of the governable person. **Accounting, Organisations and Society**, v. 12, n. 3, 1987, p. 35-265.

MOREIRA, Angélica de Vasconcelos Silva; VASCONCELOS, Ana Lúcia Fontes de Souza. **A Legitimidade dos Atributos da Confiabilidade e da Compreensibilidade da Informação Contábil implícita em Habermas**. 3º Congresso de Iniciação Científica USP, julho 2006, 13 p.

NIYAMA, J.K. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2007.

NOBES, Chris. A judgemental international classification of financial reporting practices", **Journal of Business Finance and Accounting**, v. 10, Issue 1, March 1983, p. 1-19.

O'LEARY, D. **Enterprise Resource Planning systems: systems, life cycle, electronic commerce and risk**. New York: Cambridge University Press, 2000.

POWER, M.; LAUGHLIN, R. Habermas, law and accounting. **Accounting, Organisations and Society**, v. 21, n. 5, 1996, p. 441-465.

RAHAMAN, A.S.; LAWRENCE, S.; ROPER, J. Social and environmental reporting at the VRA: institutional legitimacy or legitimation crisis? **Critical Perspectives on Accounting**, v. 15, n. 1, 2004, p. 5-56.

RIAHI-BELKAOUI, Ahmed. **Accounting theory**. 5th edition. Singapore: Thomson Learning, 2007.

SILVA, José Carlos Bezerra (Gerente de Normas Contábeis da CVM). Palestra Proferida no I Encontro de Profissional de Negócios Contábeis do RJ. ,Maio 2010.

TINKER, T.; NEIMARK, M. The struggle over meaning in accounting and corporate research: A comparative evaluation of conservative and critical historiography. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 1, n. 1, 1987, p. 55-88.

TINKER, T. The withering of criticism: A review of professional, Foucauldian, ethnographic and epistemic studies in accounting. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 18, n. 1, 2005, p. 100-135.

WATKINS, A.L.; ARRINGTON, C.E. Accounting, new public management and American politics: Theoretical insights into the national performance review. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 18, n. 1, 2005, p. 3-58.

WEBER, Max. **Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva**. Brasília: UnB, 1999.

WRIGHT, M. Accounting, truth and communication: The case of a bank failure. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 5, n. 4, 1994, p. 16-388.

YUTHAS, K.; ROGERS, R.; DILLARD, J.F. Communicative action and corporate annual reports. **Journal of Business Ethics**, v. 41, n. 1-2, 2002, p. 41-156.

Sites consultados:

COMISSÃO VALORES MOBILIÁRIOS. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 14 mar. 2010.

COMITÊ PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 09 jan. 2010.

CONSELHO FEDERAL CONTABILIDADE. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 18 fev. 2010.

ANEFAC. Disponível em: <http://blog.anefac.com.br/?m=20110328>. Acesso em: 15 abr. 2011.

<p>José Paulo Cosenza é Professor Titular do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Turismo da Universidade Federal Fluminense – UFF, jcosenza@vm.uff.br. Rua Mário Santos Braga, 30 – sala 710 – Campus do Valonguinho, 24020-150 (21) 2629-9874, Niterói – Rio de Janeiro – Brasil.</p>	<p>Luiz da Costa Laurencel é Professor Adjunto do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ, laurenc.ntg@terra.com.br. Rua São Francisco Xavier, 524 – 9º andar, Bloco E – Maracanã, 20550-013, (21) 2334-0294, Rio de Janeiro - RJ– Brasil.</p>
---	--