

NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL: ENSAIO SOBRE SUA EVOLUÇÃO E O PAPEL DO CPC

*Eliseu Martins*¹

*Vinícius A. Martins*²

*Éric A. Martins*³

Resumo

Nos países do direito romano (*code* ou *civil law*), o processo de normatização sempre foi a partir da lei, de cima para baixo, com pouca participação do profissional de contabilidade e menos ainda dos usuários da informação contábil; sempre privilegiou o credor, o fisco, o princípio do conservadorismo, a prevalência da forma e da orientação por meio do máximo de regras possível. Nos do direito consuetudinário (*common law*), o processo de normatização começou a partir dos profissionais de contabilidade, posteriormente passando a ter forte participação dos usuários (principalmente analistas), da academia, das empresas; sempre privilegiou o investidor em ações, o princípio da competência, a prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica e a orientação com base em princípios e não em regras. Na década de 70 criaram-se o FASB nos EUA e o IASC (hoje IASB) na Europa, e este último, com o objetivo de ser internacional, apesar de ter sido criado para fazer frente ao primeiro, adotou, e até com maior grau do que aquele, toda a filosofia básica dos países anglo-saxônicos: prevalência da essência sobre a forma, fundamento no conceito econômico o mais possível, normas com base em princípios etc. Com o apoio da IOSCO e da União Européia, alastra-se hoje sua influência total ou parcialmente por mais de 100 países.

O Brasil está muito atrasado, mesmo comparativamente aos países emergentes, mantendo processo normativo contábil com base no *code law*, mas tentando seguir a filosofia contábil da *common law*. Recentemente, o governo federal tomou a iniciativa de apoiar um movimento privado de há praticamente duas décadas e deu força, formal e informalmente, à criação do **CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis**, órgão de direito privado formado por: ABRASCA, APIMEC, BOVESPA, CFC, FIPECAFI e IBRACON. Tem esse órgão, que ainda conta com participação ativa do Banco Central, da CVM, da SUSEP e da Receita Federal, o objetivo de centralização do processo de emissão de pronunciamentos contábeis, fornecendo material a se transformar em normas contábeis pelos órgãos reguladores próprios. O governo ainda deu força para a aprovação do Projeto de Lei nº 3741/2000 já que possui características sem as quais será impossível o pleno desenvolvimento das normas contábeis brasileiras rumo às do IASB, já que esse passou a ser o objetivo do governo e de todas essas entidades citadas.

¹Doutor (Livre Docência), Universidade de São Paulo (USP), emartins@usp.br.

²Doutor, Universidade de São Paulo (USP), vinicius@usp.br.

³Graduado, cadastroseric@terra.com.br.

Este trabalho mostra, a evolução de todo o processo normativo contábil ao redor do mundo, o que facilita o entendimento do que ocorre hoje não só lá fora, mas principalmente dentro do Brasil.

Introdução

A normatização contábil, assim como a própria contabilidade, tem sofrido um processo constante de evolução; mas também tem se mostrado como totalmente influenciável, e deveras influenciada, pela cultura, pela economia, pelo pensamento jurídico, pelo poder, pelos interesses em jogo etc.

Neste trabalho procuramos mostrar esse processo em dois grandes grupos de países, apresentando um pouco dos aspectos originais, da evolução e dos pontos favoráveis e desfavoráveis de um e outro. E também algo talvez inimaginável há poucas décadas atrás: a convergência internacional hoje forte e, segundo alguns, sem retorno. Ao final, numa análise mais detida sobre a situação brasileira, falaremos do ponto mais atual desse processo de normatização contábil no Brasil: a criação, o papel e o provável futuro do CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis - recentemente criado.

A Normatização Contábil nos Países de *Code Law*

São inúmeros os trabalhos divulgados (inclusive nossos) sobre a influência da filosofia do *code law* sobre a contabilidade, mas muito pouco tem sido escrito sobre essa influência no processo de normatização contábil. Vamos dividir essa análise em diversos trechos da evolução.

A origem, o passado

Muitos países são regidos pela figura do *code law*, ou seja, do direito romano, do direito da normatização extensiva e detalhada sobre todos os direitos e todas as obrigações, da exigência do cumprimento de tudo que estiver escrito da forma como está escrito, onde a presença do ato jurídico ou de qualquer instrumento nele alicerçado é fundamental, onde os julgamentos se dão em função da relação entre os fatos e os fundamentos antes detalhados em lei ou atos por ela previstos. Nesse grupo estamos nós, brasileiros, os latinos, os germânicos e alguns outros povos; entre estes, alguns ligados por uma espécie de empatia com essa filosofia, mesmo que desenvolvida de forma diferente, como os japoneses.

Nesses povos, como muito bem sabemos, o processo de normatização contábil nasceu com a característica de ser "de cima para baixo". Toda a normatização é derivada do alto dos poderes executivo e/ou legislativo e por eles realizada detalhadamente. Leis determinam como se dá o processo de normatização, e leis dão as normas contábeis propriamente ditas ou determinam quais órgãos governamentais têm o poder para tanto. O Estado é quase que absoluto nesse processo.

Por isso temos, por exemplo, no Brasil, a contabilidade normatizada pela Lei 6.404/76 (antes pelo Decreto-Lei 2.627/40 e assim por diante), pelo Código Civil (é bom nem falarmos do que lá está contido hoje), pela Lei dando poderes ao Banco Central para emissão das regras contábeis específicas das instituições financeiras e pela Lei fazendo o

mesmo para a CVM em termos das companhias abertas e alguns outros exemplos. E a filosofia de que o Estado é quem normatiza tem até levado alguns órgãos reguladores federais a emitirem normas contábeis até mesmo sem autorização legal para tanto, quase que "por embalo", no vácuo desse pensamento: cabe ao Estado normatizar. E não só no Brasil, onde a Receita Federal, por exemplo, às vezes exerce esse papel, sem ter esse poder formalmente constituído (até onde seja do nosso conhecimento), mas também em outros países.

Esse processo de o Estado normatizar a contabilidade é assim também na França, Alemanha, Espanha, Suíça, Itália, Japão etc. No caso do Japão, algo interessante: as normas contábeis são, nessa fase, dadas pelo Ministro da Fazenda, conforme disposição legal.

Na maioria desses países há, inclusive, plano de contas codificado nacional único utilizado para a contabilidade de todas as empresas, e isso há praticamente um século em alguns deles. No Brasil essa codificação é dada pela Lei (a das S/A) em termos apenas de demonstrações e alguns grupos de conta (Ativo Circulante, por exemplo), com determinação do seu conteúdo, mas sem obrigatoriedade de uma terminologia pré-definida para cada conta componente; esse detalhamento existe apenas em alguns casos no Brasil, como o COSIF para o caso das entidades sob o controle do Banco Central e outros.

Pelo que vimos, praticamente apenas o Estado normatiza sobre a contabilidade nesses países de *code law* ou a ele assemelhados, variando, é claro, os níveis de detalhes dessa normatização e da distribuição desse poder a um número restrito ou um pouco maior de organismos governamentais. Mas esse processo foi sofrendo algumas mudanças.

O Poder Econômico e o Usuário mirado por essa normatização nos países de Code Law

Nesses países, o usuário externo à empresa originalmente tomado como aquele que é o alvo desse processo de normatização, ou seja, o usuário externo principal, sempre foi o **credor**. O Código Comercial Francês inaugurou isso há séculos, determinando que todos os comerciantes tivessem contabilidade pelo método das partidas dobradas e elaborassem seus balanços... para proteção ao credor.

É interessante notar que a Contabilidade não nasceu para atendimento aos objetivos do próprio Estado, não nasceu para atender às necessidades informativas do investidor, ou mesmo do credor, ou para satisfazer a qualquer capricho. Nasceu para atender às necessidades de controle e mensuração do resultado dos mercadores, ou seja, nasceu para fins exclusivamente gerenciais. Os credores, os primeiros usuários externos das demonstrações de seus clientes, todavia, foram fortes. E conseguiram com que o Estado viesse e acabasse determinando que a contabilidade fosse elaborada para proteção a eles, credores. Pelo menos inicialmente, e nos países sob a égide do *code law*.

Olhando por outro ângulo, é interessante notar que, nesses países, a figura do intermediador financeiro, o banco, era figura ímpar na economia no processo de financiar as empresas, e isso ainda ficou mais forte quando do crescimento dessas empresas nesses países a partir da Revolução Industrial.

Nesses países juntaram-se, portanto, as forças do banco com a do pensamento do direito codificado e criou-se, via o Estado, via a Lei, a obrigação da contabilidade e a

normatização de como deveria ela ser praticada, bem como de como deveriam ser os critérios de elaboração de balanços etc. tudo visando a figura do credor.

O referencial teórico dessa fase

O Conservadorismo

Veja-se como é fácil perceber, a partir dessa simples visão histórica, o porquê do surgimento de um forte *Conservadorismo* na contabilidade desses países, a ponto de vir a ser ele o “princípio contábil” mais forte em alguns deles, como na Alemanha, por exemplo; mais forte e mais exigido do que a própria Competência!

Se for para proteger o credor, e conseqüentemente fugir dos riscos legais de ser acionado e, às vezes até criminalizado por eventuais prejuízos a terceiros, nada como restringir o conceito de ativo, baixá-lo o mais rapidamente possível, provisionar tudo o que for possível e imaginável no passivo, postergar receitas, antecipar perdas etc. etc. Até hoje remanesce, na Suíça, a figura da Provisão para Riscos Gerais, que pode ser constituída pela administração simplesmente se considerar que isso é para proteção aos credores...

A figura da *image fidèle*

Nasce, dentro dessa filosofia, a figura de que o balanço deve prover uma *image fidèle* do que ocorre. Mas a idéia do que seja essa imagem fiel é perturbadora; afinal de contas, talvez passássemos a entender como imagem fiel ao que ocorre – isso realmente foi o início – mas a complementação passou a ser: “e registrada conforme as leis”. Farta literatura francesa explica muito bem o vínculo da figura da *image fidèle* com a *regularité*, sendo esta última vinculada à régua da lei.

Ou seja, o importante é que se faça um balanço de acordo com a lei, para assim deixar de se estar passível de punição por eventual prejuízo a terceiros. Essa figura da obediência à lei foi dada como muito importante para proteção em função da própria legislação punitiva quando de prejuízo a credores.

Nesses países, portanto, a procura pela normatização até é requerida por parte dos profissionais de contabilidade (e também de auditoria, mais tarde), para evitar esses problemas de infringência ao princípio da proteção ao credor.

Normatização *rules oriented*

Dentro dessa linha, nada melhor também do que toda a normatização ser dominada por regras detalhadas (*rules oriented*); tudo o mais normatizado possível; tudo com base em regrinhas: se acontecer isto, faça aquilo, se acontecer a alternativa a, faça a pergunta b, se esta for positiva, faça tal coisa etc. E, se possível, todas as soluções são encontradas a partir da leitura detalhada das regras e do seguimento dos passos dados. Não é preciso nem devido criar, o julgamento se restringe às classificações de onde o fato contabilizável se enquadra.

Claro que o comentado neste último parágrafo é um caso extremo, porque nas normatizações nunca se consegue ter todas as alternativas colocadas. Mas essa é a meta no processo *rules oriented*.

E isso também ajuda no processo de se retirar o peso das costas, já que basta o profissional ter uma leitura adequada do que é passível de registro contábil para, seguindo as regras, não poder ser acusado de inépcia, erro ou, pior ainda, fraude.

Fases seguintes: o surgimento, do investidor em ações e do Estado tributante

Quando se desenvolve nesses países de *code law* a figura da sociedade por ações, com o financiamento não derivado de bancos, mas sim diretamente de pessoas físicas e jurídicas poupadoras via emissão de ações, o poder desse mercado, frente ao bancário, não é suficiente para uma mudança forte no processo de normatização nem nas próprias normas contábeis.

Surgem, sim, leis para proteção ao interesse dos investidores minoritários (não detentores do controle ou do bloco de controle), mas a figura central da normatização contábil continua sendo, mesmo agora numa segunda fase, a do credor. Questão de poder: os bancos continuam a forte fonte de financiamento das empresas, e não o mercado de ações na Alemanha, na França etc.

Por outro lado, com o desenvolvimento da tributação via imposto de renda, ocorre algo interessante: é muito importante para o empresário que seja mantido o *status quo*, já que uma contabilidade bastante conservadora leva também a uma postergação do pagamento desse tributo. Logo, interessa ao contribuinte que o fisco tribute sobre o lucro contábil conservador e não interessa qualquer mudança do que vem sendo feito até então.

Mas o Estado começa a fazer uso de seu poder normativo sua arrecadação. Nos países germânicos, principalmente, o empresariado consegue segurar a situação e a contabilidade e o fisco ficam totalmente atrelados um ao outro, mas ambos atrás da primazia, que é sempre a figura do credor. Continua, assim, um conservadorismo muito forte. Já nos estados latinos, o poder do Estado faz com que, na lei, a situação continue dando o credor como o grande usuário externo a ser beneficiado com a normatização contábil, mas, na prática, o interesse tributante faz com que cada vez mais a contabilidade se volte para o interesse da arrecadação. Com isso, nos germânicos a tributação segue o interesse pela proteção ao credor mas, nos latinos, o interesse dos credores fica mais atrelado aos interesses fiscais (qualquer semelhança com a situação brasileira não é mera coincidência...).

Pode surgir a pergunta: mas como os credores ficam com demonstrações contábeis com tanta influência fiscal e tão conservadoras? A resposta é fácil: eles têm acesso às informações que quiserem, que pedirem, porque conseguem isso quando seus clientes vêm pedir seus empréstimos. Não dependem tanto assim os credores, portanto, apenas dos balanços formais divulgados ou colocados sobre suas mesas. E sabedores que uma contabilidade conservadora posterga desembolso com dividendos e com tributos, têm nela um aliado para reter recursos dentro da empresa, o que lhes aumenta a probabilidade de recebimento de seus juros e de seu capital.

Surgem mudanças nesse processo – o hibridismo normativo

De qualquer forma, o incremento da participação do mercado acionário no financiamento das empresas começa a fazer pressão para mudanças nesses países de *code*

law. Mas mudanças em lei de natureza contábil são coisas difíceis de acontecer. Outro ponto: quando se tem a introdução de novas leis, tem-se, de fato, a oportunidade de grandes avanços. Por exemplo, a mudança em 1976, com a introdução da Lei das S/A, foi um dos maiores marcos evolutivos da contabilidade no Brasil. Mas, a partir daí, quantos novos tipos de negócios apareceram, novos instrumentos financeiros foram criados, novas evoluções na técnica contábil surgiram, e nada de se conseguir implementar as mudanças necessárias na lei. Sempre o interesse na evolução da lei contábil é, no Congresso, residual. Com isso, a lei alavanca a contabilidade no primeiro momento e, logo a seguir, continua funcionando como alavanca, mas para impedir o desenvolvimento contábil.

Além do mais, muitas vezes os órgãos reguladores governamentais, por terem responsabilidade sobre o acompanhamento da saúde e vitalidade das sociedades que lhe são submetidas, acabam por regular muito mais pensando em si mesmos do que nos demais usuários das informações contábeis. Isso já aconteceu muito no passado brasileiro no caso, por exemplo, do Banco Central, da SUSEP, DNAEE etc.

Mas, a comentada evolução do mercado acionário, a própria profissão, o ensino, a pesquisa, o conhecimento da evolução no mundo relativo à contabilidade, a reação aos órgãos que regulam pensando em si mesmos e outros fatores vão pressionando para que se tenha, nesses países de *code law*, um desatrelamento da contabilidade dos interesses fiscais, que se tenha uma visão das demonstrações contábeis não tão exageradamente conservadora, que se tenha uma preocupação com os demais usuários externos e se consigam, assim, balanços de melhor qualidade para os usuários externos em geral. (Os usuários internos, ou seja, a própria administração da empresa, sempre têm condições de produzir relatórios gerenciais conforme as práticas que consideram mais informativas.)

Com isso vão surgindo organizações, nessa fase, normalmente não governamentais, que se colocam na função de complementadoras das normas dadas pelo Estado. No Brasil, temos o caso do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, do CFC – Conselho Federal de Contabilidade e, como extensão da CVM – Comissão de Valores Mobiliários, da sua Comissão Consultiva de Normas Contábeis.

Só que, no fundo, esses órgãos não têm poderes normatizadores legalmente estatuídos, não conseguem ter poder de *enforcement* sobre as administrações das empresas. Produzem muitas vezes documentos de alta qualidade contábil mas, na prática, pouco de fato conseguem, já que a estrutura está baseada no que está na lei e nas mãos dos órgãos que têm poderes conferidos por lei.

Mas não deixa de ser louvável todo o trabalho empreendido pelos que tentam a evolução, apesar de só poderem ter sucesso parcialmente.

É mais ou menos essa a situação atual do Brasil.

A Normatização Contábil nos Países de *Common Law*

Os países anglo-saxônicos são guiados pela filosofia do *common law*, do direito consuetudinário, do direito dos costumes, onde se escreve o mínimo possível na lei e deixa-se aos julgadores a aplicação desse mínimo em casos particulares com base, agora, nos costumes, na tradição, na jurisprudência.

Vemos isso fortemente nos filmes norte-americanos onde nos tribunais são constante e fundamentadamente citados os casos julgados na corte tal, em tal outro caso etc. Não há preocupação em se deter em detalhes da lei, os julgadores é que têm que estar preparados para saber o que é que representa, perante a sociedade, o conceito de "justo" em cada caso. Por isso até hoje elegem também os juízes: eles vêm do seio da sociedade porque esta reconhece que eles têm uma boa capacidade de entender o que é o justo.

A Origem, o Passado

Nesses povos, e aí estão a Inglaterra, a Irlanda, a Escócia, os EEUU, a Austrália etc., o processo de normatização contábil nasceu com característica completamente diferente: "de baixo para cima". Não se colocam na lei regras contábeis, quais demonstrações devem ser feitas, como se classificam os ativos, como se reconhecem as despesas de depreciação etc. A lei apenas exige que se tenham as demonstrações contábeis e, normalmente, nada mais.

E quem se responsabiliza por dar as normas de contabilidade (e todas as demais normas técnicas das outras áreas do conhecimento) são os que trabalham com a contabilidade, os que a produzem, ou seja, os Contadores. Criam-se associações desses profissionais para que eles digam como se deve processar a contabilidade.

Daí a famosa expressão "princípios contábeis geralmente (generalizadamente, melhor dizendo) aceitos", mas aceitos por quem? Pelos próprios contadores.

Não é à toa que o Instituto de *Chartered Accountants* da Inglaterra e o dos *Certified Public Accountants* dos Estados Unidos tiveram, nessa fase, o total domínio do processo de normatização contábil. Nada de leis, de decretos, de instruções de órgãos reguladores etc. Os contadores é que normatizam!

Na fase inicial nesses países de *common law*, praticamente o Estado inexistia no processo de normatização contábil. No caso dos Estados Unidos, por exemplo, a lei apenas estabelecia que a contabilidade era de responsabilidade de uma agência governamental a SEC – *Securities and Exchange Commission* (a CVM deles), mas esta simplesmente delegava, integralmente, essa tarefa aos contadores, principalmente aos do AICPA, instituto já mencionado.

O Poder Econômico e o Usuário alvo dessa normatização nos países de Common Law

Nesses países, especialmente Inglaterra no início e Estados Unidos posteriormente, desenvolve-se vigorosamente a companhia aberta, principalmente a partir dos altos valores de capitais exigidos para a montagem das grandes empresas com a Revolução Industrial. O forte do financiamento das grandes indústrias, das grandes companhias que precisam de altíssimo capital (de estradas de ferro, siderúrgicas e outras no início, de eletricidade, telefonia e outras posteriormente) se dá através de lançamento de ações, e não de financiamento bancário.

Com isso, neles cresce a figura de um usuário externo que se torna o principal foco de atenção dos normatizadores contábeis: o **investidor minoritário em ações**. Só que ele não pode, como podem os credores, ter acesso diretamente às informações das empresas. Não têm o poder do credor que exige informações adicionais que lhe permitem visualizar

melhor a evolução do patrimônio da empresa. Com isso, é vital que se consigam meios de dar a esses investidores informações que sejam suficientemente confiáveis a fim de que possa o mercado acionário crescer, onde os acionistas possam vender suas ações quando precisarem de recursos ou por outros motivos, e onde possam as companhias obter novos recursos mediante venda de novas ações.

Daí a necessidade de informações mais realistas, não exageradamente conservadoras, sem as tais “reservas ocultas” formadas por deliberadas subavaliações de ativos ou superavaliações de passivos. E precisam de terceiros que examinem essas demonstrações e sobre elas opinem antes de ir ao mercado: nasce daí o papel do auditor independente e do seu parecer.

Não que se abandone à figura do credor, mas inverte-se a prioridade, dando-se mais ênfase, no processo de normatização contábil, ao usuário representado por investidor em ações.

O Referencial Teórico dessa fase

Representação Econômica – Regime de Competência

O Regime de Competência assume papel preponderante, pois se acredita que ele dê uma visão muito mais realista do que ocorre com a empresa e permita ao investidor condições de melhor olhar para o futuro (tantas pesquisas hoje provam isso com instrumentos econométricos – muito interessante!). Ele ganha preponderância sobre o Conservadorismo. Não que se tenha deixado de ser conservador, prudente; apenas o nível e a prioridade mudaram; deixou-se de ser tão exageradamente conservador quando isso provoca deformações contábeis. O princípio básico europeu continental continua sendo o do conservadorismo, o “das ilhas”, passa a ser o da competência.

Num exemplo clássico: reconhecer o resultado nos contratos de longo prazo apenas quando do término da obra é, até hoje, a regra nacional para grande parte dos países do *code law* europeu. Não há apuração de lucro enquanto não se terminar a encomenda, mesmo que isso leve vários anos; isso é bom também para fins fiscais, na visão de muitos empresários. Já essa forma não é aceitável para o mercado acionário: falta de resultado nos primeiros anos e, quando se termina a obra, todo o resultado reconhecido de uma vez. Preferem os anglo-saxônicos a idéia de um resultado mesmo que aproximado, mas reconhecido durante a execução da obra, com os ajustes sendo feitos à medida que ela avança. Tantos outros exemplos existem.

A figura da *true and fair view*

Nasce, dentro dessa filosofia, a figura de que o balanço deve prover uma *true and fair view* do que ocorre. Não é, de fato, a mesma visão que a *image fidèle* comentada, já que esta assim entende tudo que está de acordo com a lei, mas a visão verdadeira e adequada (justa) dos anglo-saxônicos considera a realidade econômica como básica.

A expressão típica criada é de que “*accounting follows economics*”, ou seja, a contabilidade segue a economia, segue o fato econômico. E *true and fair view* é quando se tem a representação da realidade econômica através da contabilidade.

Prevalência da Essência sobre a Forma

Decorre dessa visão a consequência de que, se houver, em algum momento, algum instrumento formal, mesmo que por lei ou apoiado em lei, que precise ser contabilizado e que, se registrado conforme suas características formais, não represente bem a realidade, deve-se então abandonar, na contabilidade, a forma, e registrar-se a essência econômica dos fatos e atos escrituráveis.

Essa prevalência da essência sobre a forma é fundamental nesses países, é base conceitual fortíssima. Por isso, há décadas, noutro exemplo clássico, se recusam a reconhecer os arrendamentos mercantis financeiros como operações de empréstimo, e sim como compra e venda financiada.

Normatização *principles oriented*

Dentro dessa linha do *common law*, nada melhor também do que toda a normatização ser dominada por regras baseadas em princípios, e não em detalhes. O mais clássico exemplo, a velhíssima definição de equivalência patrimonial: método que faz com que o lucro líquido e o patrimônio líquido sejam iguais aos que seriam obtidos na consolidação dos balanços. Pronto, por que dar mais detalhes? Basta normatizar isso.

Só que isso passa a exigir julgamento, capacidade de interpretação, responsabilidade pela decisão de como contabilizar, do que aceitar na auditoria etc. (Talvez daí a tão maior imagem do contador nesses países: profissão que assume riscos, que exerce julgamentos, que decide, que age visando a *true and fair view*, e não mero cumpridor das regras detalhadamente colocadas.)

Fase seguinte: o surgimento do Estado tributante

Nesses países, quando o Estado entra tributando, logo se cria a noção de que ele é um usuário especial, que precisa mesmo de regras especiais. E por causa disso merece um balanço especial, separado, só para ele, se suas regras não forem as do interesse dos demais usuários externos, principalmente o investidor em ações. Nasce daí os balanços fiscais separados dos contábeis; originam-se destes, mas contêm regras separadas para muitas finalidades: depreciações, provisões para riscos, reconhecimento de receitas e de despesas, arrendamento mercantil financeiro etc. Apesar de que, em princípio, nesses países o fisco também procura fazer com que sua tributação seja em cima de resultados contábeis baseados na essência econômica.

De onde fomo buscar a figura do LALUR – livro de apuração do lucro real? De onde veio essa idéia, originalmente trazida pela Lei das S/A, de se ter uma contabilidade separada quando exigências e interesses específicos requerem regras diferentes dos “princípios contábeis geralmente aceitos”? É claro que foi desses países, quando se tentou, em 1976, pela primeira vez, uma guinada na contabilidade para a visão anglo-saxônica.

Surtem problemas nesse processo – o endogenismo normativo

Mas esse processo em que os contadores é que mandam na contabilidade começou a sofrer enormes críticas por parte dos usuários da informação contábil. Começaram, principalmente os investidores minoritários, a reclamar que os contadores normatizavam a contabilidade muito mais preocupados com seus empregadores ou contratantes, ou seja, com as companhias, do que com eles, usuários.

O próprio Estado entendeu e verificou uma forte verdade nesses reclamos e agiu. Não passou, todavia, a exercer o papel de normatizador, continuou delegando-o, mas não mais a apenas um grupo dos interessados na contabilidade (no caso nós, os contadores), mas sim a um grupo mais amplo, onde estivessem representados os que produzem os balanços (as companhias abertas), os auditores independentes, os usuários e a academia (!!!). E assim nasceu, nos Estados Unidos, há pouco mais de quatro décadas, o FASB – *Financial Accounting Standards Board*, órgão privado, que age por delegação de um órgão governamental.

Uma Novidade: nasce o IASC, antecessor do IASB. Mudaram os Europeus Continentais (Code Law)?

No mesmo ano da criação do FASB, os europeus passaram a se preocupar com duas coisas:

- a) primeiro, que esse organismo fortaleceria ainda mais o poderio e a influência da contabilidade norte-americana sobre o mundo, e provavelmente aquele país tentaria fazer com que suas normas se transformassem em únicas no mundo. E eles, europeus, não estavam dispostos a reconhecer que um dia teriam que obedecer às regras ditadas pelos norte-americanos;
- b) segundo (incrível!): que o mundo europeu estava mudando:
 - I. acabaram, pelo menos na elite contábil européia, por verificar que seu velho modelo baseado na normatização pelo Estado, e com o exagerado conservadorismo, não estava mais satisfazendo um mercado onde os usuários iam ficando mais exigentes. Devido ao crescimento das formas de negociação e dos instrumentos de negócio, inclusive os instrumentos financeiros, e devido à lentidão dos órgãos estatais normatizadores, um enorme hiato ia se formando;
 - II. crescia a figura do investidor minoritário, com o crescimento do mercado acionário e a visão de que ele se expandiria muito mais ainda. Dessa forma os credores não eram mais os únicos e nem necessariamente os mais importantes usuários da informação contábil;
 - III. os credores não tinham mais condições de conseguir, diretamente junto a seus clientes, todas as informações que antes conseguiam, inclusive pelo crescimento do número de clientes. Assim, sua dependência dos balanços aumentava e eles precisavam ter mais balanços com *a true and fair view*;
 - IV. com isso, a figura da essência sobre a forma passou a ser fundamental para demonstrações contábeis realistas e carregadas de maior poder informacional e preditivo; etc.

Com isso, juntaram-se com representantes também de outros continentes e criaram o IASC – *International Accounting Standards Committee*, órgão de direito privado, com o objetivo de criar normas genuinamente internacionais, mediante a junção de representantes de muitas nações (veja-se que ele começou com quase uma centena deles). Ainda, foi estruturado com base também na idéia de juntar todos os interessados: os que produzem as informações contábeis, os que a auditam, os que a utilizam e a academia.

De fato, os europeus se uniram e mudaram!

Habilidades políticas do IASC - IASB

Além de sua habilidade em começar congregando enorme número de países, conseguiu incluir os ingleses entre seus membros, até porque usariam sua filosofia básica; colocaram, inclusive, sua sede na Inglaterra. Além do mais, colocar os ingleses, sempre tão ligados aos norte-americanos, era politicamente muito bom, pois os teriam como aliados, e não como eventual aliado dos "inimigos". Outra habilidade: começou o IASC a produzir normas contábeis para uso internacional dentro da linha anglo-saxônica da essência sobre a forma, da *true and fair view*; mas, no princípio, para atrair simpatizantes e não assustar a todos, aceitando muitas alternativas para inúmeras situações contábeis. Depois, com o decorrer do tempo, foi procurando eliminar muitas dessas alternativas, criando a figura do tratamento preferencial (*benchmark*) e do tratamento alternativo para certas situações, e, mais recentemente, eliminando a quase totalidade desses tratamentos alternativos.

E isso é muito interessante, haja vista seu nascimento em meio a países onde a maioria tinha um histórico muito mais *rules oriented* do que *principles oriented*. Ocorre que, ao mesmo tempo em que os países de *Common Law* passaram a adotar uma postura mais forte no sentido de emissão de normas e regras específicas (note-se a quantidade de detalhes hoje existentes nas normas do FASB), aqueles de *Code Law* passaram a se movimentar também em uma direção mais ao centro das duas posturas: estão agora assumindo uma posição mais baseada em princípios do que em regras. Assim, a elite pensadora desses países de *code law* começou a perceber, por conta dos pontos já apresentados anteriormente, que esse caminho era mais adequado, principalmente quando se tratava de normatização internacional. E não precisava a mudança ser tão drástica, já que poderiam ser um pouquinho *rules oriented* também, igualmente aos norte-americanos.

Mais tarde conseguiu ainda o IASC que a IOSCO – *International Organization of the Securities Commissions* – órgão que reúne as CVMs de quase o mundo todo, sugerisse a adoção de suas normas por parte dos seus associados.

Desde o início adotou o IASC a representação também relativamente paritária entre quem produz as informações, quem as audita e quem as usa, além da academia, reconhecendo que o melhor modelo é esse em que se colocam na mesma mesa todos os interessados, dali saindo as normas contábeis, por consenso de preferência, ou pelo menos por maioria, mas após oportunidade para todos colocarem seus pontos de vista.

Mais tarde, mudou toda sua forma estrutural e governança, passando para IASB – *International Accounting Standards Board*, com representação mais ampla e democrática e com diversos níveis de gestores – mas um único órgão deliberativo técnico.

E, no início deste século, o IASB conseguiu que a União Européia passasse a exigir, a partir de 2005, que suas companhias abertas divulgassem suas demonstrações consolidadas de acordo com suas regras.

Referencial Teórico do IASB

Sem nos alongarmos muito, o IASB tem como grandes usuários gerais o investidor minoritário e o credor, com leve preponderância do primeiro, mas também se preocupa com empregados e outros usuários; de forma alguma tem como objetivo quaisquer usuários em particular, como o fisco, órgãos reguladores etc.

Sua bandeira mor é a **essência sobre a forma**, a ponto de, em seu IAS 1, definir que, na hora da aplicação de suas normas, se alguma delas, em situação que se acredita seja rara, produzir qualquer deformação em qualquer informação contábil, ela não poderá ser usada e terá que ser substituída por outra que retrate melhor o que precisa ser contabilizado. Caso contrário, não poderá a empresa dizer que está seguindo as normas internacionais! Ou seja, a substância econômica é mais relevante do que as regras propriamente ditas.

Procura trabalhar com base na filosofia do *principles oriented*, ou seja, suas normas procuram dar mais ênfase aos princípios do que às regras detalhadas, apesar de algumas vezes isso não ser bem seguido, principalmente em situações muito difíceis e novas, como no caso dos instrumentos financeiros avaliados a mercado.

Segue a filosofia, é claro, da *true and fair view* e da representação econômica.

Um Susto – Os escândalos norte-americanos

Os Estados Unidos passaram, o FASB passou, o IASB e a União Européia também, todos passaram por um período quase que de pânico quando, no final dos anos noventa e início desta década os escândalos contábeis norte-americanos sacudiram o mundo. Estaria a filosofia do FASB, da essência e da representação econômica errada? A normatização por um órgão privado estaria no caminho incorreto? Deveria ser estatizada a normatização contábil etc. etc.?

Os norte-americanos se aprofundaram no assunto, concluíram que não só a filosofia do FASB e forma de atuação estavam adequadas, mas também como toda a sua filosofia. Na realidade, a única crítica foi de que precisava voltar a ser mais *principles oriented* do que vinha sendo, mas nada mudou lá. O problema não estava nas regras contábeis, mas sim no comportamento de algumas pessoas que, além de não seguir a filosofia da essência sobre a forma, cometeram fraudes. Problema de comportamento e caráter pessoais, não do modelo de normatização. Tanto que mudaram as regras relativas ao processo de auditoria independente, mas não os da normatização contábil ou das regras contábeis em si.

A União Européia também parou para pensar, analisou e concluiu a mesma coisa, deliberando por continuar em seu plano que acabou se implementando: a partir de 2005 as companhias abertas lá têm seus balanços consolidados conforme as IASs (*International Accounting Standards* – Normas Contábeis Internacionais).

Tudo então não passou de um susto.

O Mundo e o Brasil até recentemente

O Mundo

O mundo mudou, como já falamos da União Européia; tantos países criaram seus organismos internos plurais e de direito privado, como até a Alemanha e o Japão, fora é claro, de Inglaterra, Austrália e tantos outros. Mas mesmo com tais órgãos individuais em cada país, há por parte dessa grande maioria um alinhamento às normas internacionais. Em muitos países ainda são realizados os balanços individuais, primários, das empresas de acordo com as normas internas de cada país (mesmo em se tratando de membros da União Européia), mas os balanços consolidados são apresentados de acordo com as normas internacionais do IASB.

O México criou o seu organismo denominado CINIF – *Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera*, que substituiu integralmente o papel do Instituto Mexicano de Contadores e está caminhando rapidamente para a convergência com as normas do IASB. O Uruguai costuma aprovar integralmente as normas do IASB conforme publicadas originalmente.

A China, no seu processo de abertura à economia mundial, está com trabalhos inúmeros para a implantação dos IASs, inclusive com programas de treinamento ambiciosos para seus contadores e auditores.

Vários países da África e do Caribe substituíram, por completo, suas normas locais pelas do IASB; Austrália e Hong Kong as adotam, mas efetuam algumas adaptações. Hoje, mais de uma centena de países, no mundo, de forma parcial ou completa, utiliza essas normas internacionais.

O Brasil até recentemente

Já comentamos atrás vários dos aspectos relativos ao Brasil. Em 1976 houve a tentativa de levar a nossa contabilidade para a filosofia anglo-saxônica, inclusive com a busca da segregação da contabilidade societária de outros interesses, principalmente da contabilidade fiscal (art. 177, par. 2º da Lei nº 6.404/76). Mas a própria posição do fisco e a falta de capacidade nossa, contadores, de nos movimentarmos pelo efetivo cumprimento da lei levou a transformar isso em letra talvez não morta, mas pelo menos moribunda.

Mesmo assim, o avanço com essa Lei foi monumental, com a inserção da equivalência patrimonial, consolidação, correção monetária, eliminação das antigas contas de “pendente” do ativo e passivo, nomenclatura mais avançada (eliminação dos ilógicos “fundos” de depreciação, devedores duvidosos e outros), classificação mais moderna, introdução da demonstração das origens e aplicações de recursos e da mutação do patrimônio líquido, segregação entre demonstração do resultado e dos lucros ou prejuízos acumulados etc., etc.

Mas continuávamos, e ainda continuamos, dentro das amarras da lei geral e das leis específicas que dão poderes a determinados órgãos governamentais. Vários organismos, conforme já citados, começaram a emitir normas, com e sem poderes legais

para isso e o que conseguimos foi uma certa balbúrdia, com muitas entidades sujeitas à normatização contábil de vários órgãos diferentes, e eles, entre si, nem sempre harmonizados. Aliás, pelo contrário, às vezes em completa desarmonia.

Há já vinte anos um grupo procurava eliminar essa diversidade, procurando criar um organismo brasileiro que fosse único nesse processo de normatização contábil, de direito privado, constituído por representantes plurais dos agentes envolvidos. Vários projetos de lei foram levados ao Congresso, mas tudo sem sucesso.

Em 2000 um projeto de lei, de nº 3.741/2000, procurou novamente o caminho e, após sete anos de discussão, parece que está, efetivamente, para ser votado. E ele poderá, realmente, significar um outro fantástico ponto de apoio para nossa evolução contábil, mas falaremos disso mais à frente.

E nós vimos, de certa forma até que com certa rapidez, também emitindo normas que são traduções ou adaptações daquelas do IASB, como os Pronunciamentos do IBRACON que se transformaram em Deliberações da CVM recentemente (nºs 488 e 489 de 2005, 505 e 506 de 2006 etc.), as NBCTs do Conselho Federal de Contabilidade (19.12 de 2007, 19.11 de 2006 etc.). Mas, inúmeras vezes, temos que fazer adaptações ou simplesmente deixar de aplicar certas normas porque há impedimentos por parte da lei brasileira. Mas continuávamos, há pouquíssimo tempo, com cada um emitindo normas sobre o mesmo assunto (como algumas das citadas), e não de maneira harmonizada.

A Criação do CPC

Há poucos anos, nosso Presidente da República teve sua atenção chamada, em Davos, Suíça, para o fato de que o Brasil não estava, concretamente, implantando as normas internacionais. Fez ele o assunto ir ao Ministério da Fazenda que passou a ter uma posição pró-ativa muitíssimo interessante, cobrando inclusive o andamento do processo. Com isso passou também a ter uma atitude bastante firme com relação ao andamento do citado Projeto de Lei nº 3741/2000.

Aproveitando esse momento, aqueles abnegados que há tanto tempo procuravam por esse caminho, entusiasmaram-se e deram novamente força ao velho projeto.

A formalização do CPC

Em final de 2005, as seguintes entidades de direito privado (**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, **FIPECAFI** – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras” e **IBRACON** – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) oficiaram ao **CFC** – Conselho Federal de Contabilidade pedindo a criação do **CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis**. O CFC, pela Resolução nº 1.055/05 criou tal Comitê, formado por essas seis entidades. Formalmente foram três as razões dadas para sua criação; necessidades de:

- convergência internacional das normas contábeis (redução de custo de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões, redução de custo de capital);

- centralização na emissão de normas dessa natureza (no Brasil diversas entidades o fazem); e
- representação e processo democráticos na produção dessas informações (produtores da informação contábil, auditor, usuário, intermediário, academia, governo).

Ou seja, enumeraram-se, como motivos para sua criação, em primeiro lugar os mesmos utilizados em todo o mundo: redução dos custos de elaboração de diversos balanços, sob diversos critérios, para países ou organismos diferentes. A transnacional que tenha investimentos em 20 países (como algumas brasileiras já o têm), precisa decodificar balanços de possíveis 20 critérios diferentes, passando-os aos brasileiros, para fins de equivalência patrimonial e consolidação. E, depois, talvez passá-los ainda para as normas norte-americanas ou as internacionais para satisfazer seus acionistas e credores no exterior. Quanto custa isso?

Pior ainda, quanto custam as decisões erradas por se analisar balanços que, conforme os critérios adotados, podem mostrar patrimônios, relações patrimoniais, desempenho diferentes? E o mundo que cada vez mais empresta dinheiro, investe dinheiro, dá e recebe crédito para transações comerciais não pode ficar à mercê desses riscos, desses custos e desse tempo perdido. Com isso, há um acréscimo do custo de capital que pode muito bem ser reduzido.

O segundo conjunto de motivos é o reconhecimento que precisamos, antes de mais nada, de uma harmonização entre nós mesmos, já que temos tantos organismos emitindo normas sobre o mesmo assunto e, conforme já dissemos, às vezes não harmonizadamente. E essa harmonização só é viável se se sentarem todos à mesma mesa.

E o terceiro é o abraço à idéia de que as normas contábeis são algo por demais importantes para ficarem nas mãos de apenas um grupo dos diversos que têm interesse nas informações. Por isso, precisa estar juntos quem prepara as informações, quem as audita, quem as analisa, quem as utiliza para fins comerciais, quem as estuda e sobre elas pesquisa e o próprio governo.

O forte apoio governamental

É sabido que houve forte apoio governamental para a criação do CPC. O Ministério da Fazenda, a CVM, o BACEN, a SUSEP e outros órgãos deram seu apoio à idéia. No caso da CVM, por exemplo, seu Presidente deu inúmeras declarações, inclusive públicas, incentivando a criação desse Comitê, o mesmo acontecendo com o DENOR – Departamento de Normas do Banco Central etc.

Objetivos do CPC

E assim nasceu o CPC tendo como objetivos, segundo a Resolução que o criou:

“o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência

da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais". (negritos e sublinhados nossos)

"Permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira"

Por que essa expressão? O problema é que a Constituição Brasileira impede que organismos públicos deleguem atribuições que lhes foram dadas por lei para terceiros. Com isso, diferentemente do que pode, por exemplo, a SEC norte-americana, a CVM brasileira não pode delegar ao CPC a capacidade de emissão de normas contábeis que ela tem, nem o Banco Central etc.

Assim, o único caminho encontrado, juridicamente, foi o seguinte: o CPC emite seus Pronunciamentos (note-se que não são chamados de "Normas") e eles precisarão ser aprovados por todos os órgãos reguladores envolvidos (BACEN, CVM, CFC, IBRACON e outros). Na verdade a CVM já vem fazendo isso há mais de 20 anos com documentos emitidos pelo IBRACON, por exemplo, mas isso deverá se transformar em regra daqui para frente.

Convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais

Está então devidamente formalizado que o CPC deverá trabalhar em convergência com as normas do IASB, o que já começou, inclusive, a fazer.

Provavelmente na maioria das situações existirão apenas traduções de normas do IASB; em outras, quando for necessário, ajustes serão efetuados de natureza talvez redacional, exemplificativa ou outra, sem que a substância se modifique. Em casos extremos é que poderá haver alguma não convergência, que deverá ser temporária, ou por razões de ordem legal ou outra a ser devidamente sanada.

Se for o caso, inclusive, de se detectar que temos condições de emissão de uma norma tecnicamente melhor, ou de que há imperfeições na norma original, deveremos informar imediatamente ao IASB para que eles tenham a oportunidade de efetuar os ajustes, se com eles concordarem. Persistindo eventual divergência uma decisão terá que ser tomada que levará em conta a relevância da matéria e dos valores possivelmente envolvidos, o objetivo maior da internacionalização das normas e outros, conforme cada caso.

Aliás, muitos perguntam: isso significa que o CPC tem vida temporária? Afinal, após a completa convergência, o que restará a ele fazer? Traduzir apenas as novas normas? De uma certa maneira seu papel deverá, no futuro, realmente mudar: passará a ser um coadjuvante, que esperamos de força, no sentido de oferecer ao IASB trabalhos, críticas, proposições, minutas e tudo o que for possível no processo de melhoria da informação contábil ao longo do mundo e sua harmonização e convergência.

O Funcionamento do CPC

Características básicas

a) Composição e Autonomia

O CPC é totalmente autônomo de cada uma das 6 entidades que hoje o compõem, deliberando por conta própria, sem que tenha que formalmente submeter suas decisões a qualquer desses ou outros órgãos.

Cada uma das 6 entidades indica 2 membros, o que lhe dá hoje então um plenário com 12 pessoas votantes. E a maioria desses 12 membros precisa ser de Contadores devidamente registrados. Suas deliberações são tomadas por 2/3 desses membros, membros esses que não recebem remuneração por esse trabalho.

Adicionalmente, grupos de trabalho podem ser formados por especialistas nas diversas áreas específicas sendo normatizadas, o que já vem começando a ser feito, sendo os membros do CPC os relatores oficiais de cada matéria.

Por fim, além daquelas com assento fixo no CPC, outras entidades poderão vir a ser formalmente participantes no futuro do Comitê, conforme será visto à frente.

b) Entidades permanentemente convidadas e outras participações

Pelo seu regimento interno, são permanentemente convidados, e estão de fato participando, os seguintes órgãos governamentais:

CVM – Comissão de Valores Mobiliários,

BACEN – Banco Central do Brasil,

SUSEP – Superintendência dos Seguros Privados e

SRF – Secretaria da Receita Federal

Ou seja, esses órgãos participam de todas as reuniões, têm direito a voz, opinião, mas não votam.

Outras entidades, inclusive pessoas físicas, podem ser convidadas a participar de reuniões do CPC quando assuntos específicos de seus interesses forem discutidos ou quando puderem oferecer contribuições para o desenvolvimento dos documentos.

c) Governança, Assembléia de Presidentes e Coordenadorias

A governança do CPC está assim estruturada: os 6 organismos hoje constituidores do CPC têm seus respectivos presidentes compondo o que se denomina **Assembléia de Presidentes**; Ela tem poderes para eleger os membros do CPC, com mandatos de 4 anos (exceto alguns no início para se estabelecer vencimento de prazo não igual para todos). Também pode, por deliberação de ¾ de seus membros, convidar outras entidades a fazerem parte do CPC. Por enquanto isso não ocorreu.

Essa Assembléia Criou e pode modificar o Regimento Interno do CPC. Regimento esse que é complementado por Regimentos Administrativos das diversas Coordenadorias. (Essa estrutura e esses documentos podem ser vistos no *site* do CPC: www.cpc.org.br)

O Comitê propriamente dito está dividido em 4 Coordenadorias que têm, resumidamente, as seguintes atribuições:

- **Coordenadoria de Operações** - que tem por atribuição todo o relacionamento com o CFC para o bom funcionamento do CPC, especialmente:
 - ▶ Convênios com os Órgãos Reguladores,
 - ▶ Audiências Públicas,
 - ▶ Divulgação dos Atos do CPC,
 - ▶ Estrutura física, recursos humanos, biblioteca, tecnologia etc.,
 - ▶ Divulgação do CPC e do seu trabalho;
- **Coordenadoria de Relações Institucionais** - que tem por atribuições:
 - ▶ Gestão para a adoção dos Pronunciamentos pelos órgãos reguladores,
 - ▶ Representação **em matéria não técnica** do CPC junto a:
 - ▶ governo,
 - ▶ organizações não governamentais,
 - ▶ imprensa e,
 - ▶ sociedade em geral;
- **Coordenadoria de Relações Internacionais** - que tem por atribuições:
 - ▶ Representação do CPC junto a,
 - ▶ organismos internacionais governamentais e,
 - ▶ organizações internacionais privadas,
 - ▶ Acompanhamento e relato dos assuntos em andamento nas principais entidades internacionais ligadas às regras contábeis;
- **Coordenadoria Técnica** - que tem por atribuições:
 - ▶ Elaboração da pauta do CPC,
 - ▶ Convocação e coordenação das reuniões do CPC e,
 - ▶ Representação do CPC **nas matérias técnicas**.

Vê-se assim que, numa forma muito democrática, o CPC não tem presidente, funcionando com a estrutura e forma de governança apresentadas.

Estrutura física

Atualmente, toda a estrutura física para o funcionamento do CPC está sendo provida pelo CFC. Nesse sentido está ele disponibilizando o local para o CPC funcionar, secretaria, materiais de trabalho, biblioteca, acessos eletrônicos, página na *internet* etc. Em alguns momentos os recursos são buscados junto aos próprios constituintes do CPC ou terceiros.

A sede oficial é o CFC em Brasília, mas ele pode funcionar em qualquer dos Conselhos Regionais ou, eventualmente, em algum outro lugar; vem se reunindo regularmente na sede do CRC-SP, que também dessa maneira contribui. Também já utilizou a sede do IBRACON.

O CFC tem também o compromisso de dar ampla divulgação às minutas dos documentos em estudo, viabilizar as audiências públicas, desenvolver esforços e firmar

convênios para as agências reguladoras adotarem os Pronunciamentos do CPC, divulgar os atos do Comitê e outros.

Os Documentos do CPC

O CPC tem como produto do seu trabalho três diferentes instrumentos:

- **Pronunciamentos Técnicos** – que são as "normas" propriamente ditas, que não têm esse nome pelo que já se comentou: as normas serão emitidas pelos órgãos reguladores próprios aprovando esses Pronunciamentos Técnicos;
- **Interpretações** – que são documentos complementares a serem emitidos quando, espera-se raramente, surgirem dúvidas quanto ao efetivo entendimento do que estiver contido num Pronunciamento Técnico; e
- **Orientações** – documentos relativos a assuntos que, principalmente, não devam, pelo seu alcance ou algum outro motivo sair na forma de Pronunciamento Técnico, ou que exijam algum nível de rapidez na sua emissão.

Audiência pública

Todos os Pronunciamentos Técnicos, obrigatoriamente, e os demais documentos quando necessário e viável, sofrerão amplo processo de audiência pública. Por exemplo, a primeira minuta de Pronunciamento ficou em audiência pública durante 4 meses, via internet, correspondência enviada a mais de uma centena de órgãos interessados privados e governamentais, com chamadas nos *sites* de todos os membros etc.

Ritual de aprovação

Há todo um ritual para a aprovação dos documentos, sendo que para os Pronunciamentos Técnicos ele é mais rigoroso. Existem, nesse caso, pelo Regimento Administrativo, as diversas etapas que vão desde a Minuta Zero à Seis, conforme pode ser visto mais detalhadamente no *site* mencionado. A aprovação final, conforme dito, depende da aprovação de 2/3 dos membros do CPC.

Algo muito especial: Audiência Pública junto com a CVM

A CVM, pela sua Deliberação 520/2007, de 15 de maio de 2007, decidiu que

“a CVM poderá colocar em audiência pública conjunta com o CPC as minutas de pronunciamentos técnicos por ele emitidas, disponibilizando-as, na sua página na rede mundial de computadores;”

Ou seja, a CVM deliberou que deverá fazer suas audiências públicas, nas matérias que dizem respeito a normatização contábil, conjuntamente com o CPC. Talvez outros organismos federais sigam esse caminho.

O Projeto de Lei nº 3.741/2000

Conforme já comentado ao longo deste trabalho, esse projeto de lei é essencial para o sucesso do CPC e da tarefa de convergência com as normas internacionais de contabilidade. Há 4 cláusulas que costumamos chamar de pétreas na área contábil nesse Projeto de Lei (PL):

A Criação do “LALUC”

A criação do LALUR – Livro de apuração do lucro real – como já dito, foi um enorme avanço no Brasil, em 1977, mas não o suficiente para a “emancipação” da nossa contabilidade. Segundo a Lei das S/A, ele deveria receber todos os registros necessários para interesses fiscais que divergissem da Lei das S/A ou dos princípios contábeis geralmente aceitos, além dos ajustes de natureza não contábil (despesas não dedutíveis, incentivos fiscais etc.)

Todavia, ela acabou tendo sua utilização muito cerceada por interesses da própria SRF, que limitou seu uso. Com isso, nunca se pôde praticar uma contabilidade desprovida de efeitos diretos e indiretos da legislação tributária.

Por exemplo, diferentemente do que ocorre nos países anglo-saxônicos, não podemos depreciar um ativo por uma vida útil superior à fiscal atribuída na contabilidade e usar da vida útil aceita fiscalmente, ajustando-a no Lalur. Se alguém depreciar um veículo em 13% na contabilidade não poderá efetuar uma dedução dos 20% para fins fiscais, porque esse diferencial de 7% não é aceito para registro no Lalur. Nesse caso, sabemos que os proprietários jamais aceitam contabilizar pelos 13% se podem deduzir 20% do imposto de renda e da contribuição social. Assim, a contabilidade brasileira trabalha praticamente com as depreciações e amortizações com base nos percentuais máximos admitidos fiscalmente, independentemente de suas verdadeiras vidas úteis econômicas.

Desde 1990, por outro lado, havia sido aceito pela cúpula da SRF, a partir da idéia talvez um pouco bizarra para muitos contadores (e com certa razão) de dois outros contadores à época prestando serviço ao governo federal, o caminho inverso.

A Receita Federal argüia que um número grande de registros no Lalur dificultaria enormemente o trabalho da fiscalização, que inclusive precisaria de um treinamento enorme para lidar com eles. Saiu daí a idéia então de fazer o contrário, já que o que importa é o produto final da contabilidade: balanços e outras demonstrações úteis para os usuários.

Assim, procurou-se desenvolver o seguinte raciocínio: as empresas poderiam escriturar conforme as regras legais e fiscalmente aceitas, tudo dentro do que a legislação e a normatização fiscais admitem, e chegar então ao balanço e à apuração do resultado para fins tributários. Só que essas demonstrações seriam “secretas”, no sentido de que seriam de exclusiva utilização da empresa e do fisco, não sendo, de forma alguma, objeto de divulgação a terceiros. Na verdade, é mais ou menos o que se faz hoje com a declaração de imposto de renda da pessoa jurídica.

A seguir, seriam reabertos esses balanços, de forma a se proceder aos registros, formalizados via Diário e Razão, para que se chegasse aos balanços efetivamente para fins contábeis externos: daí o nome Livro de Apuração do Lucro "Contábil". Esses sim seriam os balanços para fins formais, oficiais, de publicação, registro junto aos órgãos próprios, com validade para cálculo do dividendo mínimo obrigatório, valor patrimonial, aprovação na assembléia dos acionistas ou dos quotistas etc. E todos os registros para passagem de um para outro estariam fora do alcance tributário.

Essa idéia foi aceita pelo Ministério da Fazenda e está totalmente inserida no PL citado. Só que, para se evitar problemas nesses ajustes, as empresas que aderirem a esse modelo (e podem ser as fechadas também, sem problemas) terão que submeter essas demonstrações ao parecer de auditores independentes.

Pode mesmo parecer estranho, a alguns, que se dê, na ordem cronológica, uma aparente prioridade ao balanço fiscal, e secundária ao contábil, mas essa idéia nos parece totalmente errônea. Não interessa essa ordem de escrituração, o que interessa, e fortemente, é que teremos condição de efetivamente praticar nossa profissão contábil com menor dependência de critérios fiscais e dos interesses empresariais (legítimos, por sinal) de não antecipar pagamento de tributos.

É importante lembrar que não serão dois balanços para divulgação, para entrega aos credores e outros usuários etc., apenas um, o societário. O fiscal será apenas para o fisco, no fundo, mais ou menos como já hoje ocorre.

Convergência às Normas Internacionais

O citado PL determina que a contabilidade brasileira caminhe rumo às normas internacionais; não menciona expressamente o IASB, por ser um órgão privado, mas esse é o único órgão genuinamente internacional hoje, já que a ONU abdicou, há anos, dessa tarefa de emissão de normas contábeis.

Alterações na Lei das S/A

Essa lei, que normatiza a contabilidade brasileira hoje, inclusive de quem não é S/A mas é sociedade tributada pelo "lucro real", possui diversos dispositivos que estão ultrapassados tecnicamente e em desacordo com as normas internacionais.

Assim, o Projeto de Lei introduz as mínimas alterações necessárias para que o processo de normatização rumo às IASs não se defronte com esses impedimentos legais. E isso sem que, quando atreladas essas disposições brasileiras a incentivos fiscais, prejudique as empresas. Por exemplo, subvenções para investimento são, quase no mundo todo, tratadas como parte do resultado, e não como contribuição de capital. A mudança prevê essa alteração sem prejuízo dos benefícios fiscais hoje existentes para tais subvenções.

Limitações surgem às reavaliações espontâneas, eis que originadoras de tantos problemas nos balanços brasileiros. Mecanismos são criados, todavia, para seu uso no caso de negociações de empresas que levem a fusões e aquisições que devem provocar, nos balanços, ajustes de ativos e passivos a seus efetivos valores negociados, sem que isso traga qualquer antecipação tributária. Outros ajustes estão previstos.

Convênios com órgãos reguladores

O Projeto de Lei prevê que os órgãos contábeis brasileiros possam efetuar convênio com o CPC (não menciona expressamente esse órgão, de novo por ser de direito privado – mas dá as características que lhe cabem em cheio), de forma que possa haver uma única fonte na normatização contábil brasileira.

Na realidade, esses convênios podem até ser feitos hoje, nada há que impeça, desde que não se faça delegação de poderes do órgão público a outra entidade qualquer. Mas eles reforçam, e muito, a idéia da necessidade da centralização da emissão das normas. E normas convergentes às internacionais.

A Situação Atual, Relação FASB e IASB e Resumo

Quando terminamos este material, início de junho de 2007, o citado Projeto de Lei está se encaminhando para votação final, e o CPC já está com sua segunda minuta de pronunciamento em audiência pública.

Já foi a audiência relativa ao pronunciamento sobre **Redução no Valor Recuperável dos Ativos** (*Impairment*), correspondente à IAS 36 do IAS. Entretanto, tendo em vista a aprovação da CVM para que as audiências públicas dessa autarquia e a do CPC sejam realizadas em conjunto, esse pronunciamento está em processo de entrada em audiência pública novamente, agora em conjunto com a CVM.

Está em audiência a minuta relativa à **Conversão das Demonstrações Contábeis**, correspondente a parte da IAS 21, e estão em andamento as minutas relativas a **Estrutural Conceitual da Contabilidade**, a **Demonstração dos Fluxos de Caixa**, a **Contratos de Seguros**, a **Contabilização das Concessões Públicas**, às **Subvenções Governamentais**, e às **Relações entre Partes Relacionadas**.

O FASB e o IASB firmaram um protocolo para convergência de suas normas para até 2009, recentemente a SEC levantou a hipótese de virem a ser aceitas demonstrações, nos EEUU, feitas segundo as IFRS (atual nome oficial das normas do IASB). Além disso, muitos países, como praticamente todos os da União Européia, estão adotando uma prática ainda cara e trabalhosa: uma contabilidade para fins locais e outra, nos balanços consolidados, para fins de divulgação junto aos mercados financeiros, de acordo com o IASB. Ora, isso ainda é custoso, trabalhoso e com certeza fonte de confusão para os próprios gestores das empresas. E de confusão também para os usuários que tomarem conhecimento dos dois conjuntos de informações, não comparáveis entre si.

Também aqui temos uma situação parecida, mas temporária, conforme já exposto em outro veículo por este autor: o BACEN determinou que, a partir de 2010, as instituições financeiras deverão divulgar seus balanços consolidados conforme as regras do IASB. E a CVM está em audiência pública com minuta de Instrução na mesmíssima direção. Teremos então três balanços?

O plano das instituições ligadas ao CPC, e também do governo, é que o Brasil tenha sua contabilidade totalmente harmonizada com as normas internacionais, e o trabalho desse comitê está sendo desenvolvido no sentido de que isso seja já aplicado diretamente nos balanços individuais, primários, de tal forma que não exista um balanço de acordo com as regras brasileiras e outro de acordo com as internacionais, como está ocorrendo

hoje nos países da União Européia, onde cada empresa faz o seu balanço de acordo com suas regras nacionais e, depois, o consolidado de acordo com o IASB. Queremos evitar isso, queremos que o individual e o consolidado brasileiros sejam feitos com base em um único conjunto de regras.

Mas esse trabalho do CPC não tem um tempo totalmente definido para ser completado, pois precisa ser implantado paulatinamente, já que atingirá todas as empresas brasileiras que elaboram balanços. Como ambas as autarquias estão determinando que, a partir de 2010, as sociedades a elas submetidas publiquem seus balanços consolidados de acordo com o IASB, poderá haver, sim, temporariamente, dois conjuntos publicados: o balanço individual, dentro das regras em vigência no Brasil, e o balanço consolidado, totalmente conforme o IASB. A diferença com relação a hoje, quando já temos os dois conjuntos, é que tanto o individual quanto o consolidado estão, com raras exceções, dentro das mesmas regras.

O que se espera, todavia, é que, até lá, as diferenças sejam bastante restritas e que, rapidamente, elas desapareçam completamente, e assim teremos os dois balanços, o individual e o consolidado, dentro das mesmas regras, as internacionais.

Vê-se, também, que o balanço fiscal não será nunca publicamente divulgado. E à divulgação de dois balanços com critérios diferentes (brasileiro e internacional) só ocorrerá para as companhias abertas e as instituições financeiras, a partir de 2010 e somente durante o tempo que faltar para a completa harmonização da contabilidade brasileira às normas internacionais.

Resumindo, o mundo saiu de dois caminhos totalmente divergentes e vai chegando a um denominador comum; os de *code law* saíram de um processo de normatização puramente estatal, passaram por um processo relativamente misto e agora vão para outro onde o Estado apenas acompanha o processo e às vezes dele participa, mas ele é desenvolvido no setor privado. E é desenvolvido num órgão único, com a participação de todos os agentes interessados e entendidos na normatização contábil: quem produz as informações, quem as audita, quem as analisa, quem as usa e quem sobre elas pesquisa e ensina. Os países de *common law* saíram de um processo totalmente deixado aos próprios contadores e evoluíram para esse com órgão colegiado com participantes das várias áreas interessadas e afetadas pela normatização contábil.

E os que vinham na filosofia da *image fidèle*, da prevalência da forma jurídica, da normatização super detalhada, passam agora para a *true and fair view*, para a prevalência da essência econômica sobre a forma e para a normatização *principles oriented*. Na verdade, no que diz respeito a esse último ponto, há uma certa miscigenação, já que as regras de fato não são assim tão orientadas apenas por princípios no mundo anglo-saxônico hoje, nem mesmo as do IASB assim são de maneira pura (mas mais do que as dos norte-americanos, por exemplo, que vêm adotando uma postura *rules oriented* até mais agressiva do que seria de se esperar de um país de *common law*).

Acabou prevalecendo o básico da filosofia anglo-saxônica, não há dúvida, mas num processo mais amplo e democrático com um organismo genuinamente internacional se transformando no centro da normatização mundial.

E, no Brasil, estamos, um pouco tardiamente, mas estamos caminhando junto a essa filosofia e a esse processo de convergência com as normas internacionais. Só que **seguindo um caminho mais ousado** que muitos países mais avançados do que nós: fazendo com que nossas demonstrações contábeis individuais, primárias, já sejam assim elaboradas conforme essas regras, o que nos deverá levar a uma posição de menores custos e riscos. Deveremos demorar um pouco mais do que a maioria, mas com certeza com um final provavelmente mais feliz.

Comentários finais que dariam outro material do tamanho deste: a exigência de adoção de uma contabilidade mais concentrada na essência do que na forma, a convergência descrita e a estrutura conceitual que fundamenta essas normas internacionais fazem com que a contabilidade adquira um outro patamar. Ela só poderá ser desempenhada por profissionais bem formados, com capacidade de análise do que ocorre no mundo todo, com melhor formação econômica, com domínio pelo menos da língua inglesa também e, o que é fundamental: com formação técnica e ética que lhe permitam tomar decisão, deliberar sobre o que é a essência econômica do que precisa ser escriturado e analisado, e não simplesmente um seguidor de regras. Características que efetivamente dão direito a dizer que se trata de uma profissão liberal, e mais, uma profissão que pode vir a adquirir aqui o *status* que já possui em tantos outros países.

Bibliografia

BAETGE, Jörg et alli (19 autores ao total), *German Accounting Principles: An Institutionalized Framework*. Accounting Horizons, Vol. 9, n. 3, sept. 1995, p.92-99.

COLASSE, Bernard, *The French notion of the image fidèle: the power of words*, The European Accounting Review, Vol. 6, Nr. 4, 1997.

DING, Yuan; STOLWI, Hervé; TENENHAUS, Michel, *"Shopping Around" for Accounting Practices: The Financial Statement Presentation of French Groups*. ABACUS, vol. 39, nº 1, p. 42-65, 2003.

HULLE, Karel Van; *The True and fair view override in the European Accounting Directives*, The European Accounting Review, Vol. 6, Nr. 4, 1997.

MARTINS, Eliseu; LISBOA, Lázaro P., *Ensaio Sobre Cultura e Diversidade Contábil*, Revista Brasileira de Contabilidade, do CFC, nº 152 (Março/Abril - 2005).

NOBES, Christopher; PARKER, Robert et alli, *Comparative International Accounting*, Prentice Hall (UK), p. 3-277, 1991.

ORSINI, Larry L.; GOULD D. John; Mc ALLISTER, John P.; PARIKH, Rajeev N., *World Accounting*. Lexis Publisher, 2000.

Eliseu Martins, é Professor Titular da USP (SP)
emartins@usp.br.

Universidade de São Paulo (USP-SP)
Faculdade de Economia Administração e Contabilidade
Departamento de Contabilidade Atuária.
Avenida Professor Luciano Gualberto, 908 Prédio III
Butantã - 05508900 - São Paulo, SP - Brasil
Telefone: (11) 3091-5820, ramal: 140, fax: (11) 3813-0120.

Vinícius Aversari Martins, é Professor da USP-Ribeirão Preto
(SP), vinicius@usp.br

Universidade de São Paulo – Faculdade de Economia,
Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto,
Departamento de Contabilidade.
Avenida Bandeirantes, 3900 Bloco C, sala 13
Monte Alegre - 14040-900 - Ribeirão Preto, SP - Brasil
Fone: (16) 3602-3000 Ramal: 3899 Fax: (16) 3633-3221

Éric A. Martins, é Graduado em Ciências Contábeis.