

Lei 11.638/2007: Impacto nas Demonstrações Contábeis

Prof. Dr. Valcemiro Nossa

Contador

Doutor em Contabilidade

Professor da Fucape Business School

Membro da Delegação Brasileira no ISAR (ONU)

valcemiro@fucape.br

FUCAPE
BUSINESS SCHOOL

Convergência no Brasil...

- Ibracon:
 - NPCs em conformidade com as IFRS.

- Comissão de Valores Mobiliários (CVM):
 - Deliberações com base nas NPCs do Ibracon.
 - Instrução 457/2007: DCs consolidadas a partir de 2010.

- Banco Central:
 - Comunicado 14.259/06: DCs consolidadas a partir de 2010.

- Lei 11.638/2007: o grande passo (norma mezzanino)!

Lei 11.638/2007 e alterações pela MP 449/08

Lei 11.638/2007

- A lei foi estruturada em quatro grandes pilares:
 - Alterações imediatas na contabilidade brasileira;
 - Poderes ao CPC;
 - Segregação da contabilidade societária da fiscal;
 - Elaboração de demonstrações contábeis (auditadas) para companhias de grande porte.

Poderes ao CPC

- **A Lei 6.385/1976 foi alterada:**

- Inserção do Artigo 10-A, que permite à CVM, ao Banco Central e demais organismos e agências reguladoras celebrarem “convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas”.
- Conseqüência: CPC ganha extrema relevância: será o responsável pela migração do modelo contábil brasileiro para o internacional.

CPC – principais características

- **Formado por seis entidades:**

- Abrasca, Apimec, Bovespa, CFC, Fipecafi e Ibracon.

- **Funções:**

- Estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos sobre contabilidade, sempre com o objetivo de convergência às normas internacionais.

- **É formado por 12 membros e são necessários 2/3 dos votos para a aprovação de suas deliberações.**

- www.cpc.org.br

Alterações Imediatas...

■ Demonstrações Financeiras:

- **DOAR deixa de ser obrigatória;**
- **Demonstração do Fluxo de Caixa: obrigatória;**
 - Sua elaboração e publicação não será obrigatória para companhias fechadas com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a dois milhões de reais.
 - CPC 3
- **Demonstração do Valor Adicionado: obrigatória;**
 - Apenas para companhias abertas
 - CPC 9

Alterações Imediatas...

■ Ativo Não-circulante:

- **Criação de um novo grupo: INTANGÍVEL.**
 - Ratifica a sua "pré-criação" pela CVM 488/2005;
 - Os ativos intangíveis que estavam em outras contas devem ser reclassificados para o novo grupo.
 - CPC 4

Alterações Imediatas...

■ Ativo Não-circulante:

■ Ampliação da definição de Ativo IMOBILIZADO:

- "Direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, *inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens*" (art. 179, IV);
- Abertura para o reconhecimento de ativos oriundos de operações de arrendamento mercantil nas arrendatárias.
- **Essência sobre a forma.**
- CPC 6

EXEMPLO: Essência sobre a Forma

- 1- Uma empresa vende seu imóvel a terceiros
- 2- Aluga de volta
- 3- Recompra (valor negociado + juros período)

Na essência:

- Operação de empréstimo, transferindo a titularidade jurídica do imóvel apenas como uma garantia, mas vai recebê-lo de novo juridicamente dentro de seus haveres.

EXEMPLO: Essência sobre a Forma

- Registro contábil de empréstimo, com as despesas financeiras dele decorrentes.

Não são despesas de aluguel no passivo e dinheiro recebido como Receita.

No Balanço Patrimonial - Ativo - Bens

- Uso
- Controle
- Riscos e benefícios fluirão para a empresa

Independentemente da titularidade jurídica

A essência econômica vai prevalecer sobre a propriedade jurídica

Lei 11.638/2007: impacto nas Demonstrações Financeiras

FUCAPE
BUSINESS SCHOOL
Slides: Fábio Moraes da Costa

Alterações Imediatas...

■ Reavaliações de Ativos:

- Novas reavaliações estão proibidas a partir de 2008;
- É possível realizar o estorno dos saldos remanescentes em 2008;
- Quem não fizer: realização dentro dos prazos já estimados;

Lei 11.638/2007: impacto nas Demonstrações Financeiras

FUCAPE
BUSINESS SCHOOL
Slides: Fábio Moraes da Costa

Alterações Imediatas...

■ Patrimônio Líquido:

- **A conta “Lucros Acumulados” não deverá ser apresentada no balanço:**
 - Os lucros retidos estarão alocados nas reservas de lucros e, portanto, o saldo da conta “Lucros Acumulados” será zero na data da demonstração.
- **Criação da conta de “Ajustes de Avaliação Patrimonial”:**
 - Parte dos investimentos temporários passará a ser mensurada pelo seu valor justo;
 - Ganhos e perdas de itens classificados como disponíveis para venda serão alocados nesta conta .
 - *Ajustes para moeda estrangeira – Cumulative Translation Adjustments*

Alterações Imediatas...

■ Patrimônio Líquido:

- **Reserva de capital – prêmio na emissão de debêntures:**
 - Extinta. O montante relativo ao prêmio deverá transitar no resultado ao longo do tempo.
 - CPC 8
- **Reserva de capital – doações e subvenções para investimento:**
 - Extinta. O montante transitará pelo resultado.
 - CPC 7

Alterações Imediatas...

■ Critérios de Avaliação do Ativo:

■ Ajuste a valor presente:

- “os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante” (art. 183, VIII);
- para os demais tipos de ativo: o ajuste será necessário quando o preparador das demonstrações julgar que tal efeito é relevante.
- CPC 12

Alterações Imediatas...

■ Critérios de Avaliação do Ativo:

■ Investimentos temporários:

- Títulos destinados à negociação ou disponíveis para venda: valor justo;
- Demais títulos: custo de aquisição ou valor de emissão (ajustados com base no contrato e na expectativa de realização).
- CPC 14

Alterações Imediatas...

■ Estrutura do Balanço:

■ Ativo Diferido foi extinto! REF também!

■ MP 449

■ "Art. 178.

§ 1º

I - ativo circulante; e

II - **ativo não-circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.**

§ 2º

I - passivo circulante;

II - passivo não-circulante; e

III - **patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.**

Alterações Imediatas...

■ MP 449 – Alteração da 6.404/76

■ "Art. 299-A. O saldo existente em 31 de dezembro de 2008 no ativo diferido que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, **poderá permanecer no ativo sob essa classificação até sua completa amortização, sujeito à análise sobre a recuperação de que trata o § 3º do art. 183.**" (NR)

■ "Art. 299-B. O saldo existente no resultado de exercício futuro em 31 de dezembro de 2008 **deverá ser reclassificado para o passivo não-circulante em conta representativa de receita diferida.**

Alterações Imediatas...

■ Critérios de Avaliação do Ativo:

■ Ativo Imobilizado e Intangível:

- Testes de recuperabilidade de ativos deverão ser aplicados periodicamente (testes de *impairment*);
- A orientação para a execução de tais testes está descrita na CPC 1
- CPC 1 e CPC 4

Alterações Imediatas...

■ Critérios de Avaliação do Passivo:

■ Ajuste a valor presente:

- Obrigatório para obrigações, encargos e riscos classificados no passivo não-circulante;
- Para os demais tipos de passivo: o ajuste será necessário quando o preparador das demonstrações julgar que tal efeito é relevante.
- CPC 12

Alterações Imediatas...

■ Avaliação do Investimento em Coligadas e Controladas:

- O Método da Equivalência Patrimonial deverá ser aplicado na seguintes situações:
 - **Influência significativa sobre a administração:** ou
 - Participação de 20% ou mais do capital votante: antes da lei, o percentual era de 20% do capital total.
 - Para investimentos no exterior: no caso de variação cambial, os ganhos e perdas serão alocados em conta específica no Patrimônio Líquido (CPC-02 / Deliberação CVM 534/08). A conta de "Ajustes de Avaliação Patrimonial" deverá ser utilizada (idéia similar à do CTA – *Cummulative Translation Adjustments*).

Alterações Imediatas...

■ Reservas e Retenção de Lucros:

- **Reserva de Incentivos Fiscais:**
 - Com base na decisão da assembléia geral, o montante referente a doações e subvenções governamentais para investimentos poderá ser alocado à Reserva de Incentivos Fiscais → para se evitar efeitos tributários;
 - Destaque: esta parcela poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório.

Alterações Imediatas...

■ Incorporação, Fusão e Cisão:

- Se as operações forem realizadas entre partes independentes e houver efetivamente a transferência de controle:
 - Os ativos e passivos da adquirida serão avaliados e contabilizados pelo valor de mercado;
 - MP 449 trouxe alterações que será regulamentado pela CVM
 - IFRS 3 – *Business Combination* (CPC 15 em Audiência Pública)

Alterações Imediatas...

■ Notas Explicativas (redação pela MP 449):

- § 5º As notas explicativas devem:
 - I - apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos;
 - II - divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras;
 - III - fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e
 - IV - indicar:
 - a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;
 - b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único);
 - c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º);
 - d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
 - e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
 - f) o número, espécies e classes das ações do capital social;
 - g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
 - h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º); e
 - i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

Contabilidade Societária *versus* Fiscal

- Lei 11.638/2007 e MP 449: “blindagem”;

- O LALUR continuará existindo;

- Lei 11.638/07 (alterada pela MP449):
 - **Art. 177:** § 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Contabilidade Societária *versus* Fiscal

- MP 449 de 03/12/2008

- Regime Tributário de Transição (RTT):
 - Art. 15. § 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária.

- Em 2008 e 2009: optativo

- A partir de 2010: obrigatório

- A opção ao RTT deverá ser manifestada, de forma irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica

Contabilidade Societária *versus* Fiscal

- **Art. 17 – A pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento:**
 - **I – utilizar os métodos e critérios definidos pela Lei nº 6.404, de 1976, para apurar o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda (...) com a adoção:**
 - a) dos métodos e critérios introduzidos pela Lei nº 11.638, de 2007, e pelos arts. 36 e 37 desta Medida Provisória; e
 - b) das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários (...), no caso de companhias abertas e outras que optem pela sua observância;
 - **II – realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado nos termos do inciso I, no Livro de Apuração do Lucro Real, inclusive com observância do disposto no § 2º, que revertam o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles da legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 16; e**
 - **III – realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.**

Contabilidade Societária *versus* Fiscal

- **Art. 17**

§ 2º A pessoa jurídica sujeita ao RTT, desde que observe as normas constantes deste Capítulo, fica dispensada de realizar, em sua escrituração comercial, qualquer procedimento contábil determinado pela legislação tributária que altere os saldos das contas patrimoniais ou de resultado quando em desacordo com:

 - I - os métodos e critérios estabelecidos pela Lei nº 6.404, de 1976, alterada pela Lei nº 11.638, de 2007, e pelos arts. 36 e 37 desta Medida Provisória; ou
 - II - as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976, e pelos demais órgãos reguladores.

Suspensão Temporária do Impacto da Nova Lei Contábil na área Fiscal

As alterações introduzidas pela lei contábil nº 11.638/07 e pelos artigos 36 e 37 da MP nº 449/08 que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas na apuração da "DRE" **não terão efeitos fiscais** na apuração do lucro real nos anos de 2008 e 2009 (períodos do "RTT"). Aplica-se esse disposto também às normas expedidas pela CVM - Comissão de Valores Mobiliárias (companhias abertas) e pelos demais órgãos reguladores que visem alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade (art.16 da MP nº 449/08).

Isso significa que a pessoa jurídica que aderir ao RTT tem a segurança (blindagem) de que as novas regras contábeis lançadas contabilmente na DRE (Demonstração do Resultado do Exercício) não terão efeitos para fins de apuração do lucro real, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Lei 11.638/2007: impacto nas
Demonstrações Financeiras

FUCAPE
BUSINESS SCHOOL
Slides: Fábio Moraes da Costa

Métodos Contábeis Diferentes da Legislação Tributária

Na vigência do RTT (2008 e 2009), quando ocorrer regras fiscais diferentes das novas normas contábeis contidas na Lei nº 6.404/76, na Lei nº 11.638/07, na MP nº 449/2008 e normas da CVM, a pessoa jurídica enquadrada no RTT deverá realizar os seguintes procedimentos em 2008 e 2009 (art. 17 MP nº 449/08):

1. A "DRE" deverá ser confeccionada com base nas regras contábeis normais previstas pela Lei nº 6.404/76, acrescidas das novidades da lei contábil nº 11.638/07, pelos arts. 36 e 37 da MP nº 449/08 e pelas normas expedidas pela CVM.

Lei 11.638/2007: impacto nas
Demonstrações Financeiras

FUCAPE
BUSINESS SCHOOL
Slides: Fábio Moraes da Costa

Métodos Contábeis Diferentes da Legislação Tributária

2. No "LALUR", realizar os respectivos ajustes fiscais (adições e exclusões) de modo a eliminar os novos critérios contábeis produzidos pela Lei nº 11.638/07, ou seja, o lucro real dos anos de 2008 e 2009 deve ser apurado de acordo com os mesmos critérios contábeis e fiscais vigentes em 31/12/2007.

Companhias de Grande Porte

- **Inovação introduzida pela Lei:**
 - Migração da abordagem *shareholder* (donos) para *stakeholder* (partes que se relacionam com a empresa).
- **Definição de Companhias de Grande Porte:**
 - Sociedade ou conjunto de sociedades com ativos superiores a 240 milhões de reais ou receita bruta anual superior a 300 milhões de reais.
- **As disposições da Lei 6.404/1976 com as devidas alterações acerca da escrituração e elaboração de demonstrações financeiras auditadas são obrigatórias para as companhias de grande porte, mesmo que não sejam sociedades por ações.**

Convergência: principais desafios

- Papel dos reguladores;
- Ambiente institucional brasileiro;
- Educação.

Convergência e o Novo Perfil do Contador

- Muitas características de modelos *Common-law*:
 - Princípios *versus* Regras;
 - Orientação.
- Primazia da essência sobre a forma:
 - *True and Fair View*.
- Maior complexidade:
 - Instrumentos financeiros, ativos intangíveis, combinações de negócios...
- Maior responsabilidade (julgamentos):
 - Mensurações a valor justo, aquisições reversas, ponto de reconhecimento da receita...
- Em resumo: estamos falando de **uma nova postura profissional!!!**

Educação e Treinamento em IFRS

- Ampliação dos conhecimentos sobre contabilidade, negócios, finanças, economia...
- O novo profissional contábil deve “ser um especialista em prever e resolver problemas” (Prof. Nelson Carvalho);
- Maior foco no desenvolvimento de habilidades para discutir e definir políticas contábeis;

Lei 11.638/2007: Impacto nas Demonstrações Contábeis

OBRIGADO!

Prof. Dr. Valcemiro Nossa
valcemiro@fucape.br