

Fique informado e participe dos debates sobre contratação pública. Siga a Zênite nas redes sociais:

www.zenite.blog.br

[@zenitenews](https://twitter.com/zenitenews)

[/zeniteinformacao](https://www.facebook.com/zeniteinformacao)

[/zeniteinformacao](https://www.youtube.com/channel/UC...)

[/zeniteinformacao](https://www.youtube.com/channel/UC...)

Título : CONSIDERAÇÕES SOBRE A NOVA CONTABILIDADE SOCIETÁRIA – UMA ABORDAGEM INTRODUTÓRIA

Autor : Inaldo da Paixão Santos Araújo

Autor : Alexandre Alcantara da Silva

DOCTRINA - 939/106/MAI/2010

CONSIDERAÇÕES SOBRE A NOVA CONTABILIDADE SOCIETÁRIA – UMA ABORDAGEM INTRODUTÓRIA

por **INALDO DA PAIXÃO SANTOS ARAÚJO**

Mestre em Contabilidade. Auditor do Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Professor universitário. Possui os seguintes livros publicados: *Auditoria Contábil*, *Introdução à Contabilidade e Contabilidade Pública*, pela Saraiva; *Introdução à Auditoria Operacional* (FGV) e *Redescobrimo a Contabilidade Governamental* (Renovar). Membro do Grupo de Trabalho constituído pelo CFC que elaborou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicáveis ao Setor Público, no âmbito do programa de convergência aos padrões internacionais.

e **ALEXANDRE ALCANTARA DA SILVA**

Especialista em Direito Tributário e em Gestão Tributária. Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Professor universitário. Autor do livro *Estrutura, Análise e Interpretação das Demonstrações Contábeis* (Atlas). Membro do Grupo de Trabalho de implantação da Escrituração Contábil Digital, subprograma do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

A contabilidade societária brasileira está em processo de transformação. Após 33 anos de vigência, a Lei nº 6.404/76 – comumente denominada de Lei das Sociedades Anônimas – tem sofrido, em face de um processo de convergência aos padrões internacionais, significativas alterações que estabelecem profundas modificações na forma de contabilização e evidenciação dos fatos contábeis, principalmente nos últimos dois anos.

Por iniciativas próprias, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Banco Central do Brasil (BCB) haviam determinado que, respectivamente, as companhias abertas e as instituições financeiras adotassem os padrões internacionais, de forma obrigatória a partir de 2010.

Com a sanção da Lei nº 11.638/07 e com a edição da Medida Provisória nº 449/08, convertida em Lei nº 11.941/09, as alterações passaram a ser observadas por todas as sociedades anônimas e pelas companhias fechadas de grande porte a partir dos demonstrativos contábeis anuais referentes ao exercício de 2008.

O conceito de companhias fechadas de grande porte foi introduzido no ordenamento jurídico pátrio pela Lei nº 11.638/07 e corresponde à sociedade ou ao conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício anterior, ativo superior a 240 milhões de reais ou receita bruta anual superior a 300 milhões de reais.

Atualmente, tramita no Congresso projeto de lei que estende a essas companhias, agora compulsoriamente auditadas, a obrigatoriedade de publicação de suas demonstrações contábeis.

Frise-se que essas mudanças efetuadas no processo de registro e evidenciação dos fenômenos patrimoniais objetivam a convergência aos padrões internacionais de contabilidade, consubstanciados, fundamentalmente, nas *International Financial*

Reporting Standards (IFRS), editadas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), que vêm sendo traduzidas para o português e eventualmente adaptadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), o que contribuirá para a comparabilidade, a transparência e a qualidade das informações em um mercado global cada vez mais complexo e interdependente.

O CPC foi criado pela Resolução nº 1.055/05 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) com o objetivo de estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos sobre a Contabilidade, tendo como parâmetro a convergência aos padrões internacionais.

As entidades que compõem o CPC são:

- 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);
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON);
- Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIECAFI).

Participam ainda como membros convidados o Banco Central do Brasil (BCB) e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

O CPC, no processo de consolidação da convergência do Brasil às Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) – editadas pelo IASB –, expediu significativa quantidade de pronunciamentos e está produzindo outros tantos. O cronograma de emissões prevê uma total convergência por meio da tradução das *International Accounting Standards* (IAS) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS) até 2010.

Aproveitaremos este espaço para apresentar e comentar, de forma sumariada, algumas das principais inovações trazidas pelos instrumentos normativos suso descritos.

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Ao cabo do exercício social, as sociedades anônimas e as companhias fechadas de grande porte deverão apresentar a situação patrimonial e as respectivas mutações ocorridas nas seguintes demonstrações contábeis, ainda denominadas pelo legislador de financeiras: (a) Balanço Patrimonial, (b) Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, (c) Demonstração do Resultado do Exercício, (d) Demonstração dos Fluxos de Caixa e (e) Demonstração do Valor Adicionado, esta última somente exigida para companhias que negociam suas ações no mercado de capital.

Portanto, deixaram de ser obrigatórias a elaboração e a divulgação da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR).

A Demonstração dos Fluxos de Caixa, que não é obrigatória para a companhia fechada com patrimônio líquido inferior a dois milhões de reais, foi introduzida em substituição à Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos com a finalidade de informar as alterações no saldo de caixa e equivalentes (bancos e aplicações financeiras de liquidez imediata) classificadas nos fluxos das operações, dos financiamentos e dos investimentos.

De forma objetiva, as atividades operacionais decorrem das transações relacionadas ao negócio da companhia, as atividades de investimento estão relacionadas com os ativos não circulantes e as atividades de financiamento, com os passivos não circulantes, incluindo também os financiamentos de curto prazo. O detalhamento sobre esse demonstrativo consta no Pronunciamento Técnico CPC nº 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa.

A Demonstração do Valor Adicionado, que não possui correspondente nas normas internacionais de Contabilidade, apresenta o valor da riqueza gerada no negócio e a sua distribuição entre os elementos da companhia que contribuíram para a geração dessa riqueza – empregados, financiadores, acionistas, governo –, além da parcela não distribuída. As diretrizes para sua elaboração constam no Pronunciamento Técnico CPC nº 09 – Demonstração do Valor Adicionado.

As modificações na Demonstração do Resultado do Exercício **não foram significativas** e estão relacionadas principalmente à eliminação da segregação das receitas e despesas como não operacionais e a contabilização das participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados que não se caracterizem como despesa.

A extinção da reserva de prêmio na emissão de debêntures trouxe a obrigação de esse prêmio ser tratado como receita na Demonstração do Resultado do Exercício. Essa receita deve ser apropriada por regime de competência, e não de forma integral quando recebida em dinheiro.

A Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados não sofreu alteração. Frise-se que apesar da extinção da conta “Lucros Acumulados” no Balanço Patrimonial, a demonstração correspondente continua existindo, porém, não poderá apresentar saldo positivo nessa conta ao final de cada exercício social. Ademais, normalmente as companhias têm preferido apresentar a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados como integrante da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, conforme faculta a legislação societária (Lei nº 6.404/76, art. 186, § 2º).

Para uma adequada apresentação, as demonstrações contábeis deverão ser complementadas por notas explicativas que incluam informações sobre o critério de elaboração das demonstrações, sobre as práticas contábeis adotadas, tais como as relativas aos critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, aos investimentos relevantes em outras sociedades, ao aumento de valor do ativo resultante de novas avaliações, os ônus, as garantias e outras responsabilidades eventuais ou contingentes, os detalhes das obrigações a longo prazo e das ações do capital social, as opções de compra de ações, os ajustes de exercícios anteriores e os eventos subsequentes.

Com a nova redação, a Lei das S.A. estabelece adicionalmente que 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 demonstração financeira; e (III) fornecer informações adicionais não indicadas nas demonstrações financeiras e consideradas necessárias. (Lei nº 6.404/76, art. 176, § 5º, incs. I a III.)

Além de observar os preceitos das legislações comercial e societária, a companhia deverá adotar os princípios fundamentais de Contabilidade, ainda indevidamente denominados de princípios de Contabilidade geralmente aceitos, pautados em métodos ou critérios contábeis uniformes.

De acordo com a nova Estrutura Conceitual Básica para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC nº 1.121/08, os princípios que deverão nortear a contabilidade estão assim delineados:

Pressupostos básicos

- Regime de Competência

- Continuidade

Características qualitativas das demonstrações contábeis

- Compreensibilidade

- Relevância

Materialidade

- Confiabilidade

Representação adequada

Primazia da essência sobre a forma

Neutralidade

Prudência

Integridade

- Comparabilidade

Limitações na relevância e confiabilidade das informações

- Tempestividade

- Equilíbrio entre Custo e Benefício

- Equilíbrio entre Características Qualitativas

Outro aspecto é que as normas expedidas pela CVM, observadas de formas obrigatória e facultativa, respectivamente, para as companhias abertas e fechadas, deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados.

EFEITOS TRIBUTÁRIOS DAS ALTERAÇÕES

A Lei nº 11.941/09 instituiu, em seu art. 15, o Regime Tributário de Transição (RTT) de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis, e determinou, ainda, por meio de nova redação do § 2º do art. 177 da Lei nº 6.404/76, que a companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas, 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.

CLASSIFICAÇÃO DO PATRIMÔNIO

O patrimônio passa a ser demonstrado no balanço nos seguintes grupos: (a) ativo circulante; (b) ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível; (c) passivo circulante; (d) passivo não circulante; e (e) patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

Como se pode observar, o ativo permanente como grupo do Ativo foi extinto e os seus subgrupos passam a integrar o ativo não circulante.

Também foi extinto o grupo resultado de exercícios futuros, e os saldos porventura existentes, se efetivamente classificáveis de forma correta conforme legislação anterior, deverão ser reclassificados para o passivo circulante e/ou não circulante, evidenciando a receita diferida e o respectivo custo diferido.

ATIVO IMOBILIZADO E INTANGÍVEL

Uma das principais inovações introduzidas é o novo conceito do ativo imobilizado, que passa a abarcar exclusivamente os bens corpóreos destinados às atividades operacionais, inclusive os decorrentes de transações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens, como, por exemplo, a operação de *leasing* financeiro.

Assim, observamos que há a substituição do conceito de propriedade para registro de um ativo pelo conceito de controle, conseqüentemente o registro do *leasing* financeiro deve passar a ser registrado como compra financiada.

Com efeito, quando o arrendamento for classificado como financeiro, o bem será tratado como vendido pela arrendadora ou um terceiro diretamente à arrendatária, que o ativará e reconhecerá sua dívida perante a arrendadora, e esta classificará o desembolso como um recebível. Maior detalhamento quanto à forma de contabilização dos arrendamentos mercantis constam no Pronunciamento Técnico CPC nº 06 – Operações de Arrendamento Mercantil.

O ativo diferido foi extinto pela MP nº 449/08 (Lei nº 11.941/09) e foi criado, pela Lei nº 11.638/07, novo grupo com o objetivo de registrar bens incorpóreos utilizados nas operações, inclusive o fundo de comércio adquirido, e que foi denominado de ativo intangível.

Alternativamente, é também admitida a possibilidade de os saldos permanecerem no subgrupo ativo diferido até seu total desaparecimento, lembrando que a Lei das S.A. impede a amortização deles em prazo superior a dez anos.

Outro aspecto é que, para um ativo ser considerado intangível, é necessário que ele, além de incorpóreo, seja separável, isto é, capaz de ser segregado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado; ou então resulte de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações. Maior detalhamento quanto à forma de contabilização desses ativos consta no Pronunciamento Técnico CPC nº 04 – Ativo Intangível.

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

O patrimônio líquido continua sendo considerado indevidamente no grupo do passivo.

O ganho auferido quando da emissão de debêntures (o chamado prêmio) e as doações e subvenções para investimento deixaram de ser considerados como reservas de capital e passaram a ser classificados como receita, em observância aos princípios fundamentais de contabilidade.

Uma exceção para essa regra refere-se àqueles casos em que a subvenção recebida pela companhia não é incondicional, sujeita, portanto, a eventos futuros. Nessas situações, os valores recebidos serão contabilizados no passivo, sendo levados ao resultado apenas quando atendidas as exigências estabelecidas quando da concessão deles.

Quanto à forma de contabilização dessas doações e desses incentivos, deve-se consultar o Pronunciamento Técnico

A parcela do lucro líquido decorrente dessas doações ou subvenções pode ser destinada à reserva de incentivos fiscais, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório.

A constituição de reservas de reavaliação não é mais permitida, e as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a itens do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, no patrimônio líquido, enquanto não computadas no resultado do exercício.

Com a extinção da conta Lucros Acumulados, como dito, os saldos nessa conta precisam ser totalmente destinados por proposta da administração da companhia no pressuposto de sua aprovação pela assembleia geral ordinária. Essa conta continuará nos planos de contas e seu uso continuará a ser feito para receber o resultado do exercício, as reversões de determinadas reservas, os ajustes de exercícios anteriores, para distribuir os resultados nas suas várias formas e destinar valores para reservas de lucros. Os lucros não destinados às reservas previstas nos arts. 193 a 197, a seguir comentadas, deverão ser distribuídos como dividendos, em observância ao dispositivo que previa tal procedimento (§ 6º do art. 202 da Lei Societária, incluído pela Lei nº 10.303/01).

As reservas de lucro são as seguintes: (a) **Legal**, constituída com 5% do lucro líquido, até o limite de 20% do capital, podendo deixar de ser constituída quando seu saldo somado com o das reservas de capital exceder a 30% do valor do capital; (b) **Estatutária**, fixada pelo estatuto social que deverá indicar a finalidade e os critérios para sua constituição; (c) **Contingência**, destinada a compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente da perda provável, cujo valor possa ser estimado, com justificativa e indicação da causa da perda; (d) **Incentivos Fiscais**, como visto, deve ser constituída de forma facultativa com base na parcela do lucro decorrente de doações ou subvenções governamentais; (e) **Retenção de Lucros**, constituída mediante aprovação orçamentária em que esteja justificado o motivo da retenção, compreendendo todas as fontes de recursos e aplicações de capital; (f) **Lucros a Realizar**, constituída quando o montante do dividendo obrigatório ultrapassar a parcela realizada do lucro do exercício.

CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO E VALOR JUSTO

Os principais critérios de avaliação do ativo e do passivo, segundo a legislação societária, podem ser assim resumidos: (a) aplicações financeiras e contas a receber (art. 183, inc. I, alínea "a" e "b"), pelo valor justo quando destinado à negociação e custo ajustado; (b) estoques (art. 183, inc. II), pelo custo ou mercado, dos dois o menor; (c) investimentos permanentes (art. 183, inc. III), pelo custo ajustado ou equivalência patrimonial; (d) imobilizado (art. 183, inc. V), pelo custo de aquisição deduzido da depreciação, da amortização e da exaustão; (e) intangível (art. 183, inc. VII), pelo custo de aquisição deduzido da amortização; (f) ativos de longo prazo (art. 183, inc. VIII), pelo valor presente; (g) obrigações (art. 184, inc. I), pelo valor atualizado; (h) obrigações em moeda estrangeira (art. 184, inc. II), pelo câmbio na data do balanço; (i) obrigações a longo prazo (art. 184, inc. III), pelo valor presente.

Para fins da legislação societária, considera-se valor justo da matéria-prima e do almoxarifado o preço de reposição mediante compra no mercado; das mercadorias, o preço de venda deduzidos os impostos, despesas por vendas e margem de lucro; dos investimentos, o valor de alienação; dos instrumentos financeiros, o valor obtido no mercado ativo. Na ausência de mercado ativo, o valor que se obtém em mercado para outro instrumento semelhante, ou o valor presente ou o valor obtido por modelos matemáticos-estatísticos.

No que tange ao cálculo da equivalência patrimonial, o conceito de companhia coligada foi modificado para vinculá-lo às influências operacional e financeira significativas.

A influência será considerada significativa quando a companhia investidora for titular de 20% ou mais do capital votante

da investida.

Foi vedada a prática de reavaliação espontânea de ativos. Em contrapartida, ao final de cada exercício, deverá ser aplicada a análise de recuperabilidade dos ativos (*impairment*). Os saldos remanescentes das Reservas de Reavaliação deverão ser mantidos no patrimônio líquido até a sua efetiva realização ou estornados e levados a resultado até o final do exercício em que a Lei entrou em vigor. Maior detalhamento quanto à forma de aplicação dessa análise consta no Pronunciamento Técnico CPC nº 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Ademais, a companhia deverá efetuar análise sobre a recuperação do imobilizado e do intangível, para fins de registro de perdas, quando houver decisão de interromper a atividade a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou revisados os critérios utilizados para determinação da vida útil e para cálculo da depreciação, da exaustão e da amortização.

No início do mês de julho de 2009, o IASB divulgou as IFRS a serem seguidas pelas chamadas *small and medium-sized entities* (SMEs), ou seja, pelas pequenas e médias empresas (PMEs).

Vale lembrar que, para a adoção das normas do IASB pelas Sociedades Anônimas e empresas de grande porte brasileiras, foi necessária uma alteração na Lei das S.A. (Lei nº 11.638/07 e Lei nº 11.941/09).

Para as demais empresas, deverá ser providenciada alteração no Código Civil, recepcionando ou determinando a convergência às normas internacionais. Caso não haja essa alteração, elas não estariam, em tese, obrigadas a seguir as normas até então editadas pelo CPC e CFC.

Todavia, devemos esperar, que em breve, o CFC e o CPC adequem as normas contábeis brasileiras para as PMEs aos padrões do IASB, tendo em vista que as recentes deliberações foram elaboradas com base nos pronunciamentos do IASB destinados às grandes empresas.

Essa ação do IASB demonstra, de forma clara, que as normas até então editadas pelo órgão eram destinadas realmente às grandes companhias, reforçando positivamente o entendimento que as inovações contábeis da Lei nº 11.638/07 e da Lei nº 11.941/09 não alcançavam as PMEs brasileiras.

O grande desafio que o IASB tem que transpor está em demonstrar, de forma inequívoca, que é uma entidade realmente independente e, sobretudo, técnica, livre das interferências que a todo instante requerem as mudanças nas normas expedidas.

Espera-se que essas mudanças, em arremate, além de alterarem a forma de apresentação das demonstrações contábeis, contribuam, em sua essência, para que tenhamos mais transparência nas informações, requisito fundamental para um mercado cada vez mais complexo, interdependente e competitivo.