

AS MODIFICAÇÕES OCORRIDAS NO BALANÇO PATRIMONIAL SEGUNDO A LEI 11.638/07 E LEI 11.941/09

Maria de Fátima Pires Augusto

Celso Romário de Oliveira

RESUMO

Num cenário econômico globalizado a harmonização dos padrões contábeis torna-se uma necessidade, objetivando a orientação dos diversos usuários das informações contábeis. O objetivo deste trabalho é mostrar as mudanças ocorridas a partir da Lei 11.638/07, alterada pela Lei 11.941/09 no Balanço Patrimonial. O trabalho aborda as características e o conceito de Demonstrações Contábeis com ênfase no Balanço Patrimonial além de traçar breve histórico da trajetória da Lei. Evidencia a nova estrutura do Balanço Patrimonial e algumas operações no âmbito contábil que sofreram mudanças significativas. Finalmente aborda a mudança de filosofia, postura e pensamento introduzidos pela Lei ressaltando as divergências de pensamentos entre os estudiosos das ciências contábeis.

ABSTRACT

Aiming for the guidance of the various users of accounting information, the harmonization of accounting standards becomes a necessity in the current globalized economic scenario. The objective of this work is to show the changes brought by the Law 11.638/07, and amended by Law 11.941/09, to the Balance Sheet. The work (project ?, paper ?) considers the characteristics and the concept of Annual Reports with emphasis on the Balance Sheet as well as trace a brief history of the trajectory of the Law; it also evidences the new structure of the Balance Sheet and some operations in accounting that have undergone significant changes. Finally, it discusses the change in philosophy, attitude and thinking introduced by the Law, highlighting the viewing differences between students of accountancy.

INTRODUÇÃO

A economia, com o advento da globalização vem se fortalecendo ao longo dos anos tendendo a um único mercado. Surge a partir desse contexto a necessidade da criação de um sistema de informação que harmonize as práticas contábeis e que seja compatível para seus diversos usuários e interesses.

A Contabilidade caminha junto com o mercado econômico, por isso está sempre em constante mudança, em decorrência da mundialização dos mercados. No entanto, sua principal finalidade ainda é, conforme Iudícibus (2000, p.20) “prover os usuários dos demonstrativos financeiros com informações que os ajudarão a tomar decisões”.

Entretanto, os usuários se diversificaram e para que se cumpra a função básica da contabilidade esta precisou se adequar às necessidades dos usuários. Entre as exigências, acelerada pelo processo de globalização, está a necessidade da harmonização contábil a qual busca permitir que as ações empreendidas pela empresa, sejam refletidas através das demonstrações contábeis sendo “lidas” e compreendidas da mesma forma por quaisquer usuários. Dessa forma, atendendo aos anseios dos usuários da informação contábil.

O processo de harmonização internacional da contabilidade vem sendo desempenhado pelo IASB (International Accounting Standards Boards), sucessor do IASC (International Accounting Standards Committee), emitindo pronunciamentos internacionais sobre diversas matérias contábeis.

A Lei 11.638/07 alterada pela Lei 11.941/09 insere o Brasil no grupo dos países comprometidos com a convergência das normas internacionais (mais de 100 países segundo dados do IASB de 2007). Altera e revoga dispositivos da Lei 6.404/76 das Sociedades por Ações, bem como nas Sociedades com ativo superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta superior a R\$ 300 milhões, visando sua adequação às normas internacionais. O ponto de maior relevância dá-se nas demonstrações contábeis, mais especificamente no Balanço Patrimonial que passa a ter uma nova estrutura.

Além disso, a nova Lei trouxe uma mudança de filosofia, postura e pensamento em relação aos seguintes tópicos: “primazia da essência sobre a forma, primazia da análise de riscos e benefícios sobre a propriedade jurídica e normas orientadas por princípios e não por regras excessivamente detalhadas e formalizadas” (IUDÍCIBUS, 2008, p.6).

O objetivo principal desta pesquisa é mostrar as mudanças ocorridas a partir da Lei 11.638/07, alterada pela Lei 11.941/09 no Balanço Patrimonial.

Tendo em vista a importância da alteração da Lei 6.404/76 (Sociedade por Ações), para os usuários da contabilidade e por se tratar de um tema novo e, portanto carente de pesquisas, este trabalho se justifica. A partir de suas contribuições, pretende-se contribuir para ampliar o conhecimento do profissional contábil e da sociedade em geral.

2 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

O conjunto das Demonstrações Contábeis exigida pela Lei 11.638/07, alterada pela Lei 11.941/09 é composto do Balanço Patrimonial, Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, Demonstração do Resultado do Exercício e Demonstração dos Fluxos de Caixa. Ainda serão complementadas por notas explicativas, quadros suplementares e outras informações adicionais relevantes à demanda dos usuários sobre itens informados no balanço patrimonial e da demonstração de resultado.

O objetivo das Demonstrações Contábeis de acordo com Sumário do Pronunciamento Conceitual Básico da Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, emitida pelo CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis, 2008), é tornar clara e transparente a situação patrimonial e financeira atendendo aos seus usuários quanto à segurança nas avaliações e nas tomadas de decisões. Sendo que as características qualitativas das Demonstrações Contábeis são quatro: Compreensibilidade, Relevância, Confiabilidade e Comparabilidade. O Ativo, Passivo, Despesas e Receitas são considerados os elementos das Demonstrações Contábeis. São ainda preparadas de acordo com o regime de competência.

Os usuários são conceituados por Iudícibus, Martins e Gelbcke (2003 p. 49), como “toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da situação e do progresso de determinada entidade, seja tal entidade empresa, ente de finalidades não lucrativas, ou mesmo patrimônio familiar”. Pode-se citar dentre esses usuários os investidores, empregados, credores, fornecedores, bancos e entidades financeiras.

As informações contidas nas Demonstrações Contábeis referem-se a fatos passados e muitos não retratam necessariamente informações não-financeiras. No Balanço Patrimonial estão inseridas principalmente as informações sobre a posição patrimonial e financeira.

3 BALANÇO PATRIMONIAL

O Ativo e o Passivo estão agrupados na demonstração contábil, com o objetivo de informar aos usuários da contabilidade a posição patrimonial líquida da entidade. A palavra balanço remete a equilíbrio visto que, tal como em uma balança, o lado do ativo e o lado do passivo devem ser iguais refletindo uma situação de equilíbrio do patrimônio de uma entidade. (RIBEIRO, 1999).

O ativo abrange os bens e direitos e o passivo abrange as obrigações e o patrimônio líquido. Ribeiro (1999, p.138) conceitua que o Balanço Patrimonial “é a demonstração financeira que evidencia, resumidamente, a situação patrimonial e financeira da entidade, quantitativa e qualitativamente”. Essa demonstração compreende os bens, direitos e obrigações e é elaborada depois de efetuados os lançamentos e encerradas as contas de resultado as quais irão compor a Demonstração do Resultado do Exercício.

As informações contidas no Balanço Patrimonial evidenciam um período. Ocorrendo novo fato contábil outro balanço é feito e assim sucessivamente.

O Balanço Patrimonial além de demonstrar os bens e direitos e obrigações é utilizado para análise financeira, conforme abordado abaixo:

Dentro dessa visão, o Ativo representa todas as aplicações de recursos dentro da empresa. Enquanto o Passivo representa todas as origens (fontes) de recursos que entraram na empresa. As origens de recursos evidenciadas no Passivo são de dois tipos: próprios e recursos de terceiros. (PADOVEZE, 2004, p. 35).

Sendo um instrumento de análise financeira, é possível detectar os pontos críticos e permitir, de imediato, apresentar um esboço das prioridades traçando estratégias para o futuro.

4 ASPECTOS HISTÓRICOS DA LEI 11.638/07 ALTERADA PELA LEI 11.941/09

Com a globalização iniciou-se mais acirradamente a necessidade das empresas brasileiras se modernizarem e buscarem a harmonização das práticas contábeis internacionais.

A Lei 11.638/07 procedeu de vários estudos, mas teve sua origem na CVM (Comissão de Valores Mobiliários), endereçado ao Ministro da Fazenda em 05 de julho de 1999. Posteriormente foi encaminhada à Câmara dos Deputados em 30 de dezembro de 1999 como Projeto de Lei nº 3741/00. Foi analisada por várias comissões durante sete anos e neste período passou por análise de três relatores que propuseram nove substitutos e dezenas de emendas, reduzindo sua abrangência e profundidade das medidas inicialmente propostas. Em

28 de dezembro de 2007 foi aprovada, trazendo modificações relevantes à Lei 6.404/76 atribuídas mais especificamente nas disposições de natureza contábil e à Lei 6.385/76 no que diz respeito à divulgação das demonstrações contábeis. (REIS, IUDICIBUS e MARION, 2008).

Os autores comentam ainda que vários motivos serviram de parâmetro para justificar o projeto 3741/00, dentre os quais se destacam a realidade econômica brasileira, globalização das economias de capitais, adequação às normas contábeis internacionais, eliminação ou diminuição das dificuldades de interpretação e de aceitação das informações contábeis produzidas no Brasil.

Pode-se dizer que a Lei 11.638/07 é um marco na evolução da contabilidade nacional, pois a mesma alinha as normas contábeis brasileiras às normas contábeis internacionais, como consta na citação de Iudícibus (2008, p.5):

Portanto esse alinhamento se dará através de normatizações emitidas pelos órgãos próprios, a começar pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC); e, a seguir, esses pronunciamentos do CPC deverão ser aprovados pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco central do Brasil (BACEN), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e outros órgãos reguladores para que se tenha um conjunto de regras homogêneas nos diversos setores.

A origem do CPC se deu a partir da união de esforços e comunhão de objetivos da ABRASCA (Associação Brasileira das Sociedades Anônimas de Capital Aberto), APIMEC NACIONAL (Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais), BOVESPA (Bolsa de Valores de São Paulo), CFC (Conselho Federal de Contabilidade), FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras), IBRACOM (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil).

5 PRINCIPAIS ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELAS LEIS 11.638/ 07 E 11.941/09 NO BALANÇO PATRIMONIAL

5.1.Estrutura do Balanço Patrimonial

A estrutura do Balanço Patrimonial é a representação dos elementos do patrimônio de uma entidade, agrupados de forma que facilite a análise da situação financeira da mesma.

Com a aprovação da Lei 11.638/07 a estrutura do Balanço Patrimonial sofreu modificações relevantes. Posteriormente, novas modificações foram introduzidas pela MP 449/08 e promulgadas na Lei 11.941/09.

Conforme artigo 178 da Lei 11.638 consta que:

§ 1º No Ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – ativo circulante; e

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

Analisando o inciso do artigo 178 nota-se que o grupo Permanente foi eliminado, e seus componentes agora são classificados dentro do grupo Ativo não-circulante. Vincula-se a esta alteração contas que anteriormente eram inseridas no grupo do Ativo imobilizado como marcas, patentes, concessões, direitos autorais e não autorais passando a partir da Lei 11.638/07 e Lei 11.941/09 a compor ao novo grupo Ativo Intangível. Ressalta-se ainda a extinção do subgrupo Diferido.

A classificação dos ativos, para fins fiscais, é a mesma que para fins contábeis. Entretanto, a nomenclatura “Resultado Não Operacional” continua a existir apenas para fins fiscais.

§ 2 No Passivo as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

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.

Percebe-se que da mesma forma ocorrida no ativo, no passivo os grupos “passivo exigível a longo prazo” e “resultados do exercício futuros” passa a compor um único grupo, o “Passivo Não-circulante”. No patrimônio líquido foi extinto o grupo “reserva de reavaliação” e criado o grupo “ajustes de avaliação patrimonial”. Também foi eliminados o subgrupo “Lucros e Prejuízos acumulados”, mantendo somente o “Prejuízo acumulado”. Vale destacar que nas companhias abertas já não existia saldo na conta “Lucros Acumulados”, conforme determinação da CVM 488/05, onde todo o lucro deverá ser destinado, com a Lei 11.638/07, alterada pela Lei 11.941/09 essa prática passa a ser exigida para todas as empresas.

As alterações na estrutura do Balanço Patrimonial são evidenciadas no Quadro 1 o qual traz um comparativo entre a estrutura prevista na Lei 6404/76 e a estrutura adotada pela Lei 11.638/07, alterada pela Lei 11.941/09.

QUADRO 1 – Comparativo do Balanço Patrimonial segundo a Lei 6.404/76 e Lei 11.638/07, alterada pela Lei 11.941/09.

Lei 6.404/76	Lei 11.638/07, alterada pela Lei 11.941/09.
ATIVO	
CIRCULANTE REALIZÁVEL A LONGO PRAZO PERMANENTE ➤ Investimento	CIRCULANTE NÃO CIRCULANTE ➤ Realizável Longo Prazo ➤ Investimentos

> Imobilizado > Diferido	> Imobilizado > Intangível
PASSIVO	
CIRCULANTE EXIGÍVEL A LONGO PRAZO RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS PATRIMÔNIO LÍQUIDO <ul style="list-style-type: none"> • Capital Social • Reserva de Capital • Reserva de Reavaliação • Reserva de Lucros • Lucros/Prejuízos Acumulados • (-) Ações em Tesouraria 	CIRCULANTE NÃO CIRCULANTE <ul style="list-style-type: none"> > Exigível Longo Prazo > Resultado não Realizado <div style="text-align: right; padding-right: 20px;"> Participação dos Acionistas não Controladores </div> PATRIMÔNIO LÍQUIDO <ul style="list-style-type: none"> • Capital Social • Reserva de Capital • Ajustes de Avaliação • Reserva de Lucros • (-) Ações em Tesouraria • (-) Prejuízos Acumulados

Fonte: elaborado pela autora, a partir da Lei 11.638/07, alterada pela Lei 11.941/09.

A Elaboração do Balanço Patrimonial conforme os novos critérios foi normatizada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 13 (p.4), aprovado pela Comissão de Valores Mobiliário CVM 565/08 e pelo Conselho Federal de Contabilidade CFC 1.152/09, vem normatizar essa elaboração:

A entidade deve elaborar balanço patrimonial inicial na data de transição para as novas práticas contábeis adotadas no Brasil, que é o ponto de partida para sua contabilidade de acordo com a Lei nº. 11.638/07 e Medida Provisória nº. 449/08. Esse balanço patrimonial inicial deve ser elaborado de acordo com os termos desta Norma.

O mesmo critério vale para o Balanço Patrimonial de encerramento. A aplicabilidade da Lei 11.638/07, alterada pela Lei 11.941/09 no balanço patrimonial será na sua totalidade, exceto nas dispensas em situações peculiares aonde o custo de sua aplicabilidade venha suplantar os benefícios para os usuários das demonstrações contábeis ou em áreas em que a aplicação das exigências seja impossível.

5.2. Incorporação, Cisão ou Fusão (Aquisição)

As operações de incorporação, fusão e cisão são combinações de negócios entre empresas com o objetivo de fortalecimento, as tornando mais competitivas.

Conforme a Lei 6.404/76, os conceitos dessas operações são as seguintes, segundo os artigos 227 a 229:

Art. 227.A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.

Art. 228.A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.

Art. 229.A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim, ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

Na aquisição com operações de Incorporação, Cisão ou Fusão quando realizadas entre partes independentes, os ativos e passivos deverão ser considerados segundo seus valores de mercado. Essa mudança foi bastante significativa e trouxe um impacto na prática contábil brasileira, pois esses tipos de operações dentro do exercício terão que ser trazidos a valor de mercado que já é uma prática da IFRS. Assim surge uma exigência para a entidade em detalhar sobre o que realmente está pagando. Antes da Lei 11.638/07, alterada pela Lei 11.941/09 o que se pagava a mais se contabilizava como ágio, fazendo as amortizações desse ágio com base na argumentação econômica que foi utilizado, não havendo argumentação simplesmente dava-se baixa. A partir da Lei considera-se esse valor excedente sendo parte da marca da empresa adquirida, assim contabiliza-se no grupo do intangível permitindo assim ser calculado o impairment desse valor.

5.3. Investimentos – Método de Custo e Método de Equivalência Patrimonial

Os investimentos são recursos usados pelas entidades em aplicações na participação acionária em outras entidades ou em bens que não são utilizados na manutenção da atividade fim. Os critérios de avaliação para os investimentos são: método de custo e método de equivalência patrimonial.

O artigo 179 da Lei 6.404/76 estabelece, em seu inciso III:

“III- em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza não classificados no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa.”

Nos investimentos, houve novos critérios na adoção para aplicação do método de equivalência patrimonial segundo a Lei 11.638/07, alterada pela Lei 11.941/09 sendo extinta a necessidade de relevância e estabelecendo a influência significativa prevista em relação ao capital votante. Algumas incoerências na continuação do critério de coligação em relação ao capital total (participação societária igual ou superior a 10% do capital social) e da presunção de comando em relação ao capital votante (participação societária igual ou superior a 20% do capital votante). Situação desse tipo poderia suceder a coligação entre investidora e investida sem haver influência e, portanto, não seria necessária a aplicação da equivalência patrimonial.

A Lei 11.941/09 trouxe mais clareza definindo a existência da influência significativa da investidora sobre a investida sem levar em consideração o percentual de participação no capital social. A influência significativa passa a ter outra conotação pela lei, o importante no processo de avaliação por equivalência patrimonial passa a ser a questão da influência da administração, ou a influência significativa se houver por parte do investidor representação na diretoria, participação nos projetos da investida, na definição de políticas, inclusive relacionadas à distribuição de dividendos, intercâmbio de pessoal e fornecimento de tecnologia.

Com essa mudança a partir da Lei 11.638/07 alterada pela Lei 11.941/09 pode-se ter no Brasil empresas que anteriormente não eram avaliadas pelo método de equivalência patrimonial que passarão a ser e empresas que são avaliadas pelo método de equivalência patrimonial que não mais serão. Nesses casos houve mudanças no critério contábil, sendo utilizados ajustes na apresentação das demonstrações contábeis relativas a 2007.

5.4.Imobilizado

Imobilizado é uma expressão contábil. Compõe o grupo do ativo não circulante onde são agrupados os bens e direitos destinados à atividade da entidade.

O artigo 179 da Lei 11.638/07 estabelece em seu inciso IV:

IV- no ativo imobilizado: os 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.

Nesse subgrupo uma mudança significativa ocorrida foi na operação de Leasing que passa a ser diferenciado. Antes da Lei 11.638/07, alterada pela Lei 11.941/09 o leasing financeiro era adotado como arrendamento, lançando as parcelas como despesa normal no resultado do exercício. A partir da Lei 11.638/07, alterada pela Lei 11.941/09 o leasing financeiro será ativado e o valor reconhecido no passivo pela obrigação fazendo a atualização com base na taxa contratual, depreciando o bem normalmente pelo seu uso de acordo com os critérios estabelecidos pela entidade. Há um critério dentro das normas internacionais para estabelecer qual leasing será considerado financeiro e ativá-lo ou qual leasing será considerado como operacional.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 06 (2008, p.7-8), trata sobre o arrendamento mercantil quanto à sua classificação:

A classificação de um arrendamento mercantil como um arrendamento mercantil financeiro ou um arrendamento mercantil operacional depende da natureza da transação e não da forma do contrato. Exemplos de situações que individualmente ou em conjunto levariam normalmente a que um arrendamento mercantil fosse classificado como arrendamento mercantil financeiro são:

- (a) o arrendamento mercantil transfere a propriedade do ativo para o arrendatário no fim do prazo do arrendamento mercantil;
- (b) o arrendatário tem a opção de comprar o ativo por um preço que se espera seja suficientemente mais baixo do que o valor justo à data em que a opção se torne exercível de forma que, no início do arrendamento mercantil, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;
- (c) o prazo do arrendamento mercantil refere-se à maior parte da vida econômica do ativo mesmo que o título não seja transferido;
- (d) no início do arrendamento mercantil, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil atinge pelo menos substancialmente todo o valor justo do ativo arrendado; e
- (e) os ativos arrendados são de natureza especializada de tal forma que apenas o arrendatário pode usá-lo sem grandes modificações.

Numa operação de leasing a nota fiscal é faturada em nome da Instituição Financeira, ou seja, a empresa não tem a propriedade do bem, mas no contrato rege como um arrendamento. Sendo o risco inerente da utilização do bem da responsabilidade da empresa. Neste caso esse bem será ativado sendo considerado um leasing financeiro e não um leasing operacional. Para essa avaliação vai prevalecer a essência sobre a forma.

5.5.Diferido

Conceitua-se diferido como gastos com serviços que favorecerá resultados de exercícios futuros da entidade e que só serão apropriados ao resultado na proporção em que essa contribuição influencia a geração do resultado de cada exercício.

O artigo 179 da Lei 6.404/76 estabelece em seu inciso V:

V- no diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações. (revogado pela Lei nº 11.941, de 2009).

O ativo diferido sofreu restrição pela Lei 11.638/07 em relação aos gastos pré-operacionais e os gastos com reestruturação, sendo depois abolido pela Lei 11.941/09. Com essa modificação deverá ser analisado o saldo existente e se for cabível transferir os gastos classificados no diferido para outro grupo do ativo. Caso não possam ser transferidos, estes gastos deverão ser baixados no balanço de abertura de 2008 contra os Lucros ou Prejuízos Acumulados ou outra opção seria continuar com os saldos nesse subgrupo até a sua extinção.

Além disso, algumas despesas que vinham sendo classificadas como pré-operacionais no Diferido irão para o Imobilizado.

Segundo as normas internacionais os gastos com treinamento de pessoal para colocação de um equipamento em funcionamento serão ativados no custo do imobilizado, mesmo os testes de funcionamento até estar pronto para operar.

Quanto às despesas pré-operacionais de treinamento de pessoal administrativo ou de pessoal de vendas ou relativos à toda burocracia da organização não mais serão ativadas. Estas despesas serão baixadas contra resultado. O mesmo critério se aplica para as contabilizações de praxe com relação a benfeitorias em imóveis de terceiros. Antes da lei eram contabilizadas no Diferido, após a lei a entidade deverá contabilizar em imobilizado aplicando a depreciação pelo período do contrato.

5.6.Intangível

Pode-se conceituar intangível, ao elemento do patrimônio sem aspecto físico compatível com a função que exerce, sendo útil no patrimônio de um empreendimento.

A criação de um subgrupo específico para a classificação de intangíveis é uma inovação trazida pela lei e exigirá do profissional contábil muito critério na contabilização. Esse subgrupo tem como finalidade agrupar os bens da entidade que são incorpóreos como, por exemplo, as marcas, as patentes, os direitos de concessão, os direitos de exploração, direitos de franquia, direitos autorais, gastos com desenvolvimento de produtos novos, ágio pago por expectativa de resultado futuro (fundo de comércio, ou goodwill).

Há exceções quanto ao registro das marcas e do goodwill no intangível. Em relação às marcas se fará na sua efetiva aquisição, ou pelo seu valor de custo de criação e do goodwill só os adquiridos de terceiros como, por exemplo, na compra de outra sociedade, os gerados internamente não poderão ser registrados no intangível.

Fatos relacionados com pesquisas em andamento, considera-se despesas, a partir do momento que já se tem um projeto, os gastos, se agregar valor econômico no produto da pesquisa serão classificados no intangível.

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 02 (2008, p.9)

Para ser registrado nesse subgrupo, é necessário que o ativo, além de incorpóreo, seja separável, isto é capaz de ser separado 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 quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações. O registro contábil dos ativos intangíveis (incluindo o goodwill) continua a ser feito pelo seu custo de aquisição, se esse custo puder ser mensurado com segurança, e não por expectativa

de valor no mercado, sendo vedada completamente no Brasil sua reavaliação (Lei das S/A).

5.7. Instrumentos Financeiros

São operações contratadas entre uma entidade com uma instituição financeira para fins de se obter um ativo financeiro e um passivo financeiro ou título patrimonial para outra entidade.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 14 aborda procedimentos contábeis para instrumentos financeiros, objetivando a convergência às normas internacionais.

Deverão ser considerados para efeito da aplicabilidade das regras aos instrumentos financeiros originários de ativos financeiros, passivos financeiros, título patrimonial, contrato de garantia financeira.

Os procedimentos para os instrumentos financeiros que serão levados até o vencimento serão atualizados conforme a disposição contratual e levados a resultado. Os adquiridos para comercialização, realização de lucros através de valorização a curto prazo serão avaliados a mercado no levantamento do balanço e serão levados a resultado.

Aqueles disponíveis para venda serão avaliados a mercado no levantamento do balanço e em contrapartida levados a patrimônio líquido.

Algumas entidades fazem uso do instrumento financeiro como, por exemplo, uma operação de hedge para eliminar o efeito de risco. O valor de mercado dos instrumentos financeiros é o valor que se pode obter em um mercado ativo. Na ausência, far-se-á a utilização de um instrumento de natureza similar como forma de atualização, ou trabalha-se baseando no fluxo de caixa futuros para instrumentos de natureza, prazo e riscos similares, ou ainda utiliza-se de modelos matemáticos para fazer os cálculos, achando assim qual seria o valor de mercado dessa operação financeira.

5.8. Impairment

Trata-se de uma situação nova, tecnicamente é a redução do valor recuperável de um bem ativo. Seu objetivo básico é não deixar que o valor do ativo imobilizado seja superior ao valor de mercado ou o valor de uso, atingindo sua finalidade em não deixar o ativo inchado.

Conforme o Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 13 (2008, p.9)

A entidade deve aplicar o CPC 01 – Redução ao valor recuperável de Ativos a fim de:

- (a) verificar se houve perda por redução ao valor de recuperação (*impairment*) ao adotar as novas práticas contábeis adotadas no Brasil; e
- (b) medir a eventual perda por redução ao valor de recuperação existente, com o objetivo de complementar ou reverter perdas por redução ao valor de recuperação que possam ter sido constituídas anteriormente.

A Lei 11.638/07, alterada pela Lei 11.941/09 exige que anualmente se faça análise da necessidade ou não de se fazer o *impairment*. Para tanto se utiliza o critério de que se o valor de mercado for superior ao valor contábil não fará o *impairment*. Caso o valor de mercado seja inferior ao valor contábil, outra opção será fazer o cálculo do uso do bem. Não tendo como avaliar o bem a mercado para a verificação se seu imobilizado está superior, fará então o cálculo de compra para se chegar ao valor de uso. Assim, caso a empresa tenha necessidade de vender o bem, não conseguirá fazê-lo a preço de mercado, mas internamente pelo uso será absorvido sem nenhum impacto. Fará ainda o fluxo de caixa para cinco anos trazendo a valor presente a uma taxa de uso interno de acordo com a atividade da entidade ou mesmo do capital. Caso esse valor seja inferior ao valor contábil, utiliza-se o valor de mercado e dos dois o valor maior será comparado com o valor contábil e a diferença se fará o *impermaint*.

O teste de recuperabilidade pode ser feito diretamente por pessoas da empresa desde que haja documentação dos procedimentos adotados, não sendo exigidos laudos externos.

5.9. Reserva de Reavaliação.

A reavaliação aplicada, antes da aprovação da Lei 11.638/09, alterada pela Lei 11.941/09 era utilizada em algumas vezes somente para crescimento de patrimônio. Procedimentos este classificado como não ético, mascarando as demonstrações contábeis e os indicadores de análise e, portanto, induzia à perda de credibilidade pelos investidores estrangeiros. Com a aprovação da Lei 11.638/07, alterada pela Lei 11.941/09 a reserva de reavaliação foi extinta apesar das normas internacionais permitirem a reavaliação ao mercado.

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 13 (2008, p.12)

A Lei nº 11.638/07 eliminou a possibilidade de reavaliação espontânea de bens. Assim, os saldos existentes nas reservas de reavaliação constituídas antes da vigência dessa lei, inclusive as reavaliações reflexas de controladas e coligadas, devem:

- (a) ser mantidos até sua efetiva realização; ou
- (b) ser estornados até o término do exercício social de 2008.

Os valores já contabilizados poderão permanecer até o momento que forem totalmente realizados. A opção da entidade será estornar na base no seu curso inicial no balanço anterior não podendo mais se utilizar desse método a partir da Lei 11.638/07.

5.10. Ajuste a Valor Presente

Esse critério veio com a Lei 11.638/07, alterada pela Lei 11.941/09 trazer os ajustes a valor presente dos ativos e passivos a longo prazo utilizando uma taxa externa ou uma taxa já estabelecida. Quando da não existência da taxa, poderá ser utilizada uma taxa do uso do custo do capital trazendo a valor presente. Praticamente todos os ativos e passivos pactuados com base em taxa de mercado já adota esse procedimento, entretanto, alguns itens podem ser contratados com taxas diferenciadas como, por exemplo, os empréstimos com taxas subsidiadas. Não existe diferença conceitual no tratamento dos itens com taxas pré e pós fixadas. Deve-se ter o cuidado especial em cada caso para não trazer a valor presente com base em taxas duplicadas ou abaixo das praticadas pela empresa no mercado.

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 13 (2008, p.10)

Por se tratar de mudança em prática contábil, a entidade deve ajustar o balanço de abertura, na data de transição, mediante o registro do valor contra lucros ou prejuízos acumulados, líquido dos efeitos fiscais nos termos do item 55, a não ser que, no caso de passivo derivado da aquisição de ativo não monetário, seja objetivamente identificável a parcela que teria sido ajustada ao referido ativo, caso esse ajuste a valor presente tivesse sido feito na data original da transação. Nesse caso, devem também ser ajustadas as depreciações, as amortizações ou as exaustões acumuladas referentes a esse ativo.

5.11. Ajuste de Avaliação Patrimonial

Outra inovação da Lei 11.638/07 e Lei 11.941/09, esse subgrupo do Patrimônio líquido que tem como função absorver as operações onde houver ajustes de um determinado ativo ou passivo calculado a valor de mercado.

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 14 (2008, p.22)

Os ganhos ou perdas provenientes de alterações no valor justo de ativo financeiro ou passivo financeiro que não faz parte de uma estrutura de hedge (ver os itens 47 a 58) devem ser reconhecidos como segue:

- (a) Ganho ou perda relativo a ativo ou passivo financeiro classificado pelo valor justo por meio do resultado deve ser reconhecido no resultado do exercício;
- (b) Ganho ou perda relativo a ativo financeiro disponível para venda deve ser reconhecido em conta de patrimônio líquido (ajustes de avaliação patrimonial) até o ativo ser baixado, exceto no caso de ganhos e perdas decorrentes de variação cambial e de perdas decorrentes de redução ao valor recuperável (impairment). No momento da baixa, o ganho ou perda acumulado na conta específica do patrimônio líquido deve ser transferido para o resultado no momento em que é estabelecido o direito da entidade de recebê-lo.

Aplicações financeiras para fins de venda futura, mas ainda sem a devida autorização, representarão apenas intenção, assim serão reconhecidas em duas etapas: primeiramente aplicar-se-á os juros e atualização monetária a que tiverem direito, contra o resultado do período. Após isso, seus valores serão ajustados o seu valor de mercado. A

contrapartida dessas últimas oscilações deverá ser reconhecida na conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial no Patrimônio Líquido.

5.12. Reserva de Capital

São valores recebidos pela companhia dos sócios ou de terceiros que não passaram pela conta de resultado.

Nesse subgrupo, dentre as reservas foram eliminadas as doações e subvenções para investimentos e prêmios obtidos na emissão de debêntures, que passa a ser registrado na conta de resultado. Este procedimento não acarretará em nenhum ônus tributário à entidade conforme previsto no Regime Tributário de Transição (RTT), artigo 15 em diante da Lei 11.941/09.

Segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 13 (2008, p.11) consta:

Os saldos das reservas de capital referentes aos prêmios recebidos na emissão de debêntures e às doações e subvenções para investimentos, existentes no início do exercício social em que a entidade adotar pela primeira vez a Lei nº 11.638/07 e Medida Provisória nº 449/08, portanto exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2008, devem ser mantidos nessas respectivas contas até sua total utilização, na forma prevista da Lei das Sociedades por Ações.

5.13. Lucros Acumulados

A conta Lucros Acumulados não mais poderá apresentar saldo positivo no balanço, podendo assim permanecer somente o saldo negativo denominado Prejuízo Acumulado. A exigência da Lei 11.638/07 e Lei 11.941/09 é que todo o saldo seja destinado, sendo pago em dividendos ou transferido para reservas próprias de lucros. No plano de contas essa conta continuará existindo tendo a mesma utilidade. Continuará sendo a contrapartida da transferência do resultado do exercício, da constituição de reservas de lucros tais como a Reserva Legal, a Reserva de Lucros a Realizar, as Reservas Estatutárias e ainda contrapartida das distribuições de resultados sejam essas distribuições de juros a títulos de dividendos ou juros sobre o capital próprio. Os lucros que ficarem na empresa para reinvestimentos deverão ser mantidos em Conta de Reserva de Lucros, sendo obrigatória à formalidade em orçamento e a justificativa de tal investimento, devidamente aprovados pela Assembléia Geral. Esse critério se aplica somente nas sociedades de capital aberto as demais sociedades poderão manter saldo positivo na conta de Lucros Acumulados.

Face às mudanças relevantes, a Comissão de Valores Mobiliários através da instrução 469, dá a opção à entidade de adotar já no 1º trimestre de 2008 em seguir todas as disposições da Lei 11.638/07, na ausência das normas brasileiras seguir as IFRS. Ou ainda a entidade pode aplicar as disposições da Lei 11.638/07 somente no final do exercício de 2008 devendo atender a instrução da CVM 469.

6 MUDANÇAS DE “FILOSOFIA, POSTURA, PENSAMENTO” TRAZIDA PELAS LEIS 11.638/07 E 11.941/09

A nova lei, além de trazer alterações nas práticas contábeis tais como as abordadas no Balanço Patrimonial, trouxe também uma mudança de filosofia, postura e pensamento em relação aos seguintes tópicos: “primazia da essência sobre a forma, primazia da análise de riscos e benefícios sobre a propriedade jurídica e normas orientadas por princípios e não por regras excessivamente detalhadas e formalizadas” (IUDÍCIBUS, 2008, p.6).

Apesar de não constar no rol dos princípios contábeis, a teoria da “primazia da essência sobre a forma” já estava mencionada na Resolução CFC nº 750/93, conforme abaixo:

Art.1º - Constituem PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE (P.F.C.) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º - A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º - Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

Com a aprovação da lei essa teoria toma uma força maior na adoção por parte dos profissionais contábeis. Não que a forma deva ser dispensada, mas que esta deve ser colocada em uma condição de hierarquia interpretativa de menor relevância em relação à essência. Essa teoria reside na subjetividade, portanto permite que alguém, seja um profissional contábil, um advogado ou autoridade administrativa tenha poder de julgamento com base em suposições e conclusões próprias. Nesse ponto concentra o maior problema, pois nem sempre esse julgador está devidamente preparado para cumprir tal papel.

Outro fato relevante inserido pela primeira vez, a “Primazia da Análise de Riscos e Benefícios sobre a Propriedade Jurídica”, abrange o Ativo Imobilizado, que a partir da Lei 11.638/07, os bens, independente da propriedade jurídica, mas se a entidade mantiver o controle obtendo benefícios sobre os mesmos e assumindo os riscos, deverão ser registrados no balanço da entidade. Vale ressaltar que esse critério estende-se a outros ativos. Como também não está expresso claramente na lei, serão inseridos através dos Comitês de

Pronunciamentos Contábeis. Por fim, outra filosofia adotada é a de que as normas contábeis se concentram mais nos princípios e nos objetivos do que em regras.

Com o novo rumo dado pela Lei 11.638/07 alterada pela Lei 11.941/09 às práticas contábeis brasileiras, ainda que não estejam claramente definidas ou especificadas, as intenções são de que as práticas se adéquem às normas internacionais, ou seja, toda essa filosofia estará inserida nas novas práticas contábeis brasileiras.

As modificações trazidas pela lei trouxeram divergências de pensamentos entre os estudiosos das ciências contábeis. Toda a atenção se volta para o profissional contábil o qual deverá exercer maior poder de julgamento quanto da elaboração das demonstrações contábeis em relação a sua verdadeira essência.

Favoráveis à alterações inseridas na Lei das SA's Marion, Reis e Iudícibus, (2008, p.10) argumentam que:

a atualização da Lei das Sociedades Por Ações, juntamente com o poder regulatório e interpretativo que a CVM possui e essa última apoiada nos estudos e normas emanadas do CPC, irão levar o Brasil, aos poucos e com serenidade aos patamares mais altos de regulação contábil internacional. E, talvez, o Brasil possa, até, colaborar para que as normas emanadas do IASB sejam ainda mais aperfeiçoadas.

Contrário às alterações introduzidas pela nova lei, Sá (2009, p.79) adverte que:

Cumprimos a nossa parte, mostrando as origens verdadeiras do comportamento político de concessões e negociações em que se fundamentava o movimento normativo, sob pressão de grupos de especulação, em conivência com agentes dos mesmos (tal como denunciaram a partir de dados de fonte Zeff, Briloff, Martin, Schumann e outros); as pressões e influências, pois, que agora aludem ser do momento, na verdade não são de agora, mas, de passado já bem distante. Os efeitos daninhos que prenunciados foram, acabaram por ser materializados; escândalos no mercado financeiro, com sérios calotes, se acumularam em trilhões de dólares, golpeando a vida econômica das nações no mundo inteiro e isso não é apenas suposição.

Para o autor, “é preocupante que o sistema que começou a se estruturar na década de 60, sempre evoluindo, persistentemente, termine por encontrar adesão e apoio em nosso País amparado pela Lei 11.638/07” e continua alertando que as conseqüências serão imprevisíveis e que algumas delas, tais como a variação em lucros e perdas nas empresas, de bilhões de reais, já podem ser verificadas através da imprensa com alusão ao uso dos padrões internacionais de Contabilidade.

Será grande o desafio dos profissionais contábeis, face às mudanças trazidas pela lei nas práticas contábeis, bem como as mudanças de filosofia, postura e pensamento. Há necessidade desse profissional se capacitar para que não haja julgamento de fatos contábeis distorcidos, elaborando balanços maquiados segundo a conveniência econômica.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse trabalho procurou abordar de uma forma sucinta, as alterações trazidas pela Lei 11.638/07, alterada pela Lei 11.941/09 nas práticas contábeis no Balanço Patrimonial, enfatizando a sua importância para os usuários da contabilidade.

Resumidamente mostrou a trajetória da lei, que a partir de vários estudos, resultou no Projeto de Lei 3741/00 sendo posteriormente aprovada através da Lei 11638/07. Esta lei alterou e revogou dispositivos da Lei 6.404/76 das Sociedades por Ações e das Sociedades com ativo superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta superior a R\$ 300 milhões, visando sua adequação às normas internacionais.

Conforme o exposto, a criação da lei é justificada pela globalização do mercado e a conseqüente necessidade de adequação às normas contábeis internacionais. Tal lei visa a eliminação ou diminuição das dificuldades de interpretação e de aceitação das informações contábeis produzidas em consonância com as normas brasileiras. O objetivo de alinhar as normas contábeis brasileiras às normas contábeis internacionais reforça a missão da contabilidade: prover com informações úteis a todos os seus usuários

O trabalho evidenciou as principais alterações ocorridas no Balanço Patrimonial, o qual passou a ser composto por dois grandes grupos: “Circulante e o Não-circulante”. No Ativo não-circulante, pode-se observar a junção dos subgrupos “Realizável a longo prazo”, “Investimentos” e “Imobilizado” e a inclusão do “Intangível” como um novo subgrupo do Ativo. A Lei 11.941/09 alterou a lei 11638/07 extinguindo o subgrupo Diferido.

O grupo do Passivo também foi reestruturado compondo-se em “Passivo Circulante”, “Passivo não-circulante” e “Patrimônio líquido”. Esse último foi dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

O trabalho tratou sobre algumas operações no âmbito contábil que sofreram mudanças significativas como: Incorporação, Cisão ou Fusão, Investimentos (Método de Custo e Método de Equivalência Patrimonial), Imobilizado, Diferido (extinto pela lei 11941/09), Intangível, Instrumentos Financeiros, Impairment, Reserva de Reavaliação, Ajuste a Valor Presente, Ajuste de Avaliação Patrimonial, Reserva de Capital e Lucros Acumulados.

Por fim, o trabalho abordou outra importante mudança trazida pela lei como a mudança de filosofia, postura e pensamento e ainda expõe as divergências de pensamentos

entre os estudiosos das ciências contábeis. O trabalho atenta para o subjetivismo que pode levar o profissional contábil a julgar um fato contábil de forma errônea, comprometendo assim a veracidade das informações contábeis, o que poderá trazer prejuízo a toda sociedade.

Mediante o inventário sobre o tema, observa-se que há muito que se empenhar na qualificação do profissional contábil face às mudanças no ambiente contábil atual, advinda pela Lei 11.638/07 e a Lei 11.941/09.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei n° 6.404/76**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm. Acesso em 02 dez. 2009.

_____. **Lei n° 11.638/07**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm. Acesso em 02 dez. 2009.

_____. **Lei n° 11.941/09**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislação/Leis/2009/lei11941.htm>. Acesso em 02 dez. 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC – 02**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC02.pdf>. Acesso em: 2 dez. 2009.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC -06**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/noticias76.htm>. Acesso em: 02 dez. 2009.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC -13**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/Noticias76.htm>. Acesso em 02 dez. 2009.

_____. **Pronunciamento técnico CPC-14**. Disponível em: http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_14a.pdf. Acesso em: 02 dez. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n.º 750/93**. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res750.htm>. Acesso em 2 de dez. 2009.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade Comercial: atuando conforme o novo Código Civil**. 2000. 20p. São Paulo: Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; Ernesto Rubens, GELBCKE. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades**. 2003.48p. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Manual de contabilidade das sociedades por ações:** aplicável às demais sociedades - suplemento. São Paulo: Atlas, 2008. 63 p

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Manual de Contabilidade Básica:** uma introdução à prática contábil – 5ª edição. São Paulo: Atlas. 2004.

REIS, Arnaldo; IUDICIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Considerações sobre as mudanças nas Demonstrações financeiras:** lei 11.638/07. Disponível em: http://www.fameg.edu.br/documentos/avisos/inter_20081/artigo_avaliacao_interdisciplinar_turma_cn_17.pdf. Acesso em 02 de dez. 2009.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral Básica.** 3ª. ed. São Paulo: Saraiva.1999

SÁ, Antônio Lopes de. **A nova tão antiga contabilidade.** Disponível em: <http://jusvi.com/Artigos/41027>. Acesso em 23 out. 2009.

_____. **Falseamento informativo contábil e porta aberta pelas leis.** Disponível em <http://jusvi.com/artigos/41027>. Acesso em 23 out 2009.