

Instituto Belo Horizonte de Ensino Superior

**FÁBIO VINICIUS LOBO VIEIRA
FLÁVIA CRISTIANE PARREIRAS
PHILIPPE HENRIQUE SEBASTIÃO TEIXEIRA
REGIANNE PEREIRA BORGES**

IFRS (INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS)

BELO HORIZONTE - MG

2014

Fábio Vinicius Lobo Vieira
Flávia Cristiane Parreiras
Philippe Henrique Sebastião Teixeira
Regianne Pereira Borges

IFRS (International Financial Reporting Standards)

Trabalho apresentado **IBHES – Instituto Belo Horizonte de Ensino Superior**, como parte das exigências do curso de Ciências Contábeis, para a obtenção do título Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Mestre Paulo Stigert

BELO HORIZONTE - MG

2014

RESUMO

O dinheiro dos investidores não tem nacionalidade, muito menos barreiras geográficas, sendo assim, o Brasil, exige ou recomenda que suas empresas adotem os procedimentos contábeis com base nas determinações do IASB. Assim os investidores poderão examinar demonstrações financeiras mais condizentes com a realidade. Estes procedimentos são baseados muito mais em princípios do que em regras, são baseadas na Prevalência da Essência sobre a Forma, são muito mais importantes conceitos de controle, de obtenção de benefícios e a observância de riscos do que a propriedade jurídica para registro de ativos, passivos, receitas e despesas. Com os procedimentos emitidos pelo IASB, a contabilidade passa a ser de toda a empresa, não só do Contador. O Brasil começou a adotar essas práticas contábeis após a promulgação da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09. A Lei das S/A sofreu mudanças significativas após a edição dessas leis. Após essas mudanças foi necessário que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), (órgão que regula todas as normas das empresas S/A, inclusive as contábeis) celebrasse convenio com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) para que auxiliasse na tradução das novas normas internacionais de contabilidade. As novas alterações impactaram diretamente no lucro das entidades, conseqüentemente alterando o Imposto De Renda Da Pessoa Jurídica e a Contribuição Sobre o Lucro Líquido devidos pelas empresas. Para neutralizar esse impacto foi instituído o Regime de Transição Tributário – RTT.

Palavras chaves: Normas; Internacional; Contabilidade; IFRS

ABSTRACT

The investors' money has no nationality, much less geographical barriers, so Brazil, require or recommend that their companies adopt accounting procedures based on determinations of the IASB. Thus investors may examine financial statements more consistent with reality. These procedures are based more on principles rather than rules, are based on the prevalence of substance over form, and are much more important concepts of control, obtaining benefits and risks of compliance than legal ownership to record assets, liabilities, revenues and expenses. With the procedures issued by the IASB, the accounting shall be the whole company, not just the counter. Brazil began to adopt these accounting practices after the enactment of Law 11.638/07 and Provisional Measure 449/08, converted into Law No. 11.941/09. The Law of the S/A has undergone significant changes after the enactment of these laws. After these changes it was necessary that the Securities Commission (CVM), the body that regulates all standards of companies S/A, including accounting, which celebrated an agreement with the Accounting Pronouncements Committee (CPC) to help in the translation of new international accounting standards. New changes directly impacted on profit entities, consequently changing the Income Tax From Corporate and Contribution on Net Income, to neutralize this impact the federal government established the Transitional Tax Regime - RTT.

Keywords: Standards; International; accounting; IFRS

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAP	Ajustes de Avaliação Patrimonial
AFAC	Adiantamento para Futuro Aumento de Capital
AVP	Ajuste a Valor Presente
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CSLL	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DVA	Elaboração da Demonstração do Valor Adicionado
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
MP	Medida Provisória
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
RTT	Regime de Transição Tributário

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
2. METODOLOGIA.....	8
3. PROBLEMATIZAÇÃO	8
4. JUSTIFICATIVA	9
5. OBJETIVOS	9
5.1. OBJETIVOS GERAIS	9
5.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	9
6. REFERENCIAL TEÓRICO	9
7. IFRS (INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS)	11
7.1. ADOÇÃO DAS IFRS'S NO BRASIL	15
7.2. CONVERGÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS.....	16
8. COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM).....	18
8.1. ATRIBUIÇÕES DA CVM.....	18
8.2. COMPETE À COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS	18
9. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC).....	23
9.1. OBJETIVO DO CPC	23
9.2. COMPOSIÇÃO DO CPC.....	23
10. MUDANÇAS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS (CONTÁBEIS)	25
10.1 BALANÇO DE ABERTURA.....	26
10.2. NOVA CLASSIFICAÇÃO DAS CONTAS DE ATIVOS E PASSIVOS	26
10.3. EXTINÇÃO DO ATIVO DIFERIDO	26
10.4. EXTINÇÃO DO GRUPO RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS	27
10.5. CÁLCULO DA DEPRECIÇÃO DOS BENS DO IMOBILIZADO.....	28
10.6. RESTRIÇÃO E EXTINÇÃO DO ATIVO DIFERIDO.....	28
10.7. CRIAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL	30
10.8.FIM DA REAVALIAÇÃO DE ATIVOS.....	30
10.9. CONTABILIZAÇÃO DO ARRENDAMENTO MERCANTIL.....	31

10.10 EXTINÇÃO DO GRUPO RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS.....	31
10.11. CRIAÇÃO DA CONTA DE AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL	32
10.12. FIM DA SEGREGAÇÃO DAS RECEITAS E DESPESAS EM OPERACIONAIS E NÃO OPERACIONAIS.....	34
10.13. ELABORAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA (DFC).....	34
10.14. ELABORAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO (DVA)	35
10.15. REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO (RTT)	35
10.16. AJUSTE A VALOR PRESENTE (AVP).....	35
10.17. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC).....	35
10.18. NOTAS EXPLICATIVAS	36
11.19 . COMPARAÇÃO ENTRE AS ESTRUTURAS DO BALANÇO PATRIMONIAL.....	37
11. REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO	37
12. CONCLUSÃO.....	40
13. BIBLIOGRAFIA.....	41

1. INTRODUÇÃO

Alguns países, inclusive o Brasil, exigem ou recomendam que suas empresas adotem procedimentos contábeis com base nas determinações do IASB. O Brasil começou com a adoção das normas internacionais de contabilidade após a promulgação da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09. Essas duas leis modificaram a Lei das S/A que sofreu mudanças significativas. Essas alterações proporcionaram mudanças para que a contabilidade brasileira ficasse em harmonia com as práticas das normas internacionais contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

2. METODOLOGIA

O presente trabalho foi elaborado com base no método qualitativo, isto é, a informação coletada pelo pesquisador não é expressa numericamente. Neste sentido, utilizamos leis e normas brasileira, compostas por: Leis Federais, Resoluções do Conselho Federal de Contabilidade, Medidas Provisórias, Deliberações da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC. Também foram utilizados livros.

3. PROBLEMATIZAÇÃO

Por qual motivo o Brasil deve adotar as normas internacionais de contabilidade? Quais as mudanças que as práticas contábeis sofreram com a adoção das normas internacionais? Como as práticas serão normatizadas? Será obrigatório para todas as empresas? Qual o efeito tributário?

Essas e outras questões serão respondidas com clareza no decorrer de todo o trabalho.

4. JUSTIFICATIVA

Este estudo foi elaborado para conscientizar os seus leitores de como as normas internacionais de contabilidades são extremamente importantes e indispensáveis, e não utilizá-las somente porque a legislação nos obriga a adotar tais procedimentos, e sim pelos benefícios que as mudanças trazem para as empresas, um exemplo desses benefícios é a credibilidade das demonstrações financeiras. Demonstraremos com clareza como foi o processo de convergência.

5. OBJETIVOS

5.1. OBJETIVOS GERAIS

Contribuir com os usuários da contabilidade que ainda não tem o conceito das normas internacionais de contabilidade. Neste trabalho explicamos todos os passos da implementação das normas internacionais no Brasil.

5.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Relatar a importância das novas práticas contábeis trazidas através do IFRS e traduzidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, bem como, explicar de maneira sucinta o que as novas normas determinam e demonstrar qual o impacto dessas mudanças nas entidades.

6. REFERENCIAL TEÓRICO

A convergência das normas internacionais no Brasil foi um grande passo para os contabilistas, bem como para os investidores, segundo Ludícibus et al. (2010, p.21) *“Devemos, os Contabilistas brasileiros, aplaudir estes momentos históricos que estamos vivendo e aproveitar para fazer valer a grande utilidade da nossa profissão a de ajudar no processo de controle e no de bem informar.”*

Sem dúvidas a contabilidade está ganhando espaço no Brasil, principalmente depois da harmonização das normas internacionais

[...] a rigidez da lei que não se atualizou e a influência dos interesses tributários (nossa contabilidade esteve até 2007 praticamente atrelada às normas fiscais) acabaram por limitar bastante o poder informativo das nossas demonstrações contábeis. (IUDÍCIBUS et al. 2010, p.10)

Com a harmonização das normas internacionais o contador não tem mais que se limitar a cumprir as formalidades legais e contratuais, pois, de acordo com os IFRS devemos sempre levar em consideração a essência sobre a forma para uma correta escrituração mercantil, segundo o professor Iudícibus:

O grande objetivo da Contabilidade é o de prover seus usuários em geral com o máximo possível de informação sobre o patrimônio de uma entidade e suas mutações, conforme já mencionado. Mas há formas e formas de relatar. Nossos contadores vêm, há décadas, se não séculos, a se limitar a cumprir as formalidades legais e contratuais, sem muita análise crítica do efetivo significado e conteúdo dos documentos. (IUDÍCIBUS et al.(2010, p.11)

Apenas após a edição da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09 a contabilidade passa a ser de responsabilidade de toda a empresa, todos os setores passam a ter dever com o setor contábil, tal dever de repassar informações é essencial para que a escritura contábil da empresa esteja condizente com a sua realidade.

Anteriormente, bastava o contador pegar o contrato assinado e reproduzi-lo contabilmente, praticamente sem nada perguntar a terceiros e talvez até sem saber o que de fato havia por trás de alguns contratos. Ou então, instado a fazer o registro da depreciação de uma máquina, fazia-o pura e simplesmente consultando as tabelas do imposto de renda.

Agora, dentro das normas internacionais, precisa o contador conhecer a operação, consultar e obter dados formalizadamente dos que participaram, por exemplo, da elaboração dos contratos; obter da Engenharia ou outro órgão os dados de vida útil, valor residual estimado e outros das máquinas, equipamentos, edifícios e outros itens para calcular sua depreciação; obter da Tesouraria as informações sobre os valores justos de certos instrumentos financeiros que ele antes fazia sozinho, mas não avaliava a mercado de fato etc. A contabilidade não é mais só do contador; ela é da empresa toda, o

contador administra o processo, se responsabiliza por "caçar" todos os inputs necessários, administrar os bancos de dados disponíveis e produzir as informações contábeis necessárias, úteis e relevantes que ajudem no processo todo de gestão da entidade, ou nas decisões de crédito, investimento e outras dos usuários externos. Ele é o centro do processo, mas não o único a dele participar.

Por outro lado, ele passa a participar, e muito mais, de todo o processo decisório. Os efeitos das decisões em todas as áreas da empresa se fazem sentir muito mais acentuadamente na contabilidade e as responsabilidades dos gestores todos aumentam na hora de assinar as demonstrações contábeis. (IUDÍCIBUS et al. 2010, p.13)

7. IFRS (INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS)

As *International Accounting Standards (IAS)* são normas internacionais de contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Committee (IASC – atualmente denominado IFRS Foundation)*, editados até 2001 foram criados em 1973 por 10 países: Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos, França, Irlanda Japão, México, Países baixos e Reino Unido, com a finalidade de formular um novo padrão internacional de contabilidade.

O IASB (*International Accounting Standards Boareds*) foi criado em 2001, dali em diante foi ele que assumiu as responsabilidades técnicas do IASC, inclusive a edição de pronunciamentos. Após a criação do IASB, os novos pronunciamentos são chamados de IFRS (*International Financial Reporting Standard*).

Atualmente, cerca de 120 países, inclusive o Brasil, exigem ou recomendam que suas empresas adotem procedimentos contábeis com base nas determinações do IASB, sediado em Londres, que pode ser definido como um conselho internacional de normas contábeis (IFRS) cuja aplicação tende a se tornar universal.

O Manual de Contabilidade Societária traz as principais características das normas internacionais de contabilidade, abaixo, transcrevemos o texto do livro.

As normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB estão sendo implementadas no Brasil pelo CPC e pelos órgãos reguladores brasileiros, principalmente pela CVM e pelo CFC. Elas têm algumas características básicas:

a) São baseadas muito mais em princípios do que em regras: elas são razoavelmente detalhadas, mas não tem necessariamente resposta para todas as dúvidas. Preocupam-se muito mais em dar a filosofia, os princípios básicos a serem seguidos pelo raciocínio contábil. Apesar de que, na prática, esse balanceamento entre princípio e regra seja muito difícil, essa é a filosofia básica do IASB (às vezes, e claro, com alguma tendência a cair um pouco mais para um lado do que para outro). O costume nosso de querermos tudo com base em regras, aliás feito difundido em outros países também, tem sido a morte da profissão contábil, porque nos acostumamos simplesmente a cumprir o que é determinado, sem grandes análises e julgamentos. O uso de princípios, ao invés de regras, obriga, e claro, a maior julgamento e a maior análise, exigindo maior preparo, mas, por outro lado, permite que se produzam informações contábeis com muito maior qualidade e utilidade, dependendo, e claro, da qualidade com que o contabilista exerça sua profissão.

b) São baseadas na Prevalência da Essência sobre a Forma: isso significa que, antes de qualquer procedimento, o profissional que contabiliza, bem como o que audita, devem, antes de mais nada, conhecer muito bem a operação a ser contabilizada e as circunstâncias que a cercam. Assim, não basta simplesmente contabilizar o que está escrito. É necessário ter certeza de que o documento formal represente, de fato, a essência econômica dos fatos sendo registrados. Assim, se a empresa está vendendo um imóvel para alguém, comprometendo-se a alugá-lo e recompra-lo daqui a quatro anos, quando o empréstimo estiver pago, é necessário analisar e verificar se, ao invés de uma venda, um contrato de aluguel e uma recompra, o que está ocorrendo, na verdade, não é uma operação de empréstimo em que o imóvel esteja sendo dado como garantia. Com isso, o registro contábil deverá seguir a essência, e não a forma, se esta não representar bem a realidade da operação. No Brasil tínhamos, praticamente, antes dessa mudança legislativa, uma única situação em que isso era de fato praticado. O Banco Central, desde há muitos anos, por iniciativa do seu então Chefe de Departamento, Iran Siqueira Lima, havia determinado uma mudança na contabilização das transações de títulos com cláusulas de recompra. Um banco adquiria um título no mercado e o registrava pelo custo; a seguir,

"vendia-o" ao cliente, com cláusula de recompra daí a um certo número de dias (operação compromissada); contabilizava a venda pelo valor recebido, registrando lucro ou prejuízo com relação ao custo anterior de aquisição. Depois, recomprava-o do cliente pelo novo valor e novamente começava o círculo. Assim, o banco apenas reconhecia lucro ou prejuízo na transação de compra e venda, e nunca como despesa financeira (o que poderia permitir certas arbitrariedades nesses preços). Só que, na essência, o cliente queria (e quer) e fazer uma aplicação financeira e ganhar sua receita financeira. O cliente considera muito mais seu investimento como uma aplicação financeira no banco, mas este não registrava qualquer obrigação no seu passivo, apesar de ser obrigatória a transação de recompra do título. A modificação constituiu-se em aplicar, há décadas, a figura da essência sobre a forma. O Banco Central obrigou à contabilização, pelo banco, ao e uma venda do título quando o cliente efetuasse a aquisição, mas sim a de um empréstimo. O título continuava na carteira ativa do banco, e o dinheiro recebido tinha como contrapartida o passivo. Assim, o título passou a produzir receita para o banco pelos juros, correção monetária e outros rendimentos a ele atinentes, e a produzir despesas financeiras com o passivo assumido, não mais reconhecendo lucros ou prejuízos por operações formais de compra e venda de títulos. Veja-se, então, que a prática da essência sobre a forma tem, nesse exemplo, com excelentes resultados, uma história não tão recente no Brasil. A consolidação de balanços é também uma forma de prevalência da essência sobre a forma, provavelmente a experiência mais antiga da Contabilidade: juntam-se os balanços e produz-se uma informação como se as várias entidades, controladora e controladas, fossem uma só; representa-se a entidade econômica, e não a entidade jurídica. E é tão relevante essa informação (a consolidada) que somente ela e, basicamente, a utilizada no mercado financeiro mundial hoje em dia. No caso dos norte-americanos, e a única informação disponibilizada publicamente. O exemplo do leasing financeiro é outro exemplo clássico da prevalência da essência sobre a forma. Esse conceito fundamental tem, é claro, seus problemas, porque exige do profissional conhecimentos de gestão, de economia, de direito, de negócios em geral, da empresa, das transações que ela pratica, da terminologia envolvida etc. Por isso precisa ele estar sempre atualizado e cercado de cuidados para obter todo o conhecimento necessário. E exige dele também julgamento, Bom senso, e coragem de representar a realidade, o que e sua obrigação mais importante, por sinal. Essência sobre a forma não significa arbitrariedade a qualquer gosto, disponibilidade para fazer o que se acha deva ser feito etc. E preciso muita cautela, julgamento e bom senso, mas também e preciso que se registre, e bem claramente, todas as razões pelas

quais chegou-se Si conclusão de que a essência não está bem representada formalmente.

c) São muito mais importantes conceitos de controle, de obtenção de benefícios e de inoportunidade em riscos do que a propriedade jurídica para registro de ativos, passivos, receitas e despesas: o próprio conceito de essência sobre a forma já induz a essa consequência, tratando-se de um complemento fundamental; assim, se uma entidade vende sua carteira de recebíveis, mas se obriga a repor qualquer título com inadimplência, continua mantendo todos os ônus e riscos dessa carteira. De fato não a tem vendido, tem, isso sim, efetuado um empréstimo e dado a carteira como garantia, obrigando-se a recompo-la quando necessário. E o caso, inclusive, do desconto de duplicatas no Brasil, que e, por causa disso, um empréstimo com as duplicatas dadas em garantia, e não uma efetiva venda de duplicatas. Daí estarmos mudando sua contabilização. Veja-se, inclusive, o novo conceito de ativo imobilizado dado pela Lei das S/A, conforme alteração dada pela Lei nº 1.638/07, onde prevalece a figura da transferência do controle, dos riscos e dos benefícios, e não da titularidade jurídica.

d) A Contabilidade passa a ser de toda a empresa, não só do Contador: apesar de parecer isso uma afronta li profissão contábil, trata-se, na realidade, de uma ascensão da profissão, por elevar o patamar com que á praticada e reconhecida a Contabilidade. Por exemplo, anteriormente, para calcular a depreciação, a grande maioria dos profissionais simplesmente utilizava a tabela admitida pela SRF, e ninguém mais na empresa, na maioria das vezes, tomava qualquer conhecimento, efetuava qualquer crítica ou análise sobre isso. Hoje, como é necessário conhecer e registrar com base na vida útil econômica e no valor residual estimados, a depreciação, na grande maioria das situações, precisara ser efetuada a partir de dados e informações da engenharia, de áreas externas etc. Outros departamentos, que não o contábil, e outras diretorias também estarão envolvidos e se responsabilizando pela geração do que o Contador usara como dados para calcular e registrar como depreciação. No cálculo do valor justo dos instrumentos financeiros, noutro exemplo, não e mais o Contador que simplesmente verifica o título e suas condições de juros etc. Agora precisará a área financeira, a tesouraria ou o local devido, providenciar e se responsabilizar pela geração dessas informações relativas a avaliação do derivativo, do valor justo de certos títulos e obrigações etc. (Aliás, precisa o Contador se munir de todos esses documentos para fundamentar seus registros.) Noutro exemplo, na apuração da recuperabilidade dos valores dos

ativos (impairment), a definição do que é unidade geradora de caixa e da alta administração da empresa (numa empresa de exploração de transporte rodoviário, por exemplo, cada ônibus e uma unidade geradora de caixa ou um conjunto de ônibus que é utilizado numa linha recebida em concessão e que é a unidade geradora de caixa?), bem como a responsabilidade pelo fornecimento dos fluxos de caixa esperados, da taxa de desconto etc. O Contador vai participar, mas não sozinho desse processo. No caso da informação por segmento, e também a alta administração que delibera pelos segmentos a divulgar, porque precisam ser os que ela usa para a própria gestão. Ou seja, a Contabilidade passa a ser alimentada com número muito maior de inputs de outras áreas, devidamente formalizados tais dados, e passam a Diretoria, o Conselho de Administração, o Conselho Fiscal, o Comitê de Auditoria e outros organismos, se existirem, a se responsabilizar por todo esse processo, porque afirmarão, indiretamente, que tudo isso está sendo cumprido quando assinarem os balanços. Mudam os próprios papéis desses órgãos todos. Isso influencia inclusive, e fortemente, o processo de Governança Corporativa da entidade. Principalmente quando da aplicação do conceito da Essência sobre a Forma! (IUDÍCIBUS; et al., 2010, p. 21)

Sendo assim, podemos afirmar que as normas internacionais de contabilidade, têm quatro características fundamentais, sendo elas:

- i. São baseadas muito mais em princípios do que em regras.
- ii. São baseadas na Prevalência da Essência sobre a Forma.
- iii. São muito mais importantes conceitos de controle, de obtenção de benefícios e de incoerência em riscos do que a propriedade jurídica para registro de ativos, passivos, receitas e despesas.
- iv. A Contabilidade passa a ser de toda a empresa, não só do Contador.

7.1. ADOÇÃO DAS IFRS'S NO BRASIL

O Brasil começou com a adoção das normas internacionais de contabilidade após a promulgação da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09. Essas duas Leis modificaram a Lei das S/A que sofreu mudanças significativas.

Essas alterações proporcionaram mudanças para que a contabilidade brasileira ficasse

em harmonia com as práticas das normas internacionais contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

Mas por qual motivo o Brasil deve adotar as normas internacionais de contabilidade? O contabilista Ricardo J. Ferreira nos responde essa pergunta com muita clareza.

Na economia globalizada, o dinheiro dos investidores não tem nacionalidade, nem preocupação com barreiras geográficas. Ele estará presente onde forem apresentadas as melhores condições, o que inclui, além da rentabilidade, é claro, um fluxo confiável de regras e informações. Portanto, se um país deseja atrair o interesse desses investidores, precisa oferecer-lhes segurança jurídica e informação de qualidade. (FERREIRA, 2013, p.V)

Para os investidores o céu é o limite, são empresários que investem no mundo inteiro, isso é mais um efeito da globalização, no entanto os investidores querem segurança nos seus negócios, é claro que todo negócio tem seus riscos, mas todos mensuráveis. Nada melhor que demonstrações contábeis de uma forma clara e condizente com a realidade para os investidores. Sendo assim o Brasil se sentiu obrigado a se adequar as normas internacionais de contabilidade para poder atrair mais investidores.

7.2. CONVERGÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS

Como dito anteriormente as mudanças nas normas brasileiras começaram com a sanção da Lei nº 11.638/07. Essa lei estabeleceu que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), ao regulamentar as normas contábeis, as mesmas deveriam estar em conformidade com as normas internacionais de contabilidade (o IFRS), vejamos o que a lei nos diz:

Lei nº 11.638/07. Art. 1º Os arts. 176 a 179, 181 a 184, 187, 188, 197, 199, 226 e 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 176

(...)

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais

mercados de valores mobiliários.

§ 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas.

O legislador ainda deu a opção das companhias fechadas optarem pelas normas expedidas pela CVM.

O Artigo 5º da Lei nº 11.638/07 também facultou à CVM a possibilidade de firmar convênio com entidade independente que a assessorasse no processo técnico de regulamentação contábil, o referido dispositivo legal está transcrito abaixo:

Art. 5º A Lei no 6.385, de 07 de dezembro de 1976, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 10-A:

“Art.10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar 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.

Parágrafo único. A entidade referida no caput deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais.”

Neste momento a CVM firmou convenio com o CPC. Surge então o CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Nos tópicos adiante vamos comentar sobre a Comissão de Valores Imobiliários e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

8. COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM)

A CVM - Comissão de Valores Mobiliários é uma entidade autárquica em regime especial, vinculada ao Ministério da Fazenda, com personalidade jurídica e patrimônio próprios, dotada de autoridade administrativa independente, ausência de subordinação hierárquica, mandato fixo e estabilidade de seus dirigentes, e autonomia financeira e orçamentária. A CVM foi instituída pela Lei nº 6.385/76 e tem o dever de disciplinar, normalizar e fiscalizar o Mercado de Valores Mobiliários.

8.1. ATRIBUIÇÕES DA CVM

São disciplinadas e fiscalizadas pela CVM as seguintes atividades:

- 1) A emissão e distribuição de valores mobiliários no mercado;
- 2) A negociação e intermediação no mercado de valores mobiliários;
- 3) A negociação e intermediação no mercado de derivativos;
- 4) A organização, o funcionamento e as operações das bolsas de valores;
- 5) A organização, o funcionamento e as operações das Bolsas de Mercadorias e Futuros;
- 6) A administração de carteiras e a custódia de valores mobiliários;
- 7) A auditoria das companhias abertas;
- 8) Os serviços de consultor e analista de valores mobiliários;

8.2. COMPETE À COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

Regulamentar, com observância da política definida pelo Conselho Monetário Nacional e as matérias expressamente previstas na lei de sociedades por ações, bem como fiscalizar permanentemente as atividades e os serviços do mercado de valores mobiliários, bem como a veiculação de informações relativas ao mercado, às pessoas que dele participem, e aos valores nele negociados.

A CVM também deve propor ao Conselho Monetário Nacional a eventual fixação de limites máximos de preço, comissões, emolumentos e quaisquer outras vantagens cobradas pelos intermediários do mercado e fiscalizar e inspecionar as companhias

abertas dada prioridade às que não apresentem lucro em balanço ou às que deixem de pagar o dividendo mínimo obrigatório

O maior objetivo da Comissão de Valores Mobiliários é: (i) estimular a formação de poupanças e a sua aplicação em valores mobiliários; (ii) promover a expansão e o funcionamento eficiente e regular do mercado de ações, e estimular as aplicações permanentes em ações do capital social de companhias abertas sob controle de capitais privados nacionais; (iii) assegurar o funcionamento eficiente e regular dos mercados da bolsa e de balcão; (iv) proteger os titulares de valores mobiliários e os investidores do mercado contra: a) emissões irregulares de valores mobiliários; b) atos ilegais de administradores e acionistas controladores das companhias abertas, ou de administradores de carteira de valores mobiliários; c) o uso de informação relevante não divulgada no mercado de valores mobiliários; (v) evitar ou coibir modalidades de fraude ou manipulação destinadas a criar condições artificiais de demanda, oferta ou preço dos valores mobiliários negociados no mercado; (vi) assegurar o acesso do público a informações sobre os valores mobiliários negociados e as companhias que os tenham emitido; (vii) assegurar a observância de práticas comerciais equitativas no mercado de valores mobiliários e (viii) assegurar a observância no mercado, das condições de utilização de crédito fixadas pelo Conselho Monetário Nacional.

Segundo a Lei nº 6.385/76 são valores mobiliários:

- a) As ações, debêntures e bônus de subscrição
- b) Os cupons, direitos, recibos de subscrição e certificados de desdobramento relativos aos valores mobiliários
- c) Os certificados de depósito de valores mobiliários
- d) As cédulas de debêntures
- e) As cotas de fundos de investimento em valores mobiliários ou de clubes de investimento em quaisquer ativos
- f) As notas comerciais
- g) Os contratos futuros, de opções e outros derivativos, cujos ativos subjacentes sejam valores mobiliários
- h) Outros contratos derivativos, independentemente dos ativos subjacentes
- i) Quando ofertados publicamente, quaisquer outros títulos ou contratos de

Investimento coletivo, que gerem direito de participação, de parceria ou de remuneração, inclusive resultante de prestação de serviços, cujos rendimentos advêm do esforço do empreendedor ou de terceiros.

Como descrito nos parágrafos anteriores, a CVM tem o dever de fiscalizar e inspecionar as companhias abertas. Considera-se aberta a companhia cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação na bolsa ou no mercado de balcão.

A Lei nº 6.385/1976 ainda deu competência para que a CVM possa expedir normas para as companhias abertas sobre: relatório da administração, demonstrações financeiras, padrões de contabilidade, relatórios e pareceres de auditores, entre várias outras normas aplicáveis as companhias abertas, para melhor entendimento transcrevemos abaixo o artigo em seu inteiro teor:

Lei nº 6.385/1976 Art. 22. Considera-se aberta a companhia cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação na bolsa ou no mercado de balcão.

§ 1º Compete à Comissão de Valores Mobiliários expedir normas aplicáveis às companhias abertas sobre: (Redação dada pelo Decreto nº 3.995, de 31.10.2001)

I - a natureza das informações que devam divulgar e a periodicidade da divulgação; (Redação dada pelo Decreto nº 3.995, de 31.10.2001)

II - relatório da administração e demonstrações financeiras; (Redação dada pelo Decreto nº 3.995, de 31.10.2001)

III - a compra de ações emitidas pela própria companhia e a alienação das ações em tesouraria; (Redação dada pelo Decreto nº 3.995, de 31.10.2001)

IV - padrões de contabilidade, relatórios e pareceres de auditores independentes; (Redação dada pelo Decreto nº 3.995, de 31.10.2001)

V - informações que devam ser prestadas por administradores, membros do conselho fiscal, acionistas controladores e minoritários, relativas à compra, permuta ou venda de valores mobiliários emitidas pela companhia e por

sociedades controladas ou controladoras; (Redação dada pelo Decreto nº 3.995, de 31.10.2001)

VI - a divulgação de deliberações da assembléia-geral e dos órgãos de administração da companhia, ou de fatos relevantes ocorridos nos seus negócios, que possam influir, de modo ponderável, na decisão dos investidores do mercado, de vender ou comprar valores mobiliários emitidos pela companhia; (Redação dada pelo Decreto nº 3.995, de 31.10.2001)

VII - a realização, pelas companhias abertas com ações admitidas à negociação em bolsa ou no mercado de balcão organizado, de reuniões anuais com seus acionistas e agentes do mercado de valores mobiliários, no local de maior negociação dos títulos da companhia no ano anterior, para a divulgação de informações quanto à respectiva situação econômico-financeira, projeções de resultados e resposta aos esclarecimentos que lhes forem solicitados; (Redação dada pelo Decreto nº 3.995, de 31.10.2001)

VIII - as demais matérias previstas em lei. (Redação dada pelo Decreto nº 3.995, de 31.10.2001)

§ 2º As normas editadas pela Comissão de Valores Mobiliários em relação ao disposto nos incisos II e IV do § 1º aplicam-se às instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, no que não forem conflitantes com as normas por ele baixadas. (Redação dada pelo Decreto nº 3.995, de 31.10.2001)(grifo nosso).

Sendo assim, fica bem claro que a CVM que vai normatizar os padrões de contabilidade das companhias abertas.

Em dezembro de 2007 com a promulgação da Lei nº 11.638/07, a Lei nº 6.385/76 que instituiu a CVM e a Lei 6.404/67, mais conhecida como lei das S/A, sofreram modificações de grande relevância para as normas de contabilidade. Abaixo, transcrevemos os artigos com as mudanças nas citadas leis:

Lei nº 11.638/07 Art. 1º Os arts. 176 a 179, 181 a 184, 187, 188, 197, 199, 226 e 248 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 176

(...)

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

Podemos ver com clareza que a CVM a partir de 2008 deverá expedir as normas contábeis para as empresas com capital aberto de acordo com os padrões internacionais de contabilidade. No entanto, a Lei nº 11.638/07 também dá a opção da CVM celebrar convenio com entidade competente para auxilio dessas normas internacionais:

Lei nº 11.638/2007 Art. 5º A Lei nº 6.385, de 07 de dezembro de 1976, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 10-A:

“Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar 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.

Parágrafo único. A entidade referida no caput deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais.” (grifo nosso)

Foi com base nesse dispositivo legal que a CVM celebrou convenio com o CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

9. COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC)

Como vimos anteriormente importância da internacionalização das normas contábeis vem levando inúmeros países a caminhar para um processo de convergência que tenha como consequência: (i) a redução de riscos nos investimentos internacionais (quer os sob a forma de empréstimo financeiro quer os sob a forma de participação societária), bem como os créditos de natureza comercial, redução de riscos essa derivada de um melhor entendimento das demonstrações contábeis elaboradas pelos diversos países por parte dos investidores, financiadores e fornecedores de crédito; (ii) a maior facilidade de comunicação internacional no mundo dos negócios com o uso de uma linguagem contábil bem mais homogênea; e (iii) a redução do custo do capital que deriva dessa harmonização, o que no caso é de interesse, particularmente, vital para o Brasil.

Ante o exposto, foi criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

9.1. OBJETIVO DO CPC

O CPC tem por objetivo 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.

9.2. COMPOSIÇÃO DO CPC

O CPC é composto pelas seguintes entidades:

- ABRASCA - Associação Brasileira das Companhias Abertas
- APIMEC NACIONAL - Associação dos Analistas e Profissionais de investimento do Mercado de Capitais
- BM&FBOVESPA S.A. Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros

- CFC - Conselho Federal de Contabilidade
- IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
- FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e financeiras.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) pode emitir Orientações e Interpretações, além dos Pronunciamentos Técnicos, sendo que todos poderão ser consubstanciados em Norma Brasileira de Contabilidade pelo CFC e em atos normativos pelos órgãos reguladores brasileiros, visando dirimir dúvidas quanto à implementação desses Pronunciamentos Técnicos, dará ampla divulgação dos documentos que produzir, tanto na etapa de audiência quanto da emissão dos mesmos.

A aprovação dos Pronunciamentos Técnicos, das Orientações e de suas Interpretações dar-se-á, em conformidade com o regulamento interno, mas sempre por, no mínimo, 2/3 (dois terços) dos seus membros.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) deverá submeter à audiência pública as minutas dos Pronunciamentos Técnicos. No processo de audiência, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) consultará outras entidades e/ou instituições, como: Secretaria da Receita Federal, agências reguladoras, associações ou institutos profissionais, associações ou federações representativas da indústria, do comércio, da agricultura, do setor financeiro, da área de serviços, de investidores, instituições de ensino e/ou de pesquisa de Contabilidade e outras que tenham interesse direto nas questões definidas nos objetivos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC), devendo, para cada uma delas, haver uma correspondência direta ou individualizada.

Sendo assim a CVM firmou convenio com o CPC para que o mesmo possa traduzir e adequar os pronunciamentos técnicos emitidos pelo IASB (*International Accounting Standards Boaed*s), por sua vez, a CVM poderá aprovar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas através de deliberações.

Para orientar melhor na adoção inicial das normas internacionais de contabilidade o CPC editou o Pronunciamento técnico CPC 13 que trata da Adoção Inicial da Lei nº

11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08, bem como, o Pronunciamento Técnico CPC 37 (R1) Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade.

10. MUDANÇAS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS (CONTÁBEIS)

As principais alterações promovidas pela Lei nº 11.638/07 e MP nº 449/08 convertida na Lei nº 11.941/09, que trouxeram impacto nos procedimentos e práticas contábeis, podem ser assim resumidas:

- (a) Classificação do Ativo e do Passivo em "Circulante" e "Não Circulante";
- (b) Extinção do grupo Ativo Permanente;
- (c) Restrição ao longo do exercício de 2008 e extinção, na data de 5/12/08, do subgrupo "Ativo Diferido";
- (d) Criação do subgrupo "Intangível" no grupo do Ativo Não Circulante;
- (e) Proibição da prática da reavaliação espontânea de ativos;
- (f) Aplicação, ao final de cada exercício social, do teste de recuperabilidade dos ativos (teste de impairment);
- (g) Registro, em contas de ativo e passivo, dos contratos de arrendamento mercantil financeiro (leasing);
- (h) Extinção do grupo Resultado de Exercícios Futuros;
- (i) Criação, no Patrimônio Líquido, da conta de "Ajustes de Avaliação Patrimonial";
- (j) Destinação do saldo de Lucros Acumulados;
- (k) Alteração da sistemática de contabilização das doações e subvenções fiscais, anteriormente contabilizadas em conta de Reserva de Capital;
- (l) Alteração da sistemática de contabilização dos prêmios nas emissões de debêntures, anteriormente contabilizados em conta de Reserva de Capital;
- (m) Extinção da classificação das Receitas e Despesas em Operacionais e Não Operacionais;
- (n) Substituição da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) pela Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) no conjunto das Demonstrações Contábeis obrigatórias;
- (o) Obrigatoriedade da elaboração da Demonstração do Valor Adicionado (DVA) pelas Companhias Abertas;
- (p) Criação do Regime Tributário de Transição (RTT);

(q) Implantação da apuração do Ajuste a Valor Presente de elementos do ativo e do passivo.

10.1 BALANÇO DE ABERTURA

As empresas devem elaborar na data de 01/01/2008 (denominada "data de transição"), estabelecida na NBC T 19.18, um Balanço Patrimonial inicial para refletir as novas práticas contábeis adotadas no Brasil, como ponto de partida para sua contabilização de acordo com a Lei nº 11.638/07.

Naquela data devem ser registrados todos os ajustes decorrentes da aplicação, pela primeira vez, da Lei nº 11.638/07, a partir dos saldos do Balanço Patrimonial de 31/12/2007, antes de quaisquer outros registros de operações e/ou transações relativas ao exercício de 2008.

10.2. NOVA CLASSIFICAÇÃO DAS CONTAS DE ATIVOS E PASSIVOS

A nova classificação das contas de Ativo e Passivo, prevista na MP nº 449/08, que alterou o art. 178 da Lei nº 6.404/76, anteriormente alterado pela Lei nº 11.638/07, deve ser observada quando da elaboração das demonstrações contábeis do exercício social findo em 31/12/08.

É válido ressaltar que a nova estrutura de classificação aplicar-se-á aos saldos de 31 de dezembro de 2007, nos casos em que a entidade optar por apresentar as demonstrações contábeis daquela data de forma comparativa com as de 31 de dezembro de 2008.

10.3. EXTINÇÃO DO ATIVO DIFERIDO

O subgrupo do ativo diferido foi extinto com a edição da MP nº 449/08, que acrescentou o art. 299-A a Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A).

As entidades em fase pré-operacional que continuaram contabilizando os gastos pré-operacionais ao longo do exercício de 2008, em conformidade com a Lei nº 11.638/07,

devem, a partir de 05/12/08, realizar os registros contábeis dos referidos gastos, em contas de resultado.

10.4. EXTINÇÃO DO GRUPO RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS

Esse grupo de contas foi extinto com a edição da MP nº 449/08 convertida na Lei nº 11.941/2009 que acrescentou à Lei das S/A (Lei nº 6.404/76) o art. 299-B.

Os saldos de Resultados de Exercícios Futuros existentes até a data de 4/12/08 devem ser reclassificados na data de 5/12/08 para o grupo do passivo não circulante, em contas representativas de receitas e despesas diferidas.

Nova classificação das contas

A nova redação dada pela convertida na Lei nº 11.941/2009 ao art. 178 da Lei das S/A (Lei nº 6.404/76) estabelece a seguinte classificação do Ativo e do Passivo:

- (a) ativo circulante;
- (b) ativo não-circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível;
- (c) passivo circulante; e
- (d) passivo não-circulante.

Dessa forma, o grupo Ativo Permanente foi extinto e foi criado o grupo Ativo Não Circulante, que passou a ser composto pelo ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

É válido esclarecer que a Lei nº 11.638/07 promoveu alteração no § 1º (alínea c) do art. 178 da Lei nº 6.404/76, onde ainda se manteve o grupo Ativo Permanente, dividido em Investimentos, Intangível e Diferido. Esse artigo, entretanto, foi novamente alterado pela MP nº 449/08, cuja nova redação trouxe a extinção do grupo Ativo Permanente e do subgrupo Ativo Diferido. Dessa forma, as demonstrações contábeis elaboradas na data de 31/12/08 devem observar a última redação dada ao referido art. 178 da Lei nº 6.404/76.

A nova redação dada pela MP nº 449/08, ao § 2º do art. 178 da Lei nº 6.404/76 trouxe uma nova denominação ao grupo Passivo Exigível a Longo Prazo, passando este grupo a ser definido como Passivo Não Circulante.

Em conformidade com o mesmo art. 178 da Lei nº 6.404/76, com a nova redação dada pela MP nº 449/08, o Patrimônio Líquido é dividido em (i) capital social, (ii) reservas de capital, (iii) ajustes de avaliação patrimonial, (iv) reservas de lucros, (v) ações em tesouraria e (vi) prejuízos acumulados.

A nova estrutura da classificação das contas está discriminada no item 143 do Comunicado Técnico nº 03 (Resolução CFC nº 1.157/09).

10.5. CÁLCULO DA DEPRECIÇÃO DOS BENS DO IMOBILIZADO

A Lei nº 11.638/07 estabeleceu que as depreciações e amortizações do imobilizado devem ser efetuadas com base na vida útil econômica dos bens; todavia, a adoção desse critério deve ser exigida só a partir do exercício iniciado em 1º/01/09.

Dessa forma, podem ser utilizadas para o exercício de 2008 as taxas de depreciações e amortizações dos bens do ativo imobilizado que a entidade vinha anteriormente adotando (em geral são as taxas fiscais definidas e permitidas pela legislação fiscal).

Os itens 138 e 139 do Comunicado Técnico nº 03 (Resolução CFC nº 1.157/09) tratam sobre a vida útil econômica dos bens do imobilizado.

10.6. RESTRIÇÃO E EXTINÇÃO DO ATIVO DIFERIDO

A Lei nº 11.638/07 restringiu o conceito do Ativo Diferido. A MP nº 449/08, por sua vez, extinguiu esse subgrupo.

Dessa forma, na data de transição (1º/01/08), as entidades devem analisar o saldo existente nesse subgrupo na data de 31/12/07 e, se for o caso, reclassificar:

(a) para o ativo imobilizado aqueles gastos vinculados ao processo de preparação e colocação em operação de máquinas e equipamentos. Tais gastos incluem todos os custos vinculados à sua aquisição ou construção e todos os demais necessários a colocá-los em condições de funcionamento (transporte, seguro, tributos não recuperáveis, montagem, testes, etc.);

(b) para o intangível aqueles gastos que se enquadrarem nesse conceito, em conformidade com a NBC T 19.8 - Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08; e

(c) para o resultado do período os demais gastos pré-operacionais de treinamento de pessoal administrativo ou de pessoal de vendas ou outros que não se qualifiquem nas alíneas (a) e (b).

Após as reclassificações tratadas nas alíneas (a) e (b), as entidades têm a opção de manter os saldos contabilizados até 31/12/2007 dos gastos pré-operacionais (que se enquadrarem na alínea (c) acima) como ativo diferido, até a sua total amortização, ou de ajustar o referido saldo à conta Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Se a entidade optar pela manutenção do diferido como ativo, deve manter o subgrupo Ativo Diferido no grupo Ativo Não Circulante e dar seguimento ao processo de amortização.

Em situação de pré-operacionalidade, a entidade deve registrar no subgrupo do ativo diferido os gastos pré-operacionais de treinamento de pessoal, administrativo ou de pessoal de vendas ou assemelhados e as despesas com pesquisa, ou qualquer outro gasto não classificável no imobilizado ou intangível, ocorridos antes da edição da MP nº 449/08, ou seja, no período compreendido entre 1º/01/08 e 4/12/08.

A partir de 5/12/08 (data da publicação da MP nº 449/08), aqueles tipos de gastos devem, nas entidades em fase pré-operacional, ser registrados no resultado como despesa do período.

De forma análoga ao procedimento adotado na data de transição (1º/01/08) para o saldo existente em 31/12/07, as entidades em situação pré-operacional devem novamente analisar o saldo dos gastos pré-operacionais existentes em 4/12/08, podendo optar em manter o referido saldo como ativo diferido, até a sua total amortização, ou optar em ajustá-lo para o resultado do período. Nesse contexto, deve ser observada a uniformidade na adoção do referido procedimento, considerando a opção feita quanto à data de transição.

10.7. CRIAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL

A Lei nº 11.638/07 introduziu o subgrupo Intangível no grupo do Ativo Não Circulante, conforme a nova redação dada ao art. 178 da Lei nº 6.404/76.

Nesse subgrupo devem ser classificados os valores que estavam em outras contas do Ativo Permanente, em conformidade com a legislação anterior, bem como as novas transações que representem bens incorpóreos, como marcas, patentes, direitos de concessão, direitos de exploração, direitos de franquia, direitos autorais, gastos com desenvolvimento de novos produtos, ágio pago por expectativa de resultado futuro (fundo de comércio, ou goodwill).

Os itens 21 a 23 da NBC T 19.18 - Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08, e os itens 32 a 56 do Comunicado Técnico 03 (Resolução CFC nº 1.157/09), bem como a NBC T 19.8 - Ativo Intangível tratam do Ativo Intangível.

10.8.FIM DA REAVALIAÇÃO DE ATIVOS

A Lei nº 11.638/07 vedou a realização de qualquer tipo de reavaliação espontânea de bens.

Os saldos existentes nas reservas de reavaliação devem ser mantidos até a sua efetiva realização ou estornados até a data de 31/12/08.

Os itens 38 a 41 da NBC T 19.18 - Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08 e os itens 127 a 132 do Comunicado Técnico nº 03 (Resolução

CFC nº 1.157/09) tratam da reavaliação de ativos, sendo vedada a todas as entidades a realização de novas reavaliações espontâneas de ativos.

10.9. CONTABILIZAÇÃO DO ARRENDAMENTO MERCANTIL

Com a edição da Lei nº 11.638/07, as entidades devem registrar no ativo imobilizado os bens objeto de contratos de arrendamento mercantil financeiro (leasing).

Nas operações de arrendamento mercantil, deve prevalecer a essência sobre a forma. Assim, os contratos de leasing financeiro, que na sua essência é um efetivo financiamento de ativos, devem ser contabilizados como imobilizado na entidade arrendatária, independentemente da propriedade jurídica do bem, além do passivo respectivo. Da mesma forma, na entidade arrendadora o referido bem (objeto de contrato de arrendamento mercantil) deve ser tratado como um bem vendido de forma financiada, com o reconhecimento contábil do recebível correspondente.

É válido ressaltar que o leasing operacional continua sendo contabilizado como despesa.

O item 19 da NBC T 19.18 - Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08 e os itens 62 a 68 do Comunicado Técnico nº 03 (Resolução CFC nº 1.157/09), bem como a NBC T 10.2 - Operações de Arrendamento Mercantil tratam de operações de arrendamento mercantil.

10.10 EXTINÇÃO DO GRUPO RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS

Esse grupo de contas foi extinto com a edição da MP nº 449/08. Dessa forma, os saldos existentes até a data de 4/12/08 devem ser reclassificados na data de 5/12/08 para o grupo do Passivo Não Circulante, em contas representativas de receitas e despesas diferidas.

Os itens 110 a 112 do Comunicado Técnico nº 03 (Resolução CFC nº 1.157/09) tratam de Resultados de Exercícios Futuros.

10.11. CRIAÇÃO DA CONTA DE AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL

A nova redação dada pela Lei nº 11.638/07 ao art. 178 (alínea d) da Lei nº 6.404/76 criou a conta Ajustes de Avaliação Patrimonial, classificada no Patrimônio Líquido.

O art. 182 (§ 3º) da Lei nº 6.404/76, alterada pela Lei nº 11.638/07, define que devem ser classificadas como Ajustes de Avaliação Patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preços de mercado.

Este grupo faz parte do Patrimônio Líquido, todavia não deve ser entendido como uma conta de Reservas de Lucros, haja vista que os referidos valores ali contabilizados ainda não transitaram pelo resultado, sendo caracterizado como um grupo especial do Patrimônio Líquido, pela Lei nº 11.638/07.

Manutenção de saldo positivo na conta de Lucros Acumulados, sem destinação
Com a nova redação dada pela Lei nº 11.638/07 ao art. 178 (alínea d) da Lei nº 6.404/76, não há mais a previsão da conta "Lucros ou Prejuízos Acumulados" como conta componente do Patrimônio Líquido, tendo em vista que o referido artigo previu apenas, como uma das contas componente do Patrimônio Líquido, a conta de "Prejuízos Acumulados".

É válido ressaltar, todavia, que a não-manutenção de saldo positivo nessa conta só pode ser exigida para as sociedades por ações, e não às demais sociedades e entidades de forma geral.

Dessa forma, a nova legislação societária vedou às sociedades por ações apresentarem saldo de lucros sem destinação, não sendo mais permitido, para esse tipo de sociedade, apresentar nas suas demonstrações contábeis, a partir da data de 31/12/08, saldo positivo na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

É válido ressaltar ainda que a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados deve permanecer no Plano de Contas de todas as entidades, haja vista que o seu uso

continuará sendo feito para receber o registro do resultado do exercício, bem com as suas várias formas de destinações (constituição de reservas, distribuição de lucros ou dividendos, etc.).

Os itens 42 a 43 da NBC T 19.18 - Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08 e os itens 115 e 116 do Comunicado Técnico nº 03 (Resolução CFC nº 1.157/09) tratam dos lucros acumulados, sendo permitida a existência de saldo positivo para todas as entidades, exceto às sociedades por ações.

Extinção de contas de Reservas de Capital e nova forma de registro dos prêmios na emissão de debêntures, dos incentivos e subvenções fiscais e das doações em contas de resultado

A Lei nº 11.638/07 extinguiu a conta "Reserva de Prêmios na Emissão de Debêntures". Dessa forma, os prêmios recebidos na emissão de debêntures devem ser apropriados como receita financeira, ou melhor, como redução da despesa financeira na captação das referidas debêntures.

A Lei nº 11.638/07 também proibiu o registro direto em contas de reservas do Patrimônio Líquido das subvenções para investimentos, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e das doações recebidas do Poder Público. Tais benefícios devem ser reconhecidos em contas de resultado pelo regime da competência, quando cumpridas todas as exigências para sua obtenção.

Dessa forma, o saldo de incentivos fiscais existente na data de 31/12/07 deve ser mantido na referida conta, devendo tais incentivos, a partir de 1º/01/08, serem contabilizados em contas de resultado.

Para que sejam preservados os direitos ao benefício fiscal, os lucros relativos aos incentivos fiscais que, por força de lei não são passíveis de distribuição aos acionistas/cotistas, devem ser registrados e mantidos na conta "Reserva de Lucros de Incentivos Fiscais".

É válido ressaltar que o procedimento de registrar contabilmente os prêmios recebidos na emissão de debêntures, as doações recebidas e os incentivos fiscais como "receitas" não trará qualquer ônus tributário à entidade, conforme previsto no Regime Tributário de Transição (RTT) estabelecido na MP nº 449/08.

A NBC T 19.4 - Subvenção e Assistência Governamentais e os itens 69 a 75 do Comunicado Técnico nº 03 (Resolução CFC nº 1.157/09) tratam de subvenções e assistências governamentais aplicáveis a partir do exercício de 2008.

10.12. FIM DA SEGREGAÇÃO DAS RECEITAS E DESPESAS EM OPERACIONAIS E NÃO OPERACIONAIS

Em conformidade com a MP nº 449/08 convertida na Lei nº 11.941/2009 as receitas e as despesas não devem ser mais segregadas como operacionais e não operacionais.

As receitas e despesas que estavam sendo classificadas como não operacionais, em conformidade com a lei anterior, devem ser denominadas de Outras Receitas e Outras Despesas, observado o disposto nos itens 136 e 137 do Comunicado Técnico nº 03 (Resolução CFC nº 1.157/09).

O tratamento fiscal dos resultados operacionais e não-operacionais, para fins de apuração e compensação de prejuízos fiscais, permanece o mesmo, em conformidade com o art. 58 da MP nº 449/08.

10.13. ELABORAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA (DFC)

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) foi substituída pela Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC). A DFC deve ser elaborada pelas sociedades por ações de capital fechado com Patrimônio Líquido superior a R\$ 2.000.000,00, sociedades de capital aberto e sociedades de grande porte.

Os itens 29 a 31 do Comunicado Técnico nº 03 (Resolução CFC nº 1.157/09) tratam da Demonstração dos Fluxos de Caixa que substitui a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, sendo incentivada a adoção do método indireto.

As sociedades por ações e limitadas, bem como as demais entidades devem elaborar a DFC em conformidade com a NBC T 3.8 - Demonstração dos Fluxos de Caixa, exceto aquelas referidas na NBC T 19.13 - Escrituração Contábil Simplificada para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.

10.14. ELABORAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO (DVA)

A Demonstração do Valor Adicionado é obrigatória apenas para as companhias abertas e está regulamentada pela NBC T 3.7 - Demonstração do Valor Adicionado.

10.15. REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO (RTT)

O RTT trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/07 e pelos arts. 36 e 37 da MP nº 449/08.

10.16. AJUSTE A VALOR PRESENTE (AVP)

O Ajuste a Valor Presente deve ser aplicado de acordo com a NBC T 19.17 - Ajuste a Valor Presente.

10.17. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (AFAC)

Esse grupo não foi tratado especificamente pelas alterações trazidas pela Lei nº 11.638/07 e MP nº 449/08; todavia, devem ser à luz do princípio da essência sobre a forma classificados no Patrimônio Líquido das entidades.

Os adiantamentos para futuros aumentos de capital realizados, sem que haja a possibilidade de sua devolução, devem ser registrados no Patrimônio Líquido, após a conta de capital social. Caso haja qualquer possibilidade de sua devolução, devem ser registrados no Passivo Não Circulante.

10.18. NOTAS EXPLICATIVAS

As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

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.

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
- c) O aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º da lei das S/A).
- 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 da Lei das S/A).

- 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.

A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa.

11.19 . COMPARAÇÃO ENTRE AS ESTRUTURAS DO BALANÇO PATRIMONIAL

Antes das alterações da Lei nº 11.941/09	Após as alterações da Lei nº 11.941/09
Ativo	Ativo
Ativo circulante	Ativo circulante
Ativo realizável a longo prazo	Ativo não-circulante
Ativo permanente	ativo realizável a longo prazo
Investimentos	investimentos
Ativo Imobilizado	imobilizado
Ativo Diferido	intangível
Passivo	Passivo
Passivo circulante	Passivo circulante
Passível exigível a longo prazo	Passivo não-circulante
Resultado de exercícios futuros	
Patrimônio Líquido	Patrimônio Líquido
Capital Social	Capital Social
Reservas de Capital	Reservas de Capital
Reserva de reavaliação	Ajuste de Avaliação Patrimonial
Reservas de Lucros	Reservas de Lucro
Lucro ou prejuízo acumulados	Ações em Tesouraria
	Prejuízos acumulados
Fonte: Os próprios autores do trabalho	

11. REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO

O art. 15 da Lei nº 11.941/2009 instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT). O RTT trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638/07 e pelos arts. 36 e 37 da MP nº 449/08.

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.

Nos anos-calendário de 2008 e 2009, o RTT será optativo, observado o seguinte: (I) - a opção aplicar-se-á ao biênio 2008-2009, vedada a aplicação do regime em um único ano-calendário; (II) - a opção a que se refere o item I deste deverá ser manifestada, de forma irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2009; (III) - no caso de apuração pelo lucro real trimestral dos trimestres já transcorridos do ano-calendário de 2008, a eventual diferença entre o valor do imposto devido com base na opção pelo RTT e o valor antes apurado deverá ser compensada ou recolhida até o último dia útil do primeiro mês subsequente ao de publicação desta Lei, conforme o caso; (IV) - na hipótese de início de atividades no ano-calendário de 2009, a opção deverá ser manifestada, de forma irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2010.

No entanto o RTT será obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, inclusive para a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS.

As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da MP nº 449/08 convertida na Lei nº 11.941/2009 que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404/76, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

Aplica-se também o RTT às normas expedidas pela CVM, e pelos demais órgãos reguladores que visem a alinhar a legislação específica com os padrões internacionais de contabilidade.

A pessoa jurídica sujeita ao RTT deverá realizar o seguinte procedimento:

I - utilizar os métodos e critérios definidos pela Lei nº 6.404/76, para apurar o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda, deduzido das participações, com a adoção dos métodos e critérios introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro

de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da MP nº 449/08 convertida na Lei nº 11.941/2009 e das determinações constantes das normas expedidas pela CVM.

II - realizar ajustes específicos ao lucro líquido do período, apurado de acordo com o item I, no Livro de Apuração do Lucro Real; 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.

Na hipótese de ajustes temporários do imposto, realizados na vigência do RTT e decorrentes de fatos ocorridos nesse período, que impliquem ajustes em períodos subsequentes, permanece a obrigação de adições relativas a exclusões temporárias e a possibilidade de exclusões relativas a adições temporárias.

Para os anos-calendário de 2008 e de 2009, a opção pelo RTT será aplicável também à apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ com base no lucro presumido.

A adoção do RTT implica na apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS/Pasep e da COFINS.

Para fins de aplicação do RTT, poderão ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado o valor das subvenções e doações feitas pelo poder público e o valor do prêmio na emissão de debêntures.

Vale dizer que a MP nº 627/2013 convertida na Lei nº 12.973/2014 revogou o RTT a partir de 1º de janeiro de 2015.

Lei nº 12.973/2014 Art. 117. Revogam-se, a partir de 1o de janeiro de 2015:

(...)

X - os arts. 15 a 24, 59 e 60 da Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009.

12. CONCLUSÃO

De ante de tudo que foi disto neste texto, podemos concluir que as normas internacionais de contabilidade vieram para conceder mais segurança a todos os investidores internacionais e nacionais, pois com os IFRS conseguimos enxergar nas demonstrações financeiras a fiel situação patrimonial. Com os IFRS temos maior facilidade de comunicação internacional no mundo empresarial com o uso de uma linguagem contábil bem mais homogênea.

Também conferimos que os IFRS é uma forma de “unir” todos os setores de uma empresa ao contador, pois, como vimos todos os setores devem prestar informações adequadas para que o mesmo faça uma escrituração correta condizente com a realidade da empresa.

E o mais importante, devemos ter sempre em mentes as seguintes premissas:

- A. Normas muito mais em princípios do que em regras.
- B. Prevalência da Essência sobre a Forma.
- C. São muito mais importantes conceitos de controle, de obtenção de benefícios e de incoerência em riscos do que a propriedade jurídica para registro de ativos, passivos, receitas e despesas.
- D. A Contabilidade é formada por toda a empresa, não só do Contador.

Faço das palavras do Anthony as minhas: “*A pessoa (contador) que compreende esses novos desenvolvimentos terá uma vantagem sobre outra (contador) que não os entende [...].*”(ANTHONY, R. N. Op. cit. p. 601.)

13. BIBLIOGRAFIA

<http://www.cvm.gov.br>

<http://www.cpc.org.br>

<http://www.cfc.org.br>

Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976

Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009

Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007

Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976

Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014

Resolução CFC nº 1.055/2005 de 7 de outubro de 2005

Resolução CFC nº 1.159 DE 13 de fevereiro de 2009

IUDICIBUS, Sérgio de [et. al.]. **Manual de contabilidade societária** - São Paulo: Ed. Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade introdutória/equipe de professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP**. 11. Ed. - São Paulo: Ed. Atlas, 2010.

Contabilidade básica: **Finalmente você vai aprender contabilidade: teoria e questões comentadas: Conforme a Lei das S/A, normas internacionais e CPC** - 8. Ed. - Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2010.

FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade avançada: teoria e questões comentadas sobre os principais pronunciamentos do CPC**. - 6. Ed. - Rio de Janeiro: Ed. Ferreira, 2013.