



**SOCIEDADE DE ENSINO SUPERIOR AMADEUS
FACULDADE AMADEUS / INSTITUTO SUPERIOR
DE EDUCAÇÃO AMADEUS**

**DAYSE VIEIRA BARRETO
ELENILDA FRANCISCA DO NASCIMENTO
SIMONE AURORA FEITOZA SIMAS**

**MUDANÇAS CONTÁBEIS INSTITUÍDAS PELA NOVA LEI
11.638 DE 28/12/2007**

**ARACAJU
2009**

**DAYSE VIEIRA BARRETO
ELENILDA FRANCISCA DO NASCIMENTO
SIMONE AURORA FEITOZA SIMAS**

**MUDANÇAS CONTÁBEIS INSTITUÍDAS PELA NOVA LEI
11.638 DE 28/12/2007**

Trabalho apresentado à disciplina TCC do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Amadeus, como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof^o Msc. Eduardo de Andrade Gonçalves

**ARACAJU
2009**

**DAYSE VIEIRA BARRETO
ELENILDA FRANCISCA DO NASCIMENTO
SIMONE AURORA FEITOZA SIMAS**

**MUDANÇAS CONTÁBEIS INSTITUÍDAS PELA NOVA LEI
11.638 DE 28/12/2007**

Trabalho apresentado à disciplina TCC do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Amadeus, como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof^o Msc. Eduardo de Andrade Gonçalves

Orientador: Prof^o Msc. Eduardo Gonçalves

Examinador

NOTA: _____

Aracaju, 07 de dezembro de 2009.

SUMÁRIO

RESUMO	4
ABSTRACT	5
1 INTRODUÇÃO	6
2 A LEI 11.638/2007	9
2.1 Substituição da Demonstração das Origens e Aplicações de recursos (DOAR), pela Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) (art. 176, IV).	10
2.2 Demonstração do Valor Adicionado (DVA)	11
2.2.1. Instruções para preenchimento	13
2.3 Escrituração Contábil	15
2.4 Criação de dois novos grupos de contas conforme o art. 178	16
2.5 Contabilização pelo valor de mercado dos ativos e passivos	18
2.6 Criação da reserva de incentivos fiscais	19
2.7 Alteração no critério de avaliação de coligadas art. 248	21
3 CONSIDERAÇÕES FINAIS	22
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	24

RESUMO

Este trabalho objetiva mostrar as relevantes mudanças contábeis introduzidas na Lei n.º 11.638/2007. Visando identificar as alterações nas nomenclaturas contábeis, caracterizar as estruturas dos grupos de contas do balanço patrimonial e enumerar as demonstrações contábeis obrigatórias, esta pesquisa analisa a nova lei que foi criada em vista, da necessidade do governo de ter mais segurança no ambiente do mercado de capitais e também se adequar ao IFRS (Internacional Financial Reporting Standards), que estabelece mais transparência e segurança para as operações contábeis. Trata-se de uma pesquisa que foi motivada pelo interesse particular em se aprofundar no impacto que a lei trouxe para a profissão contábil. A pesquisa de se desenvolveu através de pesquisas bibliográficas em livros, sites de internet e artigos, que tratavam do tema proposto buscando informações e conhecimentos que norteassem a investigação para procurar atingir o objetivo do trabalho. As discussões evidenciam que as mudanças contábeis causaram impacto em todo sistema do ambiente empresarial e nos profissionais envolvidos, visto que com a padronização das normas contábeis, o governo passa a facilitar a implantação de empresas estrangeiras no país, aumentando, desta forma, o capital estrangeiro e conseqüentemente a concorrência entre as empresas e os profissionais da contabilidade.

Palavras-chave: Lei n.º 11.638/2007, Contabilidade, Balanço Contábil, IFRS.

ABSTRACT

This paper intends to show the relevant changes brought to accounting procedures by Law No. 11638/2007. Aiming to identify changes in accounting classifications, characterize the structures of the balance sheet accounts as well as enumerate the mandatory accounting reports, this research examines the new law that was created to satisfy the government's need of having more security in the capital market and also to be in accordance with IFRS (International Financial Reporting Standards), which provides more transparency and security for the accounting procedures. This research was motivated by personal interest in finding the impacts that this law certainly produced in the accounting profession. The present work has been developed upon bibliographical researches in books, websites and articles that dealt with the proposed theme, seeking information and knowledge that could guide the investigation in order to achieve the main objective of the study. The discussions highlight that the accounting changes had caused an impact throughout the entire business environment and the involved professionals, since with the standardization of accounting standards, the government facilitates the settlement of foreign companies in the country, thus increasing the foreign capital and the competition among companies and the professionals of accounting.

Keywords: Law No. 11638/2007, Accounting, Balance Sheet, IFRS.

1 INTRODUÇÃO

A história contábil brasileira é puro resultado do ambiente empresarial. Em 1940, o decreto 2.627, que instituiu normas comerciais, estava direcionado ao “dono” da indústria, ou seja, o Balanço era dirigido a ele e importava o tamanho e o peso dos seus ativos imobilizados.

Em dezembro de 1976, quase 40 anos depois, com a expectativa de uma economia forte e expansionista surgiu a Lei das Sociedades por Ações, Lei 6.404/76. Essa lei teve o objetivo de proporcionar condições de desenvolvimento às empresas, e ao mesmo tempo, introduzia mecanismo de proteção aos acionistas minoritários, alinhando os conceitos de estruturação da grande empresa nacional com os meios jurídicos adequados.

No final de 2007, surgiu no Brasil uma nova etapa na Contabilidade das empresas: foi aprovada a lei 11.638/07 que entrou em vigor em janeiro de 2008. Conhecida como “a nova Lei da Contabilidade”, ela altera, revoga e introduz novos dispositivos a lei 6.404/76, apresentando um novo regime à elaboração e divulgação de demonstrações contábeis pelas sociedades por ações e também as demais empresas de grande porte, trazendo mudanças significativas para a contabilidade brasileira.

Esta Lei, conhecida como a nova lei das S.A.s, foi criada em detrimento da necessidade do governo de ter mais segurança no ambiente do mercado de capitais, que estava se modernizando e também se adequar ao IFRS (Internacional Financial Reporting Standards), cujo principal objetivo é alinhar os procedimentos contábeis, ou seja, buscar a harmonização das práticas contábeis entre os diversos países (já utilizadas em mais de cem países) e com isso, incentivar o capital produtivo e os ingressos estrangeiros, pois estabelece mais transparência e segurança para essas operações.

Neste sentido, a lei previa que toda empresa que negociasse ações na bolsa teria que passar pelo processo de auditoria realizado por auditores independentes. A grande mudança na Lei aprovada em dezembro de 2007 era que as empresas de grande porte¹ passariam a ser obrigadas a se submeterem à análise de auditores independentes ficando a seu critério a publicação deste demonstrativo.

¹ São as sociedades ou conjunto de sociedades sob controle comum que atingiram no ano anterior saldos de ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões.

Um dos aspectos mais importantes da nova Lei é a maior transparência nas informações.

Outro ponto importante da lei diz respeito ao reconhecimento do trabalho do Comitê de Pronunciamentos Contábeis como órgão competente para emissão de normas contábeis já em alinhamento às normas internacionais. Com o plano estratégico elaborado para garantir o reposicionamento do Instituto, agora o IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) assume um papel importante na articulação política e se mostra capaz de representar e concretizar interesse da classe contábil.

Diante do exposto, abordaremos neste projeto os principais impactos e mudanças que ocorreram no cenário contábil a partir da implantação da lei nº 11.638/2007, mostrando as relevantes alterações contábeis introduzidas na lei das sociedades por ações, elucidando os principais pontos de alteração na legislação. Assim, discutiremos o que mudou na escrituração contábil, caracterizando as estruturas dos grupos de contas do balanço patrimonial e enumerando as demonstrações contábeis obrigatórias.

A Lei nº 11.638/2007 produziu importantes alterações de aplicação imediata no exercício contábil das S.A.s em 2008. Além de estabelecer para a CVM (Comissão de Valores Mobiliários) o poder/dever de emitir normas para as companhias abertas em consonância com os padrões internacionais, a nova lei também faculta às companhias fechadas a adoção das normas expedidas pela CVM para as companhias abertas, facilitando o processo de convergência contábil para essas companhias (artigo 177, § 6º). Sendo assim, partimos da seguinte pergunta para realizar a pesquisa: “Quais os impactos proporcionados pela nova lei nº 11.638/2007?”

Para procurar atingir o objetivo proposto desenvolveu-se uma pesquisa bibliográfica, através de leitura de livros didáticos, Internet e artigos, buscando informações e conhecimentos que norteassem a investigação. Martins (2002, p.24) diz que “o investigador deve proceder do levantamento bibliográfico que dê suporte e fundamentação teórico-metodológico ao estudo”. De acordo com Noronha e Ferreira (2000, p.s. 191-198) para identificar e conhecer determinada área do conhecimento, bem como seu desenvolvimento, as revisões de literatura, são extremamente importantes visto que permitem também a identificação de

perspectivas futuras, contribuindo com sugestões de idéias para o desenvolvimento de novos projetos de pesquisa.

A escolha do tema foi motivada pelo interesse particular em se aprofundar no impacto que a lei 11638/07 trouxe para a profissão contábil. Justifica-se a elaboração deste trabalho, para que se possam discutir as principais mudanças da alteração da lei das sociedades anônimas (lei nº 6404/76), trazidas pela nova lei, de forma que venha contribuir para um melhor entendimento da mesma pelos profissionais de contabilidade.

2 A LEI 11.638/2007

Em 28/12/2007 foi publicada a Lei 11.638 que tinha por objetivo uniformizar as regras de contabilidade das sociedades brasileiras aos padrões utilizados internacionalmente e, para tal, trouxe modificações significativas na contabilidade das sociedades anônimas e de grande porte.

As referidas modificações incluíram a alteração das normas das sociedades sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria dos livros sociais por profissional habilitado perante a Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Em virtude da Lei estabelecer como sociedades de grande porte aquelas que possuíam no exercício social anterior ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões, sem determinar qual o regime societário adotado, instaurou-se uma grande polêmica sobre a necessidade das sociedades limitadas se submeterem aos novos ditames dessa Lei. Com a entrada da lei em vigor, as “limitadas” consideradas de grande porte passaram a se submeter às regras da Lei 6.404/76, que regula as sociedades anônimas, trazendo, por exemplo, a necessidade de publicação das demonstrações financeiras, auditoria independente e análise dos ativos a preço de mercado.

As sociedades limitadas não estão sujeitas à publicação de suas demonstrações financeiras, salvo em casos expressos previstos no Código Civil de 2002, que determina a publicação obrigatória em casos específicos, como nas operações de cisão, incorporação, fusão, redução de capital social, dentre outros. No entanto, caso essas sociedades o desejem fazê-lo, devem estar de acordo com as normas contábeis internacionais. Há, nesse caso, contudo, a obrigatoriedade trazida pela Lei 11.638 de realização de auditoria independente e avaliação dos ativos a preço de mercado.

“Finalmente, em 28 de dezembro de 2007 foi sancionada a Lei nº. 11.638, que altera e revoga dispositivos da Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grandes portes disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras” (BRAGA E ALMEIDA, 2008, p.3).

As mudanças sofridas pela Lei das Sociedades Anônimas, estendendo-se às demais sociedades constituídas em território nacional, referem-se principalmente aos aspectos que serão discutidos a seguir.

2.1 Substituição da Demonstração das Origens e Aplicações de recursos (DOAR), pela Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) (art. 176, IV)

Dentre as mudanças proporcionadas pela Lei 11.638/2007, as sociedades anônimas de capital fechado² e as companhias de capital aberto³ tiveram que passar a publicar as demonstrações de fluxo de caixa. Essa demonstração não era obrigatória. Embora a DOAR seja considerada mais completa, pela quantidade de informações que oferece aos usuários, não é facilmente assimilada pela maioria dos interessados. Já os Fluxos de Caixa – demonstração muito difundida internacionalmente – é bem mais simples e intuitiva.

O objetivo da DFC é fornecer informações relevantes sobre recebimentos e pagamentos de saída de uma companhia durante certo período. Além de analisar as alterações ocorridas, durante o exercício, no saldo de caixa e equivalente de caixa (disponível), segregam-se as operações em, no mínimo três fluxos, a saber:

a) das Operações: entradas e saídas relacionadas às atividades de produção e venda dos bens e serviços produzidos tais como os recebimentos e entradas: de clientes, desconto de duplicatas, juros decorrentes de empréstimos efetuados, dividendos de participações societárias; os pagamentos: de fornecedores, de salários e encargos sociais, de tributos, de juros de empréstimos, de despesas operacionais, de despesas antecipadas etc.;

b) dos financiamentos: entradas e saídas em função da obtenção de recursos de terceiros, tais como recebimentos: de capital social, de reservas de

² Companhia ou sociedade de capital fechado àquelas que não emitem valores mobiliários negociáveis no mercado (art. 4º da Lei 6.404/76), normalmente restrita a pequenos grupos que capta recursos entre os próprios acionistas, não recorrendo à poupança pública para a formação de seu capital, podendo ser entendida com uma S.A. cuja ação não é cotada em bolsa.

³ Diz-se companhia ou sociedade de capital aberto quando os valores mobiliários (ações e debêntures) de sua emissão são admitidos à negociação no mercado de valores mobiliários (art. 4º da Lei 6.404/76), ou seja, negociações em bolsa ou no mercado de balcão e são regulamentados pela CVM.

capital, de empréstimos de curto e longo prazo; pagamentos: de dividendos, de empréstimos contraídos. Deverão ser considerados os valores recebidos e pagos em dinheiro ou equivalentes;

c) dos investimentos: a compra e venda: de ativos permanentes ou realizáveis a longo prazo, de participações societárias temporárias e permanentes, de debêntures e outros títulos emitidos por outras sociedades, de outros bens do ativo imobilizado. Também são classificados neste item os empréstimos efetuados pela sociedade a acionistas e/ou empresas coligadas, controladas, inclusive as respectivas amortizações.

Embora, existam diferenças de evidenciação entre os métodos de apresentação da DFC, método direto e método indireto, não há qualquer recomendação de ordem normativa que exija a adoção de um em prejuízo do outro.

Para as companhias fechadas, cujo patrimônio líquido na data do balanço seja inferior a R\$ 2.000.000,00, a Lei faculta a sua elaboração (artigo 176, § 6º).

2.2 Demonstração do Valor Adicionado (DVA)

Esta declaração não existia no texto da Lei 6404/76. Com as mudanças, na nova lei, agora se tornou obrigatória. Logo, as companhias abertas teriam que incluir a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) de acordo com a NBCT⁴ no conjunto das demonstrações financeiras elaboradas, divulgadas e que devem ser aprovadas pela Assembléia Geral Ordinária (AGO) (artigo 176, V). Também, neste caso, a lei permitia que, no primeiro exercício social, a DVA seja divulgada sem indicação dos valores referentes ao ano anterior, procedimento que a CVM desaprova para as companhias que vem divulgando voluntariamente.

Essa nova demonstração, tem por objetivo, representar o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a sua geração, tais como empregados (salários, 13º salário, férias, FGTS, INSS, etc.), financiadores (empréstimos em moeda estrangeira e em moeda nacional, juros), acionistas (dividendos), governo (ICMS, IPI, PIS, COFINS, etc.) e outros, bem como a parcela da riqueza não distribuída.

⁴ Normas Brasileiras de Contabilidade

Tanto a DFC e a DVA poderiam ser divulgadas, no primeiro ano de vigência da Lei nº 11.638, de 2007, sem a indicação dos valores correspondentes ao exercício anterior. A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00 não seria obrigada à elaboração e publicação da demonstração de fluxos de caixa (artigo 176, §6º).

Pode-se verificar na tabela 1, abaixo, a utilização do critério de cálculo do valor adicionado com base nas vendas, o que torna mais simples a elaboração da DVA e mais fácil seu entendimento, uma vez que, assim, o valor adicionado fica relacionado com os princípios contábeis utilizados nas demonstrações contábeis tradicionais, possibilitando sua conciliação com a demonstração do resultado. Parte-se, desse modo, das receitas brutas e subtrai-se o valor dos bens adquiridos de terceiros que foi incorporado ao produto final alienado ou serviço prestado, para que se conheça o valor efetivamente gerado pela companhia. Deve-se destacar, ainda, que a depreciação de ativos avaliados pelo custo de aquisição deve ser subtraída do valor adicionado bruto para se calcular o valor adicionado líquido, não devendo ser classificados tais valores como retenções do lucro do período.

Tabela 1 Modelo de demonstração do valor adicionado

Demonstração do Valor Adicionado		
em R\$ mil	20X1	20X2
DESCRIÇÃO		
1-RECEITAS		
1.1) Vendas de mercadoria, produtos e serviços		
1.2) Provisão p/devedores duvidosos – Reversão/(Constituição)		
1.3) Não operacionais		
2-INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui ICMS e IPI)		
2.1) Matérias-Primas consumidas		
2.2) Custos das mercadorias e serviços vendidos		
2.3) Materiais, energia, serviços de terceiros e outros		
2.4) Perda/Recuperação de valores ativos		
3 – VALOR ADICIONADO BRUTO (1-2)		
4 – RETENÇÕES		
4.1) Depreciação, amortização e exaustão		
5 – VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3-4)		

6 – VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA		
6.1) Resultado de equivalência patrimonial		
6.2) Receitas financeiras		
7 – VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5+6)		
8 – DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO		
8.1) Pessoal e encargos		
8.2) Impostos, taxas e contribuições		
8.3) Juros e aluguéis		
8.4) Juros s/ capital próprio e dividendos		
8.5) Lucros retidos / prejuízo do exercício		
* O total do item 8 deve ser exatamente igual ao item 7.		

2.2.1. Instruções para preenchimento

As informações são extraídas da contabilidade e, portanto, deverão ter como base o princípio contábil do regime de competência de exercícios.

1 – RECEITAS (soma dos itens 1.1 a 1.3)

1.1 – Vendas de mercadorias, produtos e serviços

Inclui os valores do ICMS e IPI incidentes sobre essas receitas, ou seja, corresponde à receita bruta ou faturamento bruto.

1.2 – Provisão para devedores duvidosos – Reversão/Constituição Inclui os valores relativos à constituição/baixa de provisão para devedores duvidosos.

1.3 – Não operacionais

Inclui valores considerados fora das atividades principais da empresa, tais como: ganhos ou perdas na baixa de imobilizados, ganhos ou perdas na baixa e investimentos etc.

2 – INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (soma dos itens 2.1 a 2.4)

2.1 - Matérias-primas consumidas (incluídas no custo do produto vendido).

2.2 - Custos das mercadorias e serviços vendidos (não inclui gastos com pessoal próprio).

2.3 - Materiais, energia, serviços de terceiros e outros (inclui valores relativos às aquisições e pagamentos a terceiros).

Nos valores dos custos dos produtos e mercadorias vendidos, materiais, serviços, energia, etc. consumidos deverão ser considerados os impostos (ICMS e IPI) incluídos no momento das compras, recuperáveis ou não.

2.4 - Perda/Recuperação de valores ativos

Inclui valores relativos a valor de mercado de estoques e investimentos, etc. (se no período o valor líquido for positivo deverá ser somado).

3 – VALOR ADICIONADO BRUTO (diferença entre itens 1 e 2)

4 – RETENÇÕES

4.1 – Depreciação, amortização e exaustão

Deverá incluir a despesa contabilizada no período.

5 – VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (item 3 menos item 4)

6 – VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA (soma dos itens 6.1 e 6.2)

6.1 - Resultado de equivalência patrimonial (inclui os valores recebidos como dividendos relativos a investimentos avaliados ao custo)

O resultado de equivalência poderá representar receita ou despesa; se despesa deverá ser informado entre parênteses.

6.2 - Receitas financeiras (inclui todas as receitas financeiras independentemente de sua origem)

7 – VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (soma dos itens 5 e 6)

8 – DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO (soma dos itens 8.1 a 8.5)

8.1 – Pessoal e encargos

Nesse item deverão ser incluídos os encargos com férias, 13º salário, FGTS, alimentação, transporte, etc., apropriados ao custo do produto ou resultado do período (não incluir encargos com o INSS – veja tratamento a ser dado no item seguinte).

8.2 – Impostos, taxas e contribuições

Além das contribuições devidas ao INSS, imposto de renda, contribuição social, todos os demais impostos, taxas e contribuições deverão ser incluídos neste item. Os valores relativos ao ICMS e IPI deverão ser considerados como os valores devidos ou já recolhidos aos cofres públicos, representando a diferença entre os impostos incidentes sobre as vendas e os valores considerados dentro do item 2 – Insumos adquiridos de terceiros.

8.3 – Juros e aluguéis

Devem ser consideradas as despesas financeiras e as de juros relativas a quaisquer tipos de empréstimos e financiamentos junto a instituições financeiras, empresas do grupo ou outras e os aluguéis (incluindo-se as despesas com *leasing*) pagos ou creditados a terceiros.

8.4 – Juros sobre o capital próprio e dividendos

Inclui os valores pagos ou creditados aos acionistas. Os juros sobre o capital próprio contabilizados como reserva deverão constar do item "lucros retidos".

8.5 – Lucros retidos/prejuízo do exercício

Devem ser incluídos os lucros do período destinados às reservas de lucros e eventuais parcelas ainda sem destinação específica...

2.3 Escrituração Contábil

A alteração provocada no parágrafo 2º do artigo 177 da lei nº 6.404/76, determina que a adoção de métodos ou critérios contábeis para atender às determinações da legislação tributária “não elidem a obrigação de elaborar, para todos os fins desta lei, demonstrações financeiras em consonância com o disposto no caput deste artigo”. Trata-se de um dispositivo que visa tornar a escrituração contábil independente das determinações da legislação tributária, ou seja, a escrituração contábil deverá obedecer aos dispositivos da legislação comercial e aos princípios contábeis.

Nessa hipótese, os lançamentos de ajustes para harmonização de normas contábeis, visando adaptá-los às normas tributárias, poderão ser registrados em livros auxiliares ou mediante destaques na própria escrituração contábil; nessa última hipótese, em seguida deverão ser realizados lançamentos contábeis de ajustes que assegurem a preparação e divulgação de demonstrações financeiras com observância do disposto no caput do já mencionado artigo 177.

As normas a serem expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. Segundo disposição contida no § 6º do artigo 177, as companhias fechadas poderão optar por

observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela CVM para as companhias abertas.

Vale ressaltar que as referidas demonstrações deverão ser auditadas por auditor independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e que os lançamentos de ajustes não poderão ser computados na base de cálculo de impostos e contribuições, nem ter quaisquer outros efeitos tributários.

Antes da lei 11.638/2007, a escrituração contábil era efetuada de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e pela legislação comercial, podendo registrar nos livros comerciais ou em livros auxiliares os ajustes decorrentes da legislação tributária ou de legislação específica sobre a atividade da sociedade. E, com a nova lei, a escrituração contábil adotada no Brasil, e eventuais alterações oriundas da legislação tributária ou legislações especiais, deverão ser mantidas em livros auxiliares com a diferença de que a CVM expedirá normas contábeis em consonância com as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS-International Financial Reporting Standards); As companhias fechadas poderão optar por observar as normas contábeis emanadas pela CVM e os efeitos de ajustes contábeis decorrentes da mudança de norma contábil não poderão ser considerados na base de incidência dos impostos.

2.4 Criação de dois novos grupos de contas conforme o art. 178

No artigo 178, foram criados dois novos grupos de contas. No ativo permanente, a conta de bens intangíveis, que são bens que não possuem existência física, porém representam uma aplicação de capital indispensável aos objetivos da empresa como direitos sobre marcas e patentes, ponto comercial, fundo de comércio (Neves e Viseconti; 2004, 5). Após as alterações, o permanente ficou dividido em investimento, imobilizado, intangível e ativo diferido. Antes da lei nova, o ativo permanente era dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.

O novo diploma legal criou mais um subgrupo no ativo permanente com o título de intangível (inciso VI, do artigo 179 da Lei nº 6.404/76) para destacar, contabilmente, “os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de

comércio adquirido”. Consideram-se, ainda, intangíveis os seguintes bens: marcas e patentes, direitos autorais, autorizações e concessões, etc. Em decorrência dessa alteração foram modificados, também, os incisos IV e V do mencionado artigo 179 da Lei das S.A., que dispõem sobre o imobilizado e o diferido. E, no patrimônio líquido, a conta de ajustes de avaliação patrimonial.

A modificação realizada na alínea “d” do artigo 178 teve a redação alterada no que se refere à composição do patrimônio líquido, a saber: a) foi suprimida a conta reserva de reavaliação e foi criada a conta denominada “ajustes de avaliação patrimonial”; b) substituiu a conta lucros ou prejuízos acumulados pela conta isolada denominada “prejuízos acumulados”. Essa substituição descrita é decorrente da alteração provocada no artigo nº 202, § 6º da Lei nº 6.404, de 1976, pela Lei nº 10.303, de 2001, que dispõe “os lucros não destinados nos termos dos artigos nº 193 a 197 deverão ser distribuídos como dividendos”.

Dessa forma, deverão ser distribuídos como dividendos os lucros não destinados para a constituição das seguintes reservas de lucros: Reserva Legal (artigo nº 193) que deverá ser constituída mediante destinação de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do exercício, antes de qualquer outra destinação. Esta reserva será constituída, obrigatoriamente, pela companhia, até que seu valor atinja 20% do capital social realizado, quando então deixará de ser acrescida; Reservas Estatutárias (artigo nº 194) que são constituídas por determinação do estatuto da companhia, como destinação de uma parcela dos lucros do exercício, e não podem restringir o pagamento do dividendo obrigatório; Reservas para Contingências (artigo nº 195) quando a assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar parte do lucro líquido à formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado; Lucros a Realizar (artigo nº 197) é quando no exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202 da Lei das S/A, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembléia-geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.

Como o montante da conta Lucros Acumulados deverá ser destinado para a constituição das reservas de lucros (acima elencadas) ou para a distribuição de dividendos, o saldo porventura existente na referida conta somente pode se referir

ao prejuízo fiscal, justificando a correção da alteração provocada pelo novo diploma legal.

Na lei 6.404/76 o patrimônio líquido era dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados. E, pela nova lei, o PL passa a ser estruturado da seguinte forma: capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

2.5 Contabilização pelo valor de mercado dos ativos e passivos

O § 3º, do artigo 182, determina a obrigatoriedade de contabilização pelo valor de mercado dos ativos e passivos da sociedade a ser incorporada ou decorrente de fusão ou cisão quando as operações forem realizadas entre partes independentes e vinculadas à efetiva transferência de controle.

Dessa forma, alguns analistas entendem que nas operações entre sociedades do mesmo grupo será possível a avaliação pelo valor patrimonial (valor contábil), pois, não existirá transferência de controle. Entretanto, cabe destacar, por pertinente, que as partes envolvidas nas transações podem ser dependentes e, nessa hipótese, estariam obrigadas a registrar as operações a preço de mercado. A avaliação a preço de mercado exigirá a contabilização de “ajustes de avaliação patrimonial” a serem classificados no patrimônio líquido (§ 3º, do artigo 182). Assim, os valores correspondentes somente devem ser apropriados ao resultado do exercício segundo o regime de competência.

Se houver ágio ou deságio na operação, pela diferença em relação ao valor de mercado, o montante correspondente deverá ser transferido para o valor do bem que estiver sendo vertido. Quanto às demais modalidades de ágio, entendemos que não existem alterações, ou seja, continuam a ter as destinações previstas no artigo nº 386 do RIR/99, regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 11, de 1999.

O § 3º do artigo 183, da Lei 6.404/76, dispõe que a companhia, periodicamente, deverá realizar análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado, no intangível e no diferido, objetivando reconhecer as perdas de

valor do capital aplicado e dos ajustes da vida útil econômica estimada dos referidos bens com o fito de proporcionar a correta avaliação patrimonial (realidade patrimonial).

O novo diploma legal alterou o inciso VI do artigo 187 da Lei nº 6.404, de 1976, dispondo que:

“as participações de debêntures, de empregados e administradores, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundo de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesas.”

Cabe destacar, por pertinente, que o novo texto legal excluiu deste inciso as participações de Partes Beneficiárias e que em alteração anterior ao do atual diploma legal a Lei nº 10.303, de 2001, acrescentou parágrafo único ao artigo nº 47 da Lei nº 6.404, de 1976 dispondo que “é vedado às companhias abertas emitir partes beneficiárias”; e alterou o artigo 190 da Lei nº 6.404, de 1976 o qual dispõe que “as participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada”.

Aumentos ou diminuições de valores nos saldos de ativos e passivos decorrentes de avaliações a preço de mercado serão registrados na conta de ajustes de avaliação patrimonial, no Patrimônio Líquido.

Portanto, na prática, a nova legislação permite que as participações no lucro de debêntures, empregados e administradores sejam realizadas através de instrumentos financeiros.

2.6 Criação da reserva de incentivos fiscais

E com a criação da reserva de incentivos fiscais, com a contabilização sendo realizada diretamente no resultado do exercício, como estabelece a norma internacional (art. 195), a assembléia geral poderá por a proposta dos órgãos de administração destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações e subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluído da base de cálculo dos dividendos obrigatórios (50% do lucro líquido do exercício).

Antes da criação da lei 11.638/07 os benefícios fiscais concedidos pelo governo era contabilizado na conta de reserva de capital que são contribuições recebidas dos proprietários ou de terceiros que não representam receitas ou ganhos e que, portanto não devem transitar por contas de resultado exemplos: ágio na emissão de ações, incentivos fiscais, correção monetária do capital realizado (Neves e Visconti; 2004, 340).

O artigo 2º acrescentou o artigo 195-A ao texto da Lei nº 6.404/76. O referido artigo determina que a assembléia geral poderá destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos; este valor poderá, ainda, ser excluído da base de cálculo do dividendo obrigatório. Dessa forma podemos inferir que tais reservas devem compor o resultado do exercício e que as doações e subvenções podem ser convertidas em reservas de capital (reserva de incentivos fiscais) assim, cabe o questionamento: como fica o prêmio na emissão de debêntures? Será tributado? E o valor da reserva de incentivos será tributado? O artigo nº 442 do RIR/99 dispõe que não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias creditadas a reservas de capital.

As reservas retro mencionadas agora não mais compõem o rol das reservas de capital. Assim, lógico é de se presumir que tais valores poderão ser computados na base de cálculo dos tributos (IRPJ e CSLL). O valor total das reservas de capital, segundo dispõe o artigo nº 442 do RIR/99, integra os resultados não-operacionais. Dessa forma, pode-se concluir, por semelhança com os ganhos de capital, que tais receitas não deveriam ser consideradas na base de cálculo das contribuições sociais (PIS e COFINS).

A nova redação do artigo 199 da Lei nº 6.404/76, dispõe:

O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social. Atingido esse limite, a assembléia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos.

Note que a nova redação passou a incluir a reserva de incentivos fiscais que veio a fazer parte do rol das reservas de lucros. Na nova redação do artigo 248 não consta mais a condição de “investimento relevante” para fins da definição das participações societárias sujeitas à avaliação pelo método da equivalência patrimonial. Foram incluídas, ainda, nessa sistemática de avaliação patrimonial, as participações societárias em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum. Na prática, tais fatos, indubitavelmente,

provocarão a ampliação do rol das participações societárias (investimentos) a serem avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

O artigo 6º estabelece norma com relação ao saldo contábil da reserva de reavaliação existentes em período anterior ao da vigência do novo texto legal. A reserva de reavaliação, ainda que formalmente, deixou de existir com a edição do novo diploma legal. Note que o que o artigo 6º da Lei nº 11.638, DE 2007, dispõe “os saldos existentes nas reservas de reavaliação deverão ser mantidos até a sua efetiva realização ou estornados até o final do exercício social em que esta Lei entrar em vigor”.

A nova legislação, alterando o § 3º, do artigo nº 182 da Lei nº 6.404, de 1976, instituiu a denominada “avaliação patrimonial” que engloba as contrapartidas de aumentos ou diminuições (novidade) do valor de mercado atribuído a elementos do ativo e do passivo. Esses “ajustes de avaliação patrimonial” enquanto não computados no resultado do exercício, em obediência ao regime de competência, serão classificados no patrimônio líquido (artigo 178, § 1º, letra d).

A reserva de reavaliação integra os denominados “ajustes de avaliação patrimonial” e como a legislação do imposto de renda adota o princípio contábil do “custo como base de valor” os ajustes decorrentes dessa nova avaliação patrimonial deveriam ser neutros do ponto de vista fiscal.

2.7 Alteração no critério de avaliação de coligadas art. 248

No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas cuja administração tenha influência significativa, ou de que participe com 20% ou mais do capital votante (ações ordinárias) em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sobre controle comum serão avaliadas pelo método da equivalência patrimonial.

E referente às empresas de grande porte (definidas como sociedades que tiveram no exercício anterior ativo total superior a 240 milhões ou receita bruta anual superior a 300 milhões) estão sendo obrigadas a elaborar as mesmas demonstrações contábeis que as sociedades anônimas de capital aberto.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O resultado deste estudo é importante, pois proporciona conhecer as principais alterações na Lei 11.638/07 e nos mostrar a atual realidade marcada pelas mudanças constantes que vem ocorrendo no mercado.

Neste estudo abordamos os principais impactos e mudanças que ocorreram no cenário contábil a partir da implantação da lei nº 11.638/2007, mostrando as relevantes alterações contábeis introduzidas na lei das sociedades por ações, elucidando os principais pontos de alteração na legislação. Logo, discutimos o que mudou na escrituração contábil, mostramos as estruturas dos grupos de contas do balanço patrimonial e enumeramos as demonstrações contábeis obrigatórias.

A Lei nº 11.638/2007 produziu importantes alterações de aplicação imediata no exercício contábil das S.A.s em 2008. Além de estabelecer para a CVM (Comissão de Valores Mobiliários) o poder/dever de emitir normas para as companhias abertas em consonância com os padrões internacionais, a nova lei também faculta às companhias fechadas a adoção das normas expedidas pela CVM para as companhias abertas, facilitando o processo de convergência contábil para essas companhias (artigo 177, § 6º). Sendo assim, partimos da seguinte pergunta para realizar a pesquisa: “Quais os impactos proporcionados pela nova lei nº 11.638/2007?”

As alterações contábeis vão causar impacto em todo sistema do ambiente empresarial e dos profissionais envolvidos que ainda não aparelharam totalmente a nova lei. Percebemos que haverá grandes desenvolvimentos nas empresas como também exigências para compactuar com essas grandes alterações decorridas na maneira de efetuar a contabilidade, pois esta não veio só reformulando a lei das S.A., mas também abrange as empresas de grande porte independente de ser uma sociedade por ações ou Ltda.

Com a padronização internacional, as empresas apresentam suas demonstrações contábeis com transparência e maior confiabilidade, possibilitando assim comparar seus dados em diferentes países e, com isso, gerar informações confiáveis para a análise de acionistas e investidores.

Essa nova lei contábil deve também causar um enorme impacto na qualificação profissional dos contadores. Sabemos que ainda são poucos os profissionais preparados para trabalhar dentro das novas regras. Muitos contabilistas necessitarão voltar para os bancos escolares e incorporar novos conhecimentos.

Embora a nova Lei não tenha definido a obrigatoriedade das empresas consideradas como microempresas e Empresas de Pequeno Porte adotar os novos procedimentos contábeis, os profissionais contábeis terão um grande desafio pela frente, qual seja o de conscientizar os seus empresários a olhar a contabilidade como fonte de informação vinculada a todos os mercados, sejam eles nacionais ou internacionais.

Portanto é necessário que essa adequação ocorra o mais breve possível, para que as empresas estejam dentro dos padrões estabelecidos pela nova Lei, e futuramente não venham perder mercado. Com base no estudo apresentado, pode-se concluir que a adequação, tanto das empresas de grande porte, como as de pequeno porte se faz necessário, tendo em vista as constantes mudanças que ocorrem no ambiente organizacional das empresas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Almeida, Marcelo Cavalcanti; Braga, Hugo Rocha. **Mudanças Contábeis na Lei Societária - Lei Nº 11.638, de 28-12-2007**

BRASIL, **Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. <Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L6404consol.htm>> Acesso em: 05/09/2008.

BRASIL, **Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976 e dá outras providências. <Disponível em: http://www.dji.com.br/leis_ordinarias/2007-011638/2007-011638.htm> Acesso em: 25/10/2008.

Carvalho L. *et al*, **Contabilidade Internacional – Aplicação das IFRS-2005**. São Paulo: Atlas, 2006.

Dias, Adriana Marques; Caldarelli, Carlos Alberto. **Lei 11.638 - Uma Revolução na Contabilidade das Empresas**. São Paulo: Trevisan, 2007.

Iudícibus S. *et al*, **Manual de Contabilidade da Sociedade por Ações**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LUNELLI, Reinaldo Luiz. **CVM pronuncia-se sobre a lei 11.638/2007**. <Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/lei11638cvm.htm>> Acesso em: 22/08/2008.

Niyama, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

Normas Brasileiras de Contabilidade. **NBC T 3.7**. <Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res1010.htm>> Acesso em: 24/10/2008.

Ribeiro, Osni Moura. **Demonstrações Financeiras - Mudança na Lei das Sociedades Por Ações: Como Era e Como Ficou**. São Paulo: Saraiva, 2007.