

PROFESSOR LUCIANO OLIVEIRA

NOVAS MODIFICAÇÕES DA CONTABILIDADE INSERIDAS PELA **MEDIDA PROVISÓRIA 449/2008**

Olá, pessoal. Estou aqui hoje para comentar as novas modificações da Contabilidade inseridas pela Medida Provisória 449/2008. Nem bem assimilamos as alterações da Lei 11.638/2007 e o Governo nos brinda com mais essa atualização!

Contudo, não há motivos para se preocupar. As novas regras já eram esperadas, uma vez que as mudanças, em sua maioria, apenas buscam a uniformização com preceitos contábeis internacionais ou corrigem mudanças inadequadas promovidas pela Lei 11.638/2007.

Foram definidos, ainda, procedimentos contábeis a serem adotados no tratamento das subvenções e doações governamentais para investimentos e dos prêmios na emissão de debêntures, que, antes do advento da Lei 11.638/2007, eram parcelas destinadas a reservas de capital.

Vamos às principais alterações:

1) NOTAS EXPLICATIVAS

O § 5º do art. 176 da Lei 6.404/76 foi alterado, outorgando novas funções às notas explicativas, quais sejam:

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; e

III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada;

Na verdade, essa alteração apenas dá maior ênfase ao papel das notas explicativas, tornando obrigatória a divulgação de tais assuntos nas notas, uma vez que a divulgação de quaisquer informações adicionais que a companhia entendesse pertinente já poderia ser feita, conforme se depreende do teor do § 4º do art. 176 da Lei, que reza que as demonstrações serão complementadas pelas notas explicativas e por outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício. Note, ainda, que ficaram mantidas as anteriores atribuições das notas explicativas, relacionadas agora nas alíneas do inciso IV do § 5º do art. 176 da Lei.

Vale frisar que o art. 247 da Lei também foi alterado, passando a prever que as informações precisas sobre sociedades coligadas e controladas e suas relações com a companhia, que devem constar das notas explicativas relativas aos investimentos, devem ser referentes às participações avaliadas pela equivalência patrimonial (art. 248), e não apenas aos investimentos relevantes, como constava da redação anterior.

2) ESCRITURAÇÃO TRIBUTÁRIA

O § 2º do art. 177 da Lei 6.404/76 foi novamente alterado, excluindo a possibilidade – que havia sido incluída pela Lei 11.638/2007 – de a companhia registrar, na própria escrituração mercantil, as demonstrações para fins tributários, desde que, em seguida,

PROFESSOR LUCIANO OLIVEIRA

fossem efetuados lançamentos contábeis adicionais que assegurassem a preparação e a divulgação de demonstrações financeiras segundo a Lei 6.404/76.

Com isso, retornamos à regra anterior, com a norma dispondo que a companhia deverá observar **exclusivamente em livros ou registros auxiliares**, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações previstas na Lei 6.404/76, as disposições da lei tributária ou da legislação especial sobre a atividade que constitui o objeto da empresa, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou, ainda, a elaboração de outras demonstrações financeiras.

3) NOVA ESTRUTURA DO BALANÇO PATRIMONIAL

Com a modificação dos §§ 1º e 2º do art. 178 da Lei 6.404/76, a nova estrutura do Balanço passa a ser a seguinte:

ATIVO	PASSIVO
Ativo Circulante Disponibilidades Direitos de Curto Prazo Estoques Despesas Antecipadas	Passivo Circulante Obrigações de Curto Prazo
Ativo Não-circulante Ativo Realizável a Longo Prazo Investimentos Imobilizado Intangível	Passivo Não-circulante Obrigações de Longo Prazo Receitas Diferidas (antigo REF) Patrimônio Líquido Capital Social Reservas de Capital Ajustes de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucros Ações em Tesouraria Prejuízos Acumulados

Foi extinto o grupo Ativo Permanente, ficando seus subgrupos incorporados ao novo grupo Ativo Não-circulante, à exceção do subgrupo Ativo Diferido, que também foi extinto. O antigo grupo Ativo Realizável a Longo Prazo passa também a ser um subgrupo do Ativo Não-circulante.

Quanto às contas do extinto Ativo Diferido, pela leitura do novo art. 299-A, entendemos que os saldos existentes em 31/12/2008 deverão ser alocados a outro grupo de contas, ou, na impossibilidade dessa solução, em função da natureza dos saldos, poderão permanecer no Diferido até sua completa amortização, ficando sujeitos ao teste de recuperabilidade do § 3º do art. 183. Os subgrupos nos quais poderão ser alocados os saldos do Diferido podem ser, por exemplo, o Imobilizado ou o Intangível, conforme a natureza da conta.

No Passivo, fica extinto os grupos Passivo Exigível a Longo Prazo e Resultado de Exercícios Futuros – REF. Em seu lugar, surge o grupo Passivo Não-circulante, que registrará as obrigações de longo prazo e as antigas contas do REF, agora sob a denominação de Receitas Diferidas, conforme dispõe o novo art. 299-B da Lei. O Passivo Exigível, portanto, passa a ser composto dos grupos Passivo Circulante e Passivo Não-circulante (art. 180).

Vale ressaltar, contudo, que não foi modificado o § 3º do art. 250 da Lei, que continua a prever o REF, nos casos de consolidação das demonstrações contábeis. É possível que se trate de mais um “cochilo” do legislador. Vejamos se, durante o trâmite da MP 449/2008 no Congresso Nacional, tal inconsistência será retificada.

PROFESSOR LUCIANO OLIVEIRA

Note, por fim, que não houve modificações nas estruturas dos grupos circulantes e do Patrimônio Líquido.

4) VALOR JUSTO

Surge o conceito de **valor justo** na Lei, em substituição ao valor de mercado, para avaliação de alguns componentes do Ativo. Segundo a nova redação da alínea "a" do inciso I do art. 183 da Lei 6.404/76, no Balanço, as aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda serão avaliadas pelo seu valor justo, e não mais pelo seu valor de mercado ou valor equivalente. O conceito de valor justo para os elementos do Ativo está no § 1º do art. 183 da Lei. Basicamente houve apenas a troca de nome, de valor de mercado para valor justo, permanecendo o mesmo conceito já estabelecido anteriormente.

Destaque-se também a alteração do § 3º do art. 182, prevendo que os **ajustes de avaliação patrimonial** serão contabilizados em contrapartida de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a **valor justo**, e não mais a valor de mercado. E agora a Comissão de Valores Mobiliários – CVM possui competência para estabelecer, em norma própria, outros casos em que serão devidos esses ajustes, além das hipóteses previstas na Lei 6.404/76.

5) CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO EM OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS

Foi incluído o art. 184-A à Lei 6.404/76. Esse dispositivo prevê que a CVM estabelecerá normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis à aquisição de controle, participações societárias ou segmentos de negócios.

6) ALTERAÇÕES NA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

Os incisos IV e VI do art. 187 da Lei 6.404/76 também foram modificados pela MP 449/2008, com reflexos na DRE. Agora as receitas e as despesas não-operacionais passam a ser chamadas simplesmente de **outras receitas** e **outras despesas**. Além disso, voltam a figurar, como participações estatutárias sobre o lucro, as **partes beneficiárias**, que haviam sido indevidamente suprimidas dessa parte da demonstração pela Lei 11.638/2007.

7) REVOGAÇÃO DOS INCISOS III E IV DO ART. 188

Os incisos III e IV do art. 188 da Lei 6.404/76, que tratavam da antiga DOAR, foram, afinal, revogados pela MP 449/2008. Quando da publicação da Lei 11.638/2007, tais dispositivos deveriam ter sido revogados, mas não o foram, ficando fora de contexto em relação às novas demonstrações tornadas obrigatórias (DFC e DVA). Agora, a MP 449/2008 corrigiu essa inconsistência.

8) AVALIAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO NAS OPERAÇÕES DE FUSÃO, INCORPORAÇÃO E CISÃO

O § 3º do art. 226 da Lei 6.404/76, incluído pela Lei 11.638/2007, determinava que, nas operações de incorporação, fusão e cisão, realizadas entre partes independentes e vinculadas à efetiva transferência de controle, os ativos e passivos da sociedade a ser incorporada ou decorrente de fusão ou cisão seriam contabilizados pelo seu valor de mercado. Agora, a MP 449/2008 deu nova redação ao dispositivo, que passa a prever que a CVM estabelecerá normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis às operações de fusão, incorporação e cisão que envolvam companhia aberta.

Houve também a inclusão do § 4º ao art. 252 da Lei, que reza que a CVM estabelecerá normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis às operações de incorporação de ações que envolvam companhia aberta.

PROFESSOR LUCIANO OLIVEIRA

9) NOVO CONCEITO DE COLIGADA E MODIFICAÇÃO NOS CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO PELA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

O art. 243 da Lei 6.404/76 foi modificado, alterando o conceito de empresa coligada. A partir de agora, consideram-se coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. Haverá influência significativa quando a investidora detiver ou exercer o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. E tal influência será presumida quando a investidora for titular de 20% ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.

Em função disso, também foi alterado o critério para determinar quando um investimento em coligada será avaliado pela equivalência patrimonial. O art. 248 agora prevê que todo investimento desse tipo será avaliado pelo valor do patrimônio líquido. Isso porque, a partir de agora, a influência significativa passa a ser necessária para a própria caracterização da coligação.

10) TRATAMENTO DAS DOAÇÕES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO E DOS PRÊMIOS NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES

Caso a empresa opte pela adoção do chamado Regime Tributário de Transição – RTT, instituído pela MP 449/2008 (arts. 15 a 17), foram estabelecidas algumas regras para contabilização dos valores referentes a **doações e subvenções para investimento e prêmios na emissão de debêntures**, que, antes do advento da Lei 11.638/2007, eram destinados a reservas de capital (conferir as atualmente revogadas alíneas “c” e “d” do § 1º do art. 182 da Lei 6.404/76).

Embora esses procedimentos sejam previstos apenas para o caso de adoção do RTT, vale a pena analisá-los, pois representam uma orientação para as medidas contábeis a serem adotadas em outros casos.

A entidade deverá aplicar às subvenções para investimento e às doações do Poder Público os seguintes procedimentos:

- 1) Reconhecer o valor da doação/subvenção ou do prêmio na emissão de debêntures em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das normas da CVM, se se tratar de companhia aberta ou que optou pela observância dessas normas;
- 2) Excluir, no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, a parcela do lucro líquido decorrente da doação/subvenção ou do prêmio na emissão de debêntures, para apuração do lucro real; e
- 3) Transferir o respectivo valor para a reserva de incentivos fiscais (art. 195-A da Lei 6.404/76), se for doação/subvenção, ou para uma reserva de lucros específica, se se tratar de prêmio na emissão de debêntures.

Ressalte-se que a empresa deverá adicionar a respectiva parcela ao lucro real, no momento em que resolver dar a ela destinação diversa das reservas de lucros citadas. E sempre que os valores referentes a doações/subvenções ou prêmios na emissão de debêntures tiverem destinação diversa da acima prevista, eles serão tributados, inclusive nas hipóteses de:

- 1) capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social; ou
- 2) restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 anos anteriores à data da doação/subvenção ou da emissão das debêntures com o prêmio, com posterior capitalização do valor respectivo.

PROFESSOR LUCIANO OLIVEIRA

Em ambos os casos, a base para a incidência do tributo será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações/subvenções ou de prêmios na emissão de debêntures. Haverá tributação também se a entidade resolver integrar a respectiva parcela à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

Destaque-se que o § 1º do art. 19 da MP 449/2008 estabelece que a reserva de lucros específica para os prêmios na emissão de debêntures não será considerada para fins de cálculo do limite máximo do saldo das reservas de lucros, previsto no art. 199 da Lei 6.404/76.

Finalmente, segundo o art. 21, parágrafo único, da MP 449/2008, para fins de aplicação do RTT, referente ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, as subvenções/doações governamentais e os prêmios na emissão de debêntures poderão ser excluídos da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, quando registrados em conta de resultado.

Bem, pessoal, essas são, em resumo, as principais modificações inseridas pela MP 449/2008 na Contabilidade e que deverão ser observadas para fins de concursos públicos. Relembre-se que a norma ainda está sujeita a alterações no Congresso Nacional, havendo inclusive a possibilidade de sua rejeição ou sua perda de eficácia por decurso de prazo, conforme as regras específicas do processo legislativo das medidas provisórias (art. 62 da CF/88). Fiquemos atentos, portanto, nos próximos meses, ao trâmite da Medida, para fins de atualização dos conhecimentos para concursos públicos.

Um grande abraço a todos e bons estudos!

Luciano Henrique Oliveira