

4CCSADFCMT03

EDUCAÇÃO CONTINUADA EM CONTABILIDADE: ANÁLISE DAS ALTERAÇÕES NA PARTE CONTÁBIL DA LEI 6.404/76

Macicley Félix da Silva ⁽¹⁾, Paula Cassemiro da Silva ⁽²⁾, Daniel Nicolau Lima Alves ⁽²⁾,
Hélida Cristina Cavalcante Valério ⁽³⁾, Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante ⁽⁴⁾

Centro de Ciências Sociais Aplicadas/Departamento de Finanças e Contabilidade/MONITORIA

RESUMO

O processo de educação continuada, em qualquer área, exige que o profissional esteja atento às modificações ocorridas no cenário dentro do qual ele desenvolve a sua profissão. No que se refere à Contabilidade no Brasil, desde 1977 que ela tem sido, em grande escala, orientada pelas disposições encontradas na Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas – S/A). Tal situação serviu para conceder a essa norma jurídico-societária uma relevância significativa para o exercício da profissão contábil no nosso país. Em virtude dessa importância, no meio contábil brasileiro muitos clamavam por modificações no texto da Lei das S/A. É certo que algumas alterações já ocorreram ao longo do tempo, todavia nenhuma relacionada com a parte essencialmente contábil da lei. Agora, com a entrada em vigor da Lei 11.638/2007, a Lei 6.404/76 sofreu grande alteração na parte contábil. Eventos dessa natureza obrigam que o profissional que atua no mercado mantenha-se atualizado, via processo de educação continuada, para não correr o risco de perder a sua competitividade profissional. Este trabalho teve por objetivo analisar as alterações ocorridas no texto da Lei 6.404/76 como consequência da entrada em vigor da Lei 11.638/07. Com o emprego de uma metodologia alicerçada na análise documental, chegou-se à conclusão que as alterações ora introduzidas foram benéficas tanto para a Contabilidade, quanto para o profissional, especialmente pela aproximação às normas internacionais.

Palavras Chave: Educação Continuada, Contabilidade, Lei 6.404/76.

Introdução

A Contabilidade, enquanto ciência, tem a função de estudar, avaliar e controlar o patrimônio das entidades com o fim de fornecer informações úteis para a tomada de decisões por parte dos usuários. Para cumprir tal função, o processo contábil é constituído, resumidamente, de atividades de registro, acumulação e evidenciação de informações relacionadas com uma entidade específica, ressaltando-se que o produto final será sempre a informação.

No particular das sociedades anônimas, esse processo, desde 1977, tem sofrido a influência direta da Lei 6.404/76 (Lei das S/A). Convém lembrar que a Lei 6.404/76, ainda que originalmente dirigida às sociedades anônimas, tem servido de referência para profissionais contábeis atuantes em todos os outros tipos de entidades que não as S/A, inclusive por força

¹⁾ Bolsista, ⁽²⁾ Voluntário/colaborador, ⁽³⁾ Orientador/Coordenador ⁽⁴⁾ Prof. colaborador, ⁽⁵⁾ Técnico colaborador.

do Decreto 1.598/77, que teve por objetivo adequar a legislação tributária (Imposto de Renda) brasileira aos dispositivos daquela lei.

Devido à importância que desempenha no cenário contábil brasileiro, a Lei 6.404/76 já foi objeto de alterações, desde a sua entrada em vigor, em diversas ocasiões, cabendo destacar as alterações ora introduzidas pela Lei 11.368, de dezembro de 2007, as quais alcançam de modo relevante a parte da Lei 6.404/76 que trata do processo contábil e que procura harmonizar essas disposições aos padrões contábeis internacionais.

Isto considerado cabe verificar que é preciso que haja uma adaptação a essas novas mudanças, da parte de contadores e também dos usuários da informação contábil, de modo que as novas disposições sejam atendidas, o que resultará no aprimoramento da própria contabilidade aplicada. Nesse contexto, este trabalho tem o objetivo de analisar as mudanças introduzidas no texto da Lei 6.404/76, em virtude da entrada em vigor da Lei 11.638/07. Entende-se que cumprido o objetivo proposto, haverá uma contribuição para o processo de educação continuada tanto dos contadores quanto dos usuários da informação contábil.

Metodologia

A pesquisa apresentada, do ponto de vista dos objetivos, caracteriza-se como analítico-descritiva, e quanto aos meios, bibliográfica e documental. O instrumento de efetivação da pesquisa foi a análise de conteúdo. Tendo-se em conta a proposta apresentada, além da análise e comparação propriamente dita do texto da Lei 6.404/76, recorreu-se a outras normas contábeis, especialmente aquelas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, para um embasamento teórico mais sólido. Os passos seguidos foram: (1) obtenção do texto da Lei 11.638/07, (2) identificação dos artigos alterados da Lei 6.404/76; (3) comparação do texto anterior com o novo texto; (4) justificativas que sustentam as alterações.

Descrição e Análise dos Resultados

A Lei 11.638/07 teve por objetivo “alterar e revogar 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 estender às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras”. Com a entrada em vigor dos novos dispositivos, foram alterados o registro, a avaliação e a evidenciação de elementos contábeis, isto via a divulgação de demonstrações contábeis. A parte da Lei 6.404/76 que foi alterada é encontrada no artigo 1º da Lei 11.638, que dispõe:

“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:”

O artigo 176 trata das demonstrações contábeis que devem ser elaboradas e publicadas ao final de cada exercício social. De acordo com as novas disposições, fica extinta a obrigação de elaboração e publicação da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) e nasce a obrigação de elaboração e publicação da Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC) e da Demonstração de Valor Adicionado (DVA), esta no caso de a companhia ser de capital aberto. Já nas companhias fechadas não será obrigatória a elaboração da DFC se a companhia tiver um Patrimônio Líquido (PL) inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais). Assim, qualquer companhia aberta e companhia fechada com PL superior a dois milhões devem elaborar a DFC. Também estão obrigadas a elaboração e publicação da DFC e DVA as grandes companhias, independentemente de sua forma societária.

A entrada da DFC não foi uma novidade para a classe contábil, era só uma questão de tempo, pois ela já era adotada em muitas entidades, mesmo não sendo obrigatória e é de mais fácil entendimento em comparação com a DOAR, além de seguir os padrões internacionais. Cabe salientar que, as regras aplicadas às sociedades de capital fechado devem ser seguidas pelas demais sociedades.

O artigo 177 que trata da escrituração no seu § 2º determinava que fossem escriturados em registros auxiliares as disposições da lei tributária ou legislação especial. Na lei atual os registros podem ser realizados em livros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil; ou, no caso da elaboração das demonstrações para fins tributários, na escrituração mercantil, desde que sejam efetuados em seguida lançamentos contábeis adicionais que assegurem a preparação e a divulgação de demonstrações financeiras com observância do disposto no caput deste artigo, devendo ser essas demonstrações auditadas por auditor independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

Deverão ser observadas as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), pois terão que ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. As companhias fechadas podem ou não observar as normas expedidas pela CVM para as companhias abertas. E em caso de ajustes não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários. Essa alteração tem o propósito de diminuir a interferência das regras tributárias nas demonstrações publicadas.

No Artigo 178 que trata do Balanço Patrimonial foi acrescentado, na alínea “c” do § 1º, ao ativo permanente, o intangível, além das contas já existentes que são: investimentos, imobilizado e diferido. Na alínea “d” § 2º que trata do patrimônio líquido o que era reserva de reavaliação será agora ajustes de avaliação patrimonial e foi acrescentado ações em tesouraria.

A segregação do intangível tem a ver com a relevância que ativos desse tipo passaram a ter na composição dos elementos patrimoniais, e que foi classificada como um subgrupo, mesmo se constituindo como imobilizado. Tal mudança deveria ser dada no subgrupo imobilizado, pois ele é composto de bens tangíveis e intangíveis, necessitando apenas, de uma

separação desses bens. A mudança na nomenclatura da Reserva de Reavaliação é simplesmente para tratá-la por um nome mais adequado.

No Artigo 179 esclarece as classificações das contas que tiveram atualizações no ativo imobilizado e que agora serão classificados como: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens. No ativo diferido classificam-se as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional. Devem ser classificados no ativo intangível os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

O que caracteriza o ativo imobilizado é a destinação à manutenção da atividade da entidade, de tal modo ele pode ser tanto tangível quanto intangível, o que aponta para uma inadequação da nova segregação do ativo permanente, por separar os bens intangíveis, tratando-os isoladamente.

O artigo 181 que trata dos Resultados de Exercícios Futuros foi revogado.

O artigo 182 trata do capital e da reserva de capital. Os dispositivos agora em vigor excluem do campo das reservas de capital (§ 1º) o prêmio recebido na emissão de debêntures e as doações e as subvenções para investimento. Já a reserva de reavaliação (§ 3º) recebeu uma nova denominação. A nova redação diz que serão classificados como ajustes de avaliação patrimonial, ao invés de reservas de reavaliação, 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 preço de mercado.

A despeito da exclusão do prêmio recebido na emissão de debêntures e das doações e subvenções do âmbito das reservas de capital, a lei não tratou de explicar qual o novo tratamento contábil que esses itens devem receber, ou seja, onde eles serão classificados.

No Artigo 183 os critérios de avaliação do ativo tiveram bastantes mudanças, diz na lei atual que os elementos do ativo serão: Inciso I, as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo:

a) pelo seu valor de mercado ou valor equivalente, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito. Além da alteração no inciso I, foram acrescentados mais dois incisos: VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização; VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de

longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

Foi acrescentado no 1º parágrafo mais uma alínea “d”, estabelece o valor que pode se obter em um mercado ativo de transação não compulsória realizada entre partes independentes e na ausência de um mercado ativo que trata dos instrumentos financeiros pode ser: 1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares; 2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou 3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.

No § 2º que só tratava da diminuição do valor dos elementos do imobilizado agora agrupa todos, imobilizado, diferido e intangível. No § 3º os bens e direitos do imobilizado, intangível e diferido agora devem ser periodicamente avaliados para verificar a sua recuperação e, sendo o caso, registrar as perdas ou revisar os critérios de depreciação, amortização e exaustão.

Basicamente no mundo inteiro atualmente existem discussões a respeito do melhor critério de avaliação de determinados ativos, especialmente dos derivativos. As novas regras estão de acordo com o que se pratica nos principais países da economia mundial.

O Artigo 184 trata da avaliação do passivo no seu inciso III as obrigações eram atualizadas até a data do balanço, mas agora as obrigações, encargos e riscos classificados no exigível a longo prazo serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. Nessa nova redação não há novidade no conceito de valor presente agora exigido pela lei, haja vista que os Princípios Fundamentais de Contabilidade já tratam do assunto (Resolução CFC nº750/93 e nº774/94).

No Artigo 187, inciso VI fala da Demonstração do resultado de exercício, aqui vão entrar também as participações e devem ser consideradas mesmo se forem na forma de instrumentos financeiros, desde que não se caracterizem como despesa. A extensão das participações que devem ser apresentadas junto com o resultado do exercício foi ampliada, considerando-se agora, também, aquelas determinadas na forma de instrumentos financeiros.

O Artigo 188 estabelece como serão as duas demonstrações que foram adicionadas a DFC e a DVA, já que desapareceu a DOAR na lei anterior. Ainda que a norma não especifique modelos para elaboração e divulgação da DFC e da DVA, os poucos elementos que constam na norma não diferem daqueles que vêm sendo tratados pela literatura que trata do assunto.

No Artigo 197, quanto a Reserva de Lucros a Realizar, houve uma alteração conceitual de lucros a realizar, tornando mais clara a definição no inciso II, além de fazer inserir os resultados decorrentes da contabilização de ativos e passivos pelo valor de mercado, cujo prazo de realização ocorra após o término do exercício social seguinte.

No artigo 199, que trata do limite do Saldo das Reservas de Lucro, foi acrescentado que na reserva de incentivos fiscais seus saldos podem ultrapassar o capital social, das demais reservas não podem ultrapassar o limite de capital social.

O Artigo 226 que trata da Transformação, Incorporação, Fusão e Cisão foi acrescentado um novo parágrafo o § 3º que obriga a avaliação dos ativos e passivos de sociedades que serão incorporadas, fundidas ou cindidas a valores de mercado. A nova exigência torna menos flexível o processo de transformação societária. Certamente que as novas regras não valerão para S/A de capital fechado ou outro tipo de sociedade que não as anônimas.

O Artigo 248 trata de investimento em Coligadas e Controladas e estabelece que quando a administração tenha influência significativa, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante, em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial. A novidade aqui é a ampliação do rol dos investimentos que devem ser avaliados pelo MEP. Agora não apenas coligadas e controladas, mas basta que a empresa participe do mesmo grupo.

A Lei 11.638/07 ainda acrescentou um Artigo 195-A falando sobre Reserva de Incentivos Fiscais e estabelece que a assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório.

Além disso, a Lei 11.638/07, no art. 3º, estabelece que as demonstrações contábeis das sociedades de grande porte, independente da forma societária de constituição, devem observar as disposições da Lei 6.404/76:

Artigo 3º. Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei 6.404/76, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

Parágrafo único. Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

Conclusão

Considerando-se ser a Contabilidade, em essência, um sistema de informação, então é de se deduzir que o processo de comunicação com os usuários é ponto crucial para que os objetivos almejados com as informações geradas sejam atingidos. Nesse sentido, as alterações introduzidas no texto da Lei 6.404/76 pela Lei 11.638/2007 serviram para aperfeiçoar a comunicação entre contabilidade e seus usuários, cabendo destacar os seguintes pontos: (1) o novo texto aproxima-se das normas internacionais de contabilidade, emitidas pelo *International Accountant Standards Board* – IASB, o que beneficia aquelas empresas com ligações com o

exterior; (2) a substituição da DOAR pela DFC deixa a situação patrimonial melhor evidenciada, isto levando-se em conta que o usuário parece entender melhor a nova demonstração. Por outro lado, há pontos sobre os quais o legislador não foi feliz, como, por exemplo, a segregação do imobilizado em dois sub-grupos distintos do Ativo Permanente (Imobilizado e Intangíveis), quando seria mais apropriada a segregação no âmbito do próprio sub-grupo imobilizado: Tangível e Intangível; A exclusão dentro das reservas de capital, do prêmio recebido na emissão de debêntures e as doações e as subvenções para investimento, não deixaram claramente onde eles passariam a serem agregados.

Portanto, pode ser observado que as significativas alterações aperfeiçoaram a Lei anterior e reforçam a constante necessidade de se buscar formas que possibilitem a feitura de normas e práticas contábeis a fim de uma harmonização dos procedimentos contábeis em relação às entidades econômicas. E isso demonstra a constante necessidade de aperfeiçoamento dos contadores, através da educação continuada para que o objetivo da contabilidade seja atingido de forma completa, que é passar as informações para os seus usuários, a fim de contribuir na hora da tomada decisão.

Referências:

IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: Aplicável às demais sociedades. 6. ed. São Paulo: Atlas 2006.

IUDÍCIBUS, Sergio de. MARION, José Carlos. Contabilidade Comercial: atualizado conforme o novo Código Civil. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FRANCO, Hilário. Contabilidade Geral. 23. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

BRASIL. COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: < <http://www.cvm.gov.br/> > Acesso em: 10 Mar, 2008.

BRASIL. COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Disponível em: < <http://www.cvm.gov.br/> > Acesso em: 10 Mar, 2008.

BRASIL. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade. Brasília: CFC, 2006.

EDUARDO, Luiz. Alterações na Lei 6.404/76. Disponível em: < <http://www.forumconcurseiros.com/phpBB3/viewtopic.php?f=5&t=28187> > Acesso em: 03 Mar, 2008.

MACHADO, Clarissa. TAKIEDDINE, Nazir. MUSA, Simone. CALIL, Felipe. Alerta Legal sobre a Lei nº 11.638/07. Disponível em: <

http://www.trenchcrossiewatanabe.com.br/alertas/01_AL_M&A_Jan08_POR_ING.pdf >. Acesso