

Resolução CFC nº 1.159, de 13/02/2009 – DOU 1 de 04/03/2009

Aprova o Comunicado Técnico CT 01 que aborda como os ajustes das novas práticas contábeis adotadas no Brasil trazidas pela Lei nº 11.638/07 e MP nº 449/08 devem ser tratados.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

Considerando que o Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com outras entidades, é membro do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado pela Resolução CFC nº 1.055/05;

Considerando que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) tem por objetivo estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de contabilidade e divulgar informações dessa natureza, visando permitir a emissão de normas uniformes pelas entidades-membro, levando sempre em consideração o processo de convergência às normas internacionais;

Considerando que o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC T 19.18 - Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08 e a necessidade de orientação de como os ajustes das novas práticas contábeis adotadas no Brasil trazidas pela Lei nº 11.638/07 e MP nº 449/08 devem ser tratados,

Resolve:

Art. 1º Aprovar o Comunicado Técnico CT 01, que aborda como os ajustes das novas práticas contábeis adotadas no Brasil trazidas pela Lei nº 11.638/07 e MP nº 449/08 devem ser tratados.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data da sua publicação.

Ata CFC nº 922.

SILVIA MARA LEITE CAVALCANTE
Presidente do Conselho

Em exercício

ANEXO

OBJETIVO

1. Este Comunicado Técnico (CT) tem por objetivo orientar os profissionais de contabilidade na execução dos registros e na elaboração das demonstrações contábeis, a partir da adoção das novas práticas contábeis adotadas no Brasil, em atendimento à Lei nº 11.638/07, à Medida Provisória nº 449/08, aos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e às Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), relativas a um período ou a um exercício social iniciado a partir de 1º de janeiro de 2008.

ADOÇÃO DAS NOVAS PRÁTICAS CONTÁBEIS NO BRASIL

2. As definições da Lei nº 11.638/07 e da MP nº 449/08 devem ser observadas por todas as empresas obrigadas a obedecer à Lei das S/A, compreendendo não só as sociedades por ações, mas também as demais empresas, inclusive as constituídas sob a forma de limitadas, independentemente da sistemática de tributação por elas adotada.

3. As empresas de grande porte, de acordo com a definição da Lei nº 11.638/07 (parágrafo único do art. 3º), devem, adicionalmente, observar as regras da Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

4. Devem também ser observadas as determinações previstas nas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Pronunciamentos Técnicos editados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

5. As demais entidades, sem finalidades lucrativas, devem observar a legislação aplicável e as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) específicas.

PRINCIPAIS ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELA LEI Nº 11.638/07 E MP Nº 449/08

6. As principais alterações promovidas pela Lei nº 11.638/07 e MP nº 449/08, 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 Resultados 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.

PRINCIPAIS PROCEDIMENTOS A SEREM ADOTADOS PELA ALTERAÇÃO DA LEI nº 11.638/07 E MP nº 449/08

Procedimentos a serem adotados por conta das alterações da Lei nº 11.638/07

Balanço de abertura

7. As empresas devem elaborar na data de 1º de janeiro de 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.

8. 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.

Procedimentos a serem adotados por conta da MP nº 449/08 Nova classificação das contas de ativos e passivos

9. 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.

10. 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.

Extinção do Ativo Diferido

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

12. 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 5.12.08, realizar os registros contábeis dos referidos gastos, em contas de resultado.

Extinção do Grupo Resultados de Exercícios Futuros

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

14. 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.

PROCEDIMENTOS PARA CADA ALTERAÇÃO DA LEI Nº 11.638/07 E DA MP Nº 449/08

Nova classificação das contas

15. A nova redação dada pela MP nº 449/08 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.

16. 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.

17. 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.

18. 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.

19. 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.

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

Cálculo da depreciação dos bens do Imobilizado

21. 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.

22. 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).

23. 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.

Restrição e extinção do Ativo Diferido

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

25. 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).

26. 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.

27. 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.

28. 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.

29. A partir de 5.12.08 (data da publicação da MP nº 449/08), aqueles tipos de gastos devem, nas entidades em fase préoperacional, ser registrados no resultado como despesa do período.

30. 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.

Criação do Ativo Intangível

31. 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.

32. 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).

33. 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.

Fim da Reavaliação de Ativos

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

35. Os saldos existentes nas reservas de reavaliação devem ser mantidos até a sua efetiva realização ou estornados até a data de 31.12.08.

36. 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.

Contabilização do Arrendamento Mercantil

37. 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).

38. 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.

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

40. 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.

Extinção do Grupo Resultados de Exercícios Futuros

41. 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.

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

Criação da conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial

43. 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.

44. 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.

45. 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

46. 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".

47. 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.

48. 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.

49. 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.).

50. 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

51. 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.

52. 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.

53. 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.

54. 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".

55. 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.

56. 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.

Fim da segregação das receitas e despesas em operacionais e não operacionais

57. Em conformidade com a MP nº 449/08 as receitas e as despesas não devem ser mais segregadas como operacionais e não operacionais.

58. 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).

59. 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.

Elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)

60. 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.

61.6 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.

62. 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.

Elaboração da Demonstração do Valor Adicionado (DVA)

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

Regime Tributário de Transição (RTT)

64. O art. 15 da MP nº 449/08 instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT), que 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.

65. O Regime Tributário de Transição (RTT) vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis buscando a neutralidade tributária.

66. O RTT será opcional nos anos-calendário de 2008 e 2009, cuja opção deve ser feita quando da entrega da DIPJ do ano-base 2008, exercício financeiro 2009.

Ajuste a Valor Presente (AVP)

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

Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC)

68. 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.

69. 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