

## **Sumário do Pronunciamento Técnico CPC 13**

### **Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08**

**Observação:** Este sumário, que não faz parte do Pronunciamento, está sendo apresentado apenas para identificação dos principais pontos tratados, possibilitando uma visão geral do assunto.

## **SUMÁRIO**

### **Introdução**

1. A Lei e a Medida Provisória que formam o título deste Pronunciamento trouxeram a possibilidade da efetiva adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil, produzindo algumas modificações técnicas que impediam essa evolução e determinando que se siga esse caminho. A Medida Provisória, ao introduzir, pioneiramente, a distinção entre Contabilidade para fins societários e para fins fiscais, permite a adoção dessas normas internacionais inclusive nos balanços individuais. Com isso, torna-se necessário regulamentar as modificações contábeis introduzidas por esses dois instrumentos legais e pelos Pronunciamentos Contábeis derivados dessa convergência às normas do IASB emitidas por este Comitê.

### **Objetivo do Pronunciamento**

2. O objetivo deste Pronunciamento é especificar procedimentos para os registros, no primeiro ano, da adoção dessas Lei, Medida Provisória e Pronunciamentos, fornecendo um guia para facilitar a adoção dessas novidades. Isso envolve também a discussão das vigências de diversos Pronunciamentos deste Comitê.

### **Principais Pontos do Pronunciamento**

#### **Comparação das demonstrações Contábeis de 2008 com 2007**

3. Apesar de que o normal seria que a grande maioria das modificações introduzidas obrigasse à reelaboração das demonstrações contábeis de 2007 para fins comparativos às de 2008, este Pronunciamento dispensa, de maneira excepcional, esse procedimento. E o faz considerando o exíguo tempo para isso, já que a maior parte das normas necessárias para as demonstrações de 2008 está saindo no final desse mesmo ano, mas também considerando que, em certas situações, seria

inclusive impossível esse refazimento das posições de 2007, já que envolveria o uso de julgamentos que só teriam sentido se feitos à época.

4. Todos os novos procedimentos adotados em 2008 que tenham interferências em saldos de ativos e passivos existentes ao final de 2007 devem fazer com que esses saldos finais de 2007 sejam ajustados em balanço especial na abertura de 2008. As contrapartidas desses ajustes em ativos e passivos é contra a conta de lucros ou prejuízos acumulados.
5. É obrigatória a apresentação, nas demonstrações contábeis de 2008, de nota explicativa que mostre todos os procedimentos novos adotados em 2008, com seus reflexos no resultado e no patrimônio líquido, de forma que qualquer usuário que queira refazer 2008 conforme as normas contábeis vigentes em 2007 possa fazê-lo. Mas não é obrigatória a apresentação do balanço de abertura de 2008 definido como o final de 2007 ajustado conforme item 4.
6. É facultado às entidades que quiserem reelaborar as demonstrações comparativas do exercício anterior; o Pronunciamento inclusive dispensa alguns procedimentos para facilitar a adoção voluntária dessa alternativa.
7. As demonstrações dos Fluxos de Caixa e do Valor Adicionado não precisam da comparação com o ano de 2007, podendo ser apresentados apenas os valores de 2008, a não ser que já divulgadas essas demonstrações em 2007. Nessas situações, devem ser reapresentadas na forma original se as demais demonstrações de 2007 também não forem reelaboradas para comparação a 2008. A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos de 2007 não precisa ser apresentada novamente já que não mais existente em 2008.

#### Instrumentos financeiros

8. A nova legislação, e o Pronunciamento sobre Instrumentos Financeiros, determinam que os instrumentos financeiros todos sejam classificados em 4 grandes grupos com a seguinte forma de contabilização:
  - (a) Recebíveis e pagáveis normais de transações comuns, como contas a receber de clientes, fornecedores, contas e impostos a pagar etc., que continuam registrados pelos seus valores originais conforme regras anteriores, sujeitos às provisões para perdas e ajuste a valor presente (no caso de esse efeito ser relevante);
  - (b) Ativos financeiros constituídos de créditos a serem mantidos pela entidade até seu vencimento, desde que demonstre essa intenção e condições disso, que continuam também como antes: registrados pelo valor original mais os encargos ou rendimentos financeiros (ou seja, ao “custo amortizado”. “pela curva”);
  - (c) Ativos e passivos financeiros destinados a serem negociados e já colocados nessa condição de negociação, a serem avaliados ao seu valor justo (normalmente valor

- de mercado), com todas as contrapartidas das variações nesse valor contabilizadas diretamente no resultado;
- (d) Ativos financeiros a serem negociados no futuro, a serem registrados pelo “custo amortizado” e, após isso, ajustados ao valor justo. As contrapartidas do ajuste pela curva (encargos e rendimentos financeiros) vão ao resultado e, após isso, os ajustes ao valor justo ficam na conta de patrimônio líquido ajustes de avaliação patrimonial até que sejam reclassificados para o item anterior ou efetivamente negociados, o que ocorrer primeiro.
9. Os derivativos todos precisam também ficar, obrigatoriamente, ajustados ao seu valor justo, com contrapartida em resultado.
10. As operações de *hedge* devem ser contabilizadas por regime de competência, existindo condições especiais para a definição dessas operações para o início de 2008.
11. Todos os ajustes referentes a esses instrumentos financeiros que existiam ao final de 2007 devem ser feitos contra lucros ou prejuízos acumulados na abertura de 2008.

#### Arrendamento mercantil financeiro

12. Pela nova definição de ativo imobilizado dada pela Lei 11.638, e pelo Pronunciamento Técnico sobre arrendamento mercantil deste CPC, todos os contratos dessa natureza que transfiram os benefícios e os riscos de qualquer ativo do arrendador para o arrendatário exigem que o arrendador trate essa operação como de financiamento; e o arrendatário como operação de compra financiada.
13. Os contratos dessa natureza existentes em final de 2007 precisam sofrer os devidos ajustes, com a ativação do bem na arrendatária e o registro do saldo do financiamento no passivo, e o registro como financiamento no ativo da arrendadora. Os ativos precisam ser ajustados pelas depreciações que deveriam ter sido feitas caso esse procedimento já fosse adotado anteriormente, e os passivos recalculados da mesma forma.
14. Os efeitos desses ajustes relativos ao balanço de abertura de 2008, na arrendadora e na arrendatária, precisam ser efetuados contra lucros ou prejuízos acumulados.

#### Ativo diferido

15. Esse grupo de contas foi extinto pela Medida Provisória 449/08. Assim, seus saldos precisam ser analisados: os que se referirem a itens que mudaram de classificação, devem ser reclassificados, e os que devam, pelas novas legislações e normas, não mais ser ativados, podem ser lançados contra lucros ou prejuízos acumulados (saldos em final de 2007) ou ficar ainda nesse grupo sob o mesmo título de ativo diferido até

sua amortização final.

16. As despesas pré-operacionais podem, em certas circunstâncias, ir para o imobilizado, se se referirem, inequivocamente, à preparação para funcionamento de máquinas e equipamentos; as demais fazem parte dos gastos que não podem mais ser ativados e devem ser baixados no balanço de abertura ou ficar no diferido até sua amortização final.

#### (Resultado de exercícios futuros)

17. O grupo de resultados de exercícios futuros também foi extinto, bastando a reclassificação das receitas e despesas que o compõem para o passivo. Notar que o uso desse grupo para as operações da atividade imobiliária já não era critério contábil societariamente aceito antes dessa nova legislação.)

#### Ativo intangível

18. Foi criado esse novo grupo de contas, a abranger os ativos incorpóreos, muitos dos quais estavam antes no imobilizado (patentes, direitos autorais, marcas etc.), outros em investimentos (direitos de concessão, ágio por expectativa de rentabilidade futura – *goodwill*) e alguns outros no diferido (alguns erroneamente, inclusive).
19. A reclassificação precisa ser feita no balanço de abertura de 2008, lembrando que o ágio por diferença de valor de mercado e valor contábil de ativos e passivos continua no grupo de investimentos, as benfeitorias em imóveis de terceiros continuam no imobilizado e os *softwares* que não têm vida própria, por estarem integrados a máquinas e equipamentos, vão para o imobilizado.
20. O ágio por expectativa de rentabilidade futura, o mais intangível dos intangíveis, pertence a esse grupo.
21. Todos os intangíveis de vida indefinida, incluindo o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) passam a não mais ser amortizados, mas apenas a partir de 2009. Com isso, sua amortização em 2008 deve ser processada normalmente. (Os deságios devem continuar em investimentos e serem amortizados normalmente quando relativos a diferenças entre valor de mercado e valor contábil de ativos e passivos, ou baixados contra lucros ou prejuízos acumulados no balanço de abertura de 2008 se referentes a outras razões.)

#### Ajuste a valor presente

22. Todos os realizáveis e exigíveis a longo prazo passam a ser ajustados a valor presente, bem como os de curto prazo se esses ajustes forem relevantes, com exceção do imposto de renda (e contribuição social) diferido ativo ou passivo e de

valores de prazo indefinido ou demasiadamente incerto (p.ex. certos contratos de mútuo, impostos a compensar em certas condições).

23. Os ajustes devem ser feitos com base nas taxas definidas na data em que tenham sido originados esses ativos e passivos. Em certas situações, a contrapartida desses ajustes afeta itens de resultado (receita de venda, despesa operacional etc.) e, em certas outras, afeta ativos não-monetários (imobilizado e estoque principalmente).
24. Os saldos ao final de 2007 desses ativos e passivos sujeitos a ajuste a valor presente precisam ser devidamente retificados, com as contrapartidas em lucros ou prejuízos acumulados e, se for o caso, contra os ativos não-monetários afetados.

#### Equivalência patrimonial

25. A definição de coligada mudou e as condições de utilização da equivalência patrimonial também. Agora, o conceito de influência significativa (sem atingir controle) é o único que define o que é uma coligada (presumindo-se essa influência quando a participação é superior a 20% do capital social votante da investida) e a aplicação da equivalência se dá apenas nas condições de investimento em coligada ou controlada, ou entidade sob controle comum.
26. Os ajustes relativos à transformação, no início de 2008, dos investimentos que deixaram ou passaram a sofrer equivalência patrimonial, devem ser contra lucros ou prejuízos acumulados. No caso dos que eram avaliados ao custo e passaram à equivalência patrimonial, ajustes retroativos relativos a ágios ou deságios que teriam sido reconhecidos na sua origem podem ser efetuados.

#### Prêmios na emissão de debêntures e subvenções para investimento

27. Esses prêmios e subvenções, antes reconhecidos diretamente em reservas de capital, passam, a partir de 2008 inclusive, a transitar pelo resultado. Não são diretamente reconhecidos dessa forma, tudo dependente de certas condições. Os prêmios nas debêntures são reconhecidos pelo regime de competência e pelo método da taxa efetiva de juros ao longo do tempo. E as subvenções são reconhecidas no resultado somente quando implementadas todas as condições e satisfeitas todas as obrigações para efetivamente auferi-las; em certas circunstâncias as subvenções são reconhecidas paulatinamente à medida em que os ativos que as representam se transformam em despesas. Enquanto isso, tanto os prêmios quanto as subvenções ficam em contas do passivo.
28. Passam a sofrer esses procedimentos os prêmios e as subvenções a que a empresa faz jus a partir de 2008. Os registros feitos até o final de 2007 conforme as regras anteriores assim permanecem. Dessa forma, não devem normalmente existir ajustes a serem efetuados no balanço de abertura de 2008, e as contas de reserva de capital

continuam com seus saldos até incorporação ao capital social ou absorção por prejuízos. Se a entidade deliberar apresentar as demonstrações de 2007 com os critérios contábeis de 2008 deverá então reprocessar o resultado de 2007 sob essas novas condições.

(Prêmios na emissão de debêntures e valores mobiliários e custos de transação na emissão desses instrumentos financeiros)

29. O Pronunciamento Técnico CPC 08 trata da apropriação dos prêmios nas emissões das debêntures, mas também trata dos custos de transação na emissão desses títulos, bem como na de outros títulos. Por esse documento, todos os custos incrementais na emissão de títulos de dívida, líquidos dos prêmios, precisam ser distribuídos por competência e segundo o método da taxa efetiva de juros ao longo da vigência dessas dívidas. Assim, não mais podem ser tratados como despesas do período da negociação os gastos com emissão de debêntures, com obtenção de empréstimos etc.; eles precisam ser distribuídos junto com os juros, variações monetárias e cambias etc. E isso a partir de 2008.
30. Os gastos com emissão de ações, também a partir de 2008, não mais podem ser tratados como despesas do período, passando a figurar como redução do valor obtido do capital social. Os prêmios na emissão de ações ou outros instrumentos patrimoniais continuam não podendo ser registrados no resultado, sendo reconhecidos diretamente no patrimônio líquido.)

Reservas de reavaliação

31. A reavaliação espontânea de ativos foi extinta a partir de 1º de janeiro de 2008, e os saldos remanescentes nessas reservas data devem continuar a ser transferidos para lucros ou prejuízos acumulados na proporção da baixa dos ativos a que se referem. A reserva de reavaliação não foi substituída pela conta de ajustes de avaliação patrimonial, que tem outra natureza e finalidade.
32. Foi dada pela legislação a oportunidade de os saldos em reservas de reavaliação serem estornados durante 2008. Devem ser observadas as disposições de exigência quanto à uniformidade de tratamento entre as empresas controladora e controladas, bem como de ajustes nos balanços das coligadas.

Lucros acumulados

33. As sociedades por ações (e somente elas) não podem mais apresentar saldos positivos nessa conta a partir do exercício social de 2008. Assim, os saldos existentes anteriormente precisam ser destinados durante 2008. A conta continua a existir normalmente, recebendo resultado do período e distribuindo-o.

### Remunerações, ativos e serviços pagos com ações (*stock options*)

34. A partir do exercício social iniciado a partir de 1º de janeiro de 2008, o valor da opção na data em que ela é outorgada precisa ser considerado como custo desses serviços ou como custo ou acréscimo de custo no caso de bens.
35. No caso de serviços (normalmente dos administradores e certos grupos de empregados), como a apropriação desse custo precisa ser por competência, despesas passam a ser reconhecidas durante o recebimento de tais serviços. Isso implica em, na data da outorga da opção, seu valor justo ser calculado com base nas condições existentes nessa data, e distribuído como despesa ao longo do tempo.
36. A aplicação desse procedimento se inicia durante 2008 e, por causa disso, os valores dessas opções já conhecidos e divulgados anteriormente precisam ser utilizados para ajuste no balanço de abertura de 2008. Na não existência da determinação desse valor justo na outorga da opção, a entidade deverá desenvolver todos os esforços possíveis para determiná-lo retroativamente e efetuar os devidos ajustes. Apenas no caso de impossibilidade efetiva desse cálculo é que a entidade fica desobrigada desse procedimento, devendo, todavia, divulgar claramente as razões que a levaram a isso.

### Combinações de negócios

37. No caso de aquisição de empresas seguida de incorporação ou fusão, ou no caso de cisão em que ativos e/ou passivos são transferidos a outra entidade, e desde que essas transações de aquisição de ativos e passivos se dêem entre partes independentes, a Lei 11.638 obrigou ao seguinte procedimento contábil: contabilização, na incorporadora, na entidade fruto da fusão e na entidade recebedora de elementos derivados de processo de cisão, de tais ativos e passivos pelo seu valor justo, e não mais pelo seu valor contábil na entidade onde estavam. Mas tal procedimento foi não mais exigido a partir da Medida Provisória 449/08, inexistindo, então, essa obrigação no balanço ao final de 2008. Dessa forma, as entidades que efetuaram essas transações ainda pelo valor contábil, aguardando normatização, podem manter esses registros pelo valor contábil.
38. Porém, todas as demais disposições constantes do Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios estão em vigência para o exercício social de 2008. Assim, se mantidos os valores contábeis nos processos de fusão, incorporação e cisão, em nada se altera a determinação de que seus valores justos sejam considerados para cálculo do ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*).

### Vida útil econômica dos bens do imobilizado e efeitos fiscais sobre os ajustes no balanço de abertura de 2008

39. A Lei 11.638 determina o uso, na contabilidade societária, das vidas úteis econômicas (e não fiscais) e dos valores residuais no cálculo dos valores das depreciações, amortizações e exaustões do ativo imobilizado. Há isenção desse procedimento até o final de 2009, podendo continuar a ser usadas as taxas ou os métodos que a entidade vinha utilizando. Pronunciamento específico sobre o ativo imobilizado será emitido durante 2009 para validade a partir de 2010.
40. Os ajustes determinados pelo presente Pronunciamento devem ser feitos líquidos dos efeitos tributários quando isso for pertinente.