

**BRUNA HERDINA COMITTI**

**CONSIDERAÇÕES ACERCA DOS IMPACTOS DA LEI Nº 11.638/ 2007 NOS  
ATIVOS**

**CURITIBA**

**2012**

**BRUNA HERDINA COMITTI**

**CONSIDERAÇÕES ACERCA DOS IMPACTOS DA LEI N° 11.638/ 2007 NOS  
ATIVOS**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de MBA em Auditoria Integral.

Orientador: Mayla Cristina Costa.

**CURITIBA**

**2012**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO  
PARECER FINAL

NOME DO (A) ALUNO (A): BRUNA HERDINA COMITTI

TÍTULO DO TRABALHO: CONSIDERAÇÕES ACERCA DOS IMPACTOS DA LEI N° 11.638/ 2007 NOS ATIVOS

NOME DO PROFESSOR ORIENTADOR: MAYLA CRISTINA COSTA

PARECER DO PROFESSOR ORIENTADOR:

O trabalho analisa os impactos da legislação 11.638 nos ativos por meio de revisão de literatura. Embora o tema escolhido tenha escopo delimitado, atende as normas e requisitos para aprovação.

NOTA: 80 (oitenta)

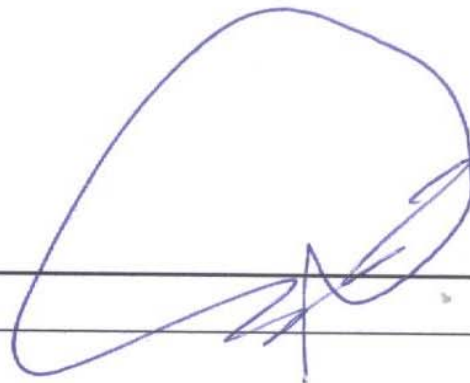
) ASSINATURA:

Mayla Costa

NOME DO PROFESSOR DESIGNADO:

NOTA: 80 (oitenta)

) ASSINATURA:



CONCEITO FINAL: \_\_\_\_\_ ( )

COORDENADOR DO CURSO: MAYLA CRISTINA COSTA

ASSINATURA:

Mayla Costa

DATA:

12/09/2012

## RESUMO

COMITTI, Bruna Herdina. **Considerações acerca dos impactos da Lei nº 11.638/2007 nos ativos.** As tendências do capitalismo moderno, a criação e expansão de grandes conglomerados econômicos e grupos de sociedades, a internacionalização dos negócios e a existência de mercados financeiros mais fortes, levou às demonstrações contábeis e à própria Contabilidade Internacional a ganharem um papel de extrema importância na sociedade. Assim, com a crescente inserção do Brasil nos mercados internacionais, a confiabilidade das informações tornou-se um imperativo para atrair o interesse de investidores, o que justifica a necessidade da harmonização internacional dos padrões contábeis. Diante dessa necessidade eminente, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC e editada a Lei nº 11.638, que empreendeu alterações na Lei nº 6.404/1976 – Lei das Sociedades Anônimas. A Lei nº 11.638/07 foi publicada a fim de atender às necessidades do mercado internacional no que se refere à prestação de informações tidas como mais relevantes e úteis sobre o patrimônio e fluxo de capitais das companhias e empresas de grande porte brasileiras. Imprescindível então, identificar as principais mudanças na Contabilidade dos ativos com a implementação da Lei nº 11.638/07, bem como os impactos fiscais provocados pela referida Lei, que, sem dúvidas, propiciou condições para a convergência às normas internacionais de contabilidade.

Palavras-chave: Lei nº 11.638/2007; Lei nº 6.404/76; harmonização contábil; alterações; impactos fiscais.

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	6
1.1	APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA E JUSTIFICATIVA.....	6
1.2	OBJETIVOS.....	8
1.2.1	Objetivo Geral.....	8
1.2.2	Objetivos Específicos.....	9
1.3	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	9
1.4	ESTRUTURA DO TRABALHO.....	10
2.	BREVE HISTÓRICO DA LEI Nº 11.638/07.....	11
3.	HARMONIZAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS AOS PADRÕES INTERNACIONAIS.....	13
4.	A ESCRITURAÇÃO DE “DUAS CONTABILIDADES”.....	19
5.	PRINCIPAIS ALTERAÇÕES NOS ATIVOS E OS IMPACTOS FISCAIS PROVOCADOS PELA LEI Nº 11.638, DE 2007.....	22
5.1	ATIVO IMOBILIZADO.....	24
5.2	ATIVO DIFERIDO.....	28
5.3	ATIVO INTANGÍVEL.....	31

6.	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	36
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	39

# 1. INTRODUÇÃO

## 1.1 APRESENTAÇÃO DO PROBLEMA E JUSTIFICATIVA

Atualmente, as tendências mais marcantes do capitalismo moderno compreendem a criação e expansão de grandes conglomerados econômicos ou grupo de sociedades, a internacionalização dos negócios e a existência de mercados financeiros mais fortes, o que levou às demonstrações contábeis e à própria Contabilidade Internacional a ganharem um papel de extrema importância na sociedade.

De acordo com Carvalho, Lemes e Costa (2006, p. 15), “A contabilidade internacional surgiu para minorar as agruras de quem quer investir fora de seu país e até hoje tinha que manusear balanços em dezenas de normas contábeis distintas, tentando compatibilizá-las para comparar”, de tal forma que ela “se justifica como contribuição de uma categoria profissional ao desenvolvimento econômico”.

Assim, com a crescente inserção do Brasil nos mercados internacionais, a confiabilidade das informações tornou-se um imperativo para atrair o interesse de investidores, o que justifica a necessidade da harmonização internacional dos padrões contábeis.

No Brasil, decidiu-se convergir para o modelo europeu, que reúne as normas internacionais de contabilidade como *International Accounting Standart* (IAS) e as mais recentes designadas como *International Financial Reporting*

*Standart* (IFRS) publicadas e revisadas por uma organização internacional denominada *International Accounting Standards Board* (IASB).

A primeira tentativa de convergência, a partir de 2000, para reformular os padrões contábeis da Lei nº 6.404/76, foi feita pela CVM, através do Projeto de Lei – PL 3741/00.

Discutido ao longo de muitos anos, o projeto foi retomado em fins de 2007 e, após pressão que se iniciara com o então Ministro da Fazenda Antonio Palocci e se seguiu com o empenho do novo Ministro Guido Mantega, por fim, conseguiu-se a aprovação do projeto, convertido na Lei nº 11.638/07.

Ainda mais, diante dessa necessidade eminente, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC e, como dito, editada a Lei nº 11.638, esta última objeto do presente trabalho, com o principal objetivo de possibilitar às companhias brasileiras a convergência contábil internacional.

A Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, empreendeu alterações na Lei nº 6.404/1976 – Lei das Sociedades Anônimas e foi publicada a fim de atender às necessidades do mercado internacional no que se refere a prestação de informações tidas como mais relevantes e úteis sobre o patrimônio e fluxo de capitais das companhias e empresas de grande porte brasileiras.

Fábio Piovesan Bozza (2009, p. 81) discorre acerca do marco que representou a edição desta Lei:

“A recente edição da Lei nº 11.638, em 2007, iniciou um movimento reformador no modelo contábil vigente no Brasil. Ao mesmo tempo em que procura adequá-lo aos

padrões contábeis internacionais, conferindo, em algumas situações, prevalência dos riscos e benefícios econômicos sobre a propriedade jurídica (primazia da essência econômica sobre a forma jurídica), a novel legislação busca resgatar a separação originariamente propugnada pela Lei nº 6.404 entre a contabilidade e a tributação, acabando com (ou, quando menos, reduzindo) a interferência do Fisco federal na elaboração das demonstrações financeiras”.

A Lei nº 11.638, de 2007, trouxe alterações em termos de escrituração, demonstrações financeiras, Balanço Patrimonial, Critérios de Avaliação, Reserva de Incentivos Fiscais, Reserva de Lucros, transformação, incorporação, fusão e cisão, avaliação de investimento, dentre outros.

Não se pretende, neste trabalho monográfico, analisar todas as alterações introduzidas pela Lei nº 11.637/07, mas apenas, realizar uma análise específica do Ativo.

Dessa forma, tendo presente o novo cenário instituído pela Lei nº 11.638/07, o problema de pesquisa aqui proposto pode ser enunciado da seguinte maneira: **quais são os principais impactos da Lei nº 9.638/20 07 no Ativo das empresas?**

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

Demonstrar as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/07 nos ativos das empresas, bem como, os impactos fiscais causados por essas alterações.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Apresentar um breve histórico do processo de convergência contábil no Brasil;
- b) Listar as os Pronunciamentos técnicos contábeis desenvolvidos pelo CPC;
- c) Enumerar e estudar as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/2007 nos ativos;
- d) Estudar os impactos fiscais das alterações introduzidas pela Lei 11.638/2007.

### 1.3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Dentre os diversos métodos de pesquisa existentes, o que mais se adequou para este trabalho, mais especificamente na análise do impacto da Lei nº 11.638/07 sobre a Contabilidade, delimitadamente no que se refere ao Ativo foi a Pesquisa Bibliográfica.

O trabalho foi desenvolvido pelo método da pesquisa bibliográfica, por se caracterizar em um estudo abrangente levando à reflexão a respeito do tema.

O propósito da utilização deste método foi pela sua praticidade, uma vez que o pesquisador não depende de levantamentos em empresas e outras instituições que não sejam as bibliotecas e outras fontes de conhecimento do pesquisador.

O processo teve seu início com o projeto da monografia, após a sua aprovação, passou-se à estruturação e para o levantamento das informações referentes aos aspectos históricos da implementação das normas internacionais de Contabilidade e da Lei nº 11.638/2007 no Brasil.

O módulo de Contabilidade Internacional, do Curso de MBA em Auditoria Integral também contribuiu para o melhor entendimento do tema. Foram utilizados livros e artigos sobre as mudanças introduzidas pela Lei e pela necessidade de adequação às normas internacionais de Contabilidade, bem como, foi realizada a análise pura da referida Lei e demais normas pertinentes.

#### 1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho está dividido em quatro capítulos. No item introdutório ao trabalho monográfico são informados o tema, objetivo da presente pesquisa e a justificativa da sua escolha, bem como o problema a ser respondido, os objetivos, geral e específico, e a metodologia a ser empregada na sua realização.

Após esta introdução, discorre-se sobre a harmonização das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais. O terceiro capítulo contempla a separação das normas contábeis das normas fiscais. No quarto capítulo são analisadas as principais alterações no Ativo com a implementação da Lei nº 11.638/07 e sobre os impactos fiscais causados pela mesma.

Finalmente, no quinto capítulo são apresentadas as considerações finais sobre os principais aspectos referentes ao assunto proposto.

## 2. BREVE HISTÓRICO DA LEI N° 11.638/07

De forma geral, a Lei n° 11.638/07 trata de aspectos contábeis das sociedades por ações e das sociedades de grande porte, bem como dos chamados padrões internacionais de contabilidade.

A Lei em estudo promoveu alterações na Lei n° 6.404/76, no que se refere às demonstrações financeiras, lucro, reservas e dividendos das sociedades, operações de incorporação, fusão e cisão de sociedade, avaliação de investimentos em sociedades coligadas e controladas. Além disso, autorizou a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, o Banco Central do Brasil – BACEN e demais órgãos e agências, voltados à regulação, a emitirem, em conjunto, pronunciamento sobre a matéria contábil.

As alterações já vinham sendo discutidas e nasceram da necessidade de inserção das sociedades brasileiras no mundo globalizado. Assevera BIFANO (2008, p. 45):

“As principais dificuldades encontradas para obter tal integração residiam nas diferenças entre os padrões locais e os internacionalmente aceitos, uma vez que as normas contábeis brasileiras, por estarem previstas em lei ordinária que obedece rito disposto na Constituição Federal – CF para elaboração, apresentam muita complexidade para serem alteradas, além do fato de a matéria contábil, no Brasil, sempre ter sido influenciada pelos objetivos tributários que os administradores desejavam colher”.

Os padrões contábeis aplicáveis às companhias no Brasil, estão positivados, justamente, na Lei n° 6.404, introduzida no ano de 1976, como

importante avanço que permitiu ao Brasil incorporar instrumentos e princípios adotados internacionalmente.

Mesmo já tendo sofrido algumas alterações, a matéria contábil regulada manteve-se, e, dessa forma, permanecendo o descompasso entre os padrões brasileiros de contabilidade e aqueles internacionalmente aceitos.

A convergência contábil só obteria êxito com a mudança da Lei nº 6.404/76, uma vez que a mesma, no que se refere às demonstrações financeiras e aos padrões contábeis, não mais atendia às necessidades do mercado brasileiro, bem como do mercado brasileiro que se inseria no mercado internacional.

A Lei 11.638/07 procedeu de vários estudos, mas teve sua origem na CVM (Comissão de Valores Mobiliários), endereçado ao Ministro da Fazenda em 05 de julho de 1999. Posteriormente foi encaminhada à Câmara dos Deputados em 30 de dezembro de 1999 como Projeto de Lei nº 3741/00.

Foi analisada por várias comissões durante sete anos e neste período passou por análise de três relatores que propuseram nove substitutos e dezenas de emendas, reduzindo sua abrangência e profundidade das medidas inicialmente propostas.

Em 28 de dezembro de 2007 foi aprovada, trazendo modificações relevantes à Lei 6.404/76 atribuídas mais especificamente nas disposições de natureza contábil e à Lei 6.385/76 no que diz respeito à divulgação das demonstrações contábeis.

No entanto, diante da demora na tramitação do Projeto de Lei, pode-se afirmar que a Lei nº 11.638/07 já nasceu defasada, visto que foram sete anos de discussões e análises que levaram a criação de uma nova lei que já necessitava de modificações, pois as normas internacionais haviam avançado.

Por este motivo, saiu a Medida Provisória nº 449/08, depois convertida integralmente na Lei nº 11.941/09, que complementou as modificações necessárias na Lei das S.A.

### **3. HARMONIZAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS AOS PADRÕES INTERNACIONAIS**

Com o atual movimento de globalização dos negócios, é possível perceber uma tendência de harmonização internacional dos padrões contábeis. Tal iniciativa é fundamental, uma vez que oferece respostas às empresas operantes em diversos países e que precisam apresentar informações comparáveis aos seus usuários (acionistas, credores, governos, controladas).

Mais do que isso, conforme leciona BOZZA (2009, p. 79): “A harmonização contábil promove a colocação de ações e de títulos em múltiplas praças importantes, proporciona a realização de negócios transnacionais, facilita a obtenção de empréstimos e financiamentos externos e incentiva a vinda ao País de novos investimentos estrangeiros, tudo em função da maior transparência na divulgação das demonstrações financeiras”.

Ora, maior transparência, com certeza caracteriza mais confiabilidade nas informações que são transmitidas e recebidas, já que o método de

elaboração e de interpretação das demonstrações financeiras passa a ser comum para todos os usuários.

Cumprido esclarecer que o conceito de harmonização não significa padronização ou unificação das normas contábeis, mas considera que as diferenças entre as práticas devam ser mínimas.

No caso do Brasil, a sua posição como economia emergente, foi crucial para, ao menos, iniciar a adoção dos padrões contábeis internacionais, convergindo ao conjunto de normas contábeis de aplicação global denominado *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

O IFRS é emitido por uma entidade técnica que está voltada, também, à convergência de princípios contábeis, o *International Accounting Standards Board* (IASB).

De forma geral e simplista, a Lei nº 11.638/07 procurou atender esta necessidade e cuida de aspectos contábeis das sociedades por ações e das sociedades de grande porte, bem como dos chamados padrões internacionais de contabilidade, talvez, seu principal objetivo. Comentam BRAGA e ALMEIDA (2008, p. 3):

“Essa lei visa adequar as disposições da Lei das Sociedades por Ações, principalmente aquelas que tratam de matéria contábil, à nova realidade da economia brasileira, levando-se em conta o processo, cada vez mais freqüente, de globalização dos mercados, bem como a evolução havida, em nível mundial, dos Princípios Fundamentais da Contabilidade. Essa lei, embora atenta à nossa realidade, procura criar condições para harmonizar as práticas contábeis adotadas no País e respectivas demonstrações contábeis com as práticas e demonstrações exigidas nos principais mercados financeiros mundiais”.

No entanto, a Lei 11.638/07 não se refere, expressamente, ao IFRS, mas em padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

Não havia, no Brasil, nenhuma entidade que, por disposição de lei, devesse emitir pronunciamentos contábeis que fossem de obrigatória observância para todos os contadores e em todos os balanços.

Com a edição da Lei nº 11.638/07, seu art. 5º procedeu a alteração da Lei nº 6.385/76, que recebeu um art. 10-A, autorizando a CVM, o BACEN e demais órgãos e agências reguladoras a celebrarem convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e auditoria, podendo os organismos relacionados adotar, total ou parcialmente, os pronunciamentos assim emitidos.

Tal entidade já existe e denomina-se Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC. Trata-se de organismo não governamental, criado em 2005 com a atribuição de estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos contábeis, a fim de, justamente, subsidiar a emissão de normas pelas entidades reguladoras brasileiras, como a CVM e o BACEN, levando sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

O CPC já vêm atuando, tendo emitidos vários pronunciamentos, vejamos:

- CPC “00” – Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para Elaboração das Demonstrações Contábeis.
- CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos (IAS 36) – “Impairment”.
- CPC 02 – Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis (IAS 21).
- CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa (IAS 07).
- CPC 04 – Ativo Intangível (IAS 38).
- CPC 05 – Divulgação sobre Partes Relacionadas (IAS 24).
- CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil (IAS 17).
- CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais (IAS 20).
- CPC 08 – Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários (IAS 39)
- CPC 09 – Demonstração do Valor Adicionado.
- CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações (IFRS 02).
- CPC 11 – Contratos de Seguros (IFRS 2).
- CPC 12 – Ajuste a valor presente.
- CPC 13 – Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da MP nº 449/08 (válido só para 2008).

- CPC 14 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação (IAS 39, IAS 32 e IFRS 7). Revogado a partir de 2010, transformado na OCPC 03.
- CPC 15 – Combinação de Negócios – Goodwill.
- CPC 16 – Estoques (IAS 2).
- CPC 17 – Contratos de Construção (IAS 11).
- CPC 18 – Investimento em Coligada e em Controlada (IAS 28).
- CPC 19 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (IAS 31).
- CPC 20 – Custos de Empréstimos (IAS 23).
- CPC 21 – Demonstração Intermediária (IAS 34).
- CPC 22 – Informações por segmento (IFRS 8)
- CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro (IAS 8).
- CPC 24 – Evento subsequente (IAS 10).
- CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (IAS 37).
- CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis (IAS 1).
- CPC 27 – Ativo Imobilizado (IAS 16).

- CPC 28 – Propriedade para Investimento (IAS 40).
- CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola (IAS 41).
- CPC 30 – Receitas (IAS 18).
- CPC 31 – Ativo Não Circulante mantido para Venda e Operação Descontinuada (IFRS 5).
- CPC 32 – Tributos sobre o Lucro (IAS 12).
- CPC 33 – Benefícios a Empregados (IAS 19).
- CPC 35 – Demonstrações Separadas (IAS 27).
- CPC 36 – Demonstrações Consolidadas (IAS 27).
- CPC 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS 1).
- CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (IAS 39).
- CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação (IAS 32).
- CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação (IFRS 7).
- CPC 43 – Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 40.

A edição da Lei nº 11.638/07 veio de encontro com as necessidades de adaptação das normas contábeis vigentes no Brasil aos padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários, representando um marco para a mudança do modelo contábil até então

utilizado, pois ao mesmo tempo em que procura efetuar essa harmonização aos padrões internacionais, procurou reduzir a interferência do Fisco na elaboração das demonstrações financeiras, como veremos no capítulo a seguir.

#### **4. A ESCRITURAÇÃO DE “DUAS CONTABILIDADES”**

A Contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais. Antes do advento da Lei nº 11.638/2007, a separação entre as normas contábeis e as normas fiscais já se evidenciava no âmbito empresarial, constatado pela redação do parágrafo 2º do art. 177 da Lei nº 6.404:

“Art. 177. (...)

§ 2º A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras”.

Quer dizer, completa BOZZA (2009, p. 81):

“O legislador brasileiro estava convicto de que as demonstrações financeiras deveriam ser elaboradas conforme os ditames contábeis, escorados na legislação societária, enquanto os ajustes exigidos pela legislação fiscal deveriam ser feitos em livros ou registros apartados, sem afetar a contabilidade”.

As disposições das legislações tributárias que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes daqueles previstos pela legislação societária ou

determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras deverão ser observadas em livros ou registros auxiliares, ou seja, apartado da contabilidade, e não conduzirão nenhum efeito sobre a mesma.

Mesmo antes do advento da Lei nº 11.638/2007, as empresas, de certa forma, já mantinham duas formas de escrituração: uma para efeito societário e outra para efeito tributário. Um ótimo exemplo é o da legislação tributária concernente ao imposto sobre a renda, que com o intuito de simplificar a apuração dos tributos sobre o lucro, criou o conceito de lucro real e os registros no chamado Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). Conforme define FERNANDES (2009, p.19):

“O LALUR é um livro para uso exclusivo dos propósitos fiscais, sendo nele inscritos os eventos, presentes (Parte A) e futuros (Parte B), que importam para a determinação da base de cálculo do IRPJ com base no lucro real e da CSLL por extensão”.

O lucro real acaba por ser o próprio lucro contábil, apurado conforme a legislação societária, ajustado pelas adições de custos e despesas considerados indedutíveis pela legislação tributária, além de outros ajustes extracontábeis.

Assim, para evitar a necessidade de uma contabilidade específica para fins tributários, possibilitou-se a realização de ajustes ao resultado apurado na contabilidade societária. Tais ajustes são registrados no mencionado LALUR.

Ora, a Lei nº 11.638/07 veio consolidar esse posicionamento, ou seja, a separação entre as normas contábeis e as normas fiscais, o que podemos visualizar facilmente na redação do § 2º, do artigo 177, da Lei 6.404:

“Art. 177. (...)”

§2º As disposições da lei tributária ou de legislação especial sobre atividade que constitui o objeto da companhia que conduzam à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações não elidem a obrigação de elaborar, para todos os fins desta Lei, demonstrações financeiras em consonância com o disposto no caput deste artigo e deverão ser alternativamente observadas mediante registro:

I – em livros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil; ou

II – 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.”<sup>1</sup>

Conclui-se que a referida lei, buscou consagrar a separação entre os campos de atuação das normas contábeis e das normas fiscais, determinando que os métodos, os critérios, registros, lançamentos ou ajustes contábeis exigidos por essas últimas sejam observados em livros apartados, sem interferência sobre a elaboração das demonstrações financeiras.

Portanto, a contabilidade destinada a registrar eventos com base nos critérios da legislação tributária, permanece inalterada pela Lei nº 11.638/2007 e consagrou-se fundamental para aproximar as normas brasileiras dos padrões

---

<sup>1</sup> A redação deste parágrafo foi alterada pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei 11.941/2009: “Art. 177. (...) §2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras”.

contábeis internacionais, inclusive, dando percalço à posterior criação do Regime Transitório de Tributação.

Por fim, há que se destacar que a lei contábil não pode atribuir efeitos tributários às situações econômico-financeiras das empresas. O disposto no art. 177, § 7º da Lei nº 6.404/76, incluído pela Lei nº 11.638/07:

“Art. 177. (...)

§ 7º: as demonstrações e apurações elaboradas com base nos lançamentos contábeis não poderão ser base de incidência de impostos e contribuições nem ter quaisquer outros efeitos tributários”.

Assim, para análise dos aspectos tributários das alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/07, deve ser lembrado e aplicado o que determina o dispositivo acima.

## **5. PRINCIPAIS ALTERAÇÕES NOS ATIVOS E OS IMPACTOS FISCAIS PROVOCADOS PELA LEI Nº 11.638, DE 2007**

A Lei nº 11.638, de 2007, trouxe alterações na composição das contas contábeis dos ativos, de bastante relevância para fins societários.

Antes de realizar uma análise detalhada, cumpre colacionar a nova legislação, art. 179 da Lei nº 6.404/76:

“Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as

aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV – no ativo imobilizado: 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; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

~~V – no diferido: 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; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007) (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)~~

VI – no 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. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.”

## 5.1 ATIVO IMOBILIZADO

Com relação ao Ativo Imobilizado, verificam-se duas alterações importantes no seu conceito, vejamos:

- Redução do seu conteúdo a bens corpóreos.
- Inclusão dos bens decorrentes de operações que transfiram à companhia seus benefícios, riscos e controle, dentre os quais os mais lembrados são os bens recebidos por meio de contrato de arrendamento financeiro (*leasing*).

Os bens incorpóreos, tais como: os direitos de propriedade industrial e comercial, antigamente registrados nesta conta, foram transferidos para a nova conta denominada de *ativo intangível*, que comentaremos a seguir.

A Lei nº 6404/76, em sua versão original, determinava que, no ativo imobilizado, fossem classificados os direitos que tivessem por objeto os bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial (art. 179, IV), portanto, também os intangíveis.

Em linha com tal inovação o inciso IV, em referência, foi alterado no sentido de determinar que, no ativo imobilizado, sejam classificados os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da sociedade, enquanto aqueles que tenham por objeto bens incorpóreos, inclusive o fundo de comércio, sejam classificados no ativo intangível, na forma do inciso IV, art. 179, introduzido pela Lei nº 11.638/07.

O Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado, aprovado pela Deliberação CVM nº 583/09 e tornado obrigatório pela Resolução CFC nº 1.177/09, define o Imobilizado com um ativo tangível que: (i) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e que (ii) se espera utilizar por mais de um ano.

Completa IUDÍCIBUS (2010, p. 222): “Dessas definições, subentende-se que nesse grupo de contas do balanço são incluídos todos os ativos tangíveis ou corpóreos de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade”.

Ainda, outra característica importante do conceito de ativo imobilizado é que este não precisa pertencer necessariamente à entidade para ser reconhecido. A propriedade jurídica passa a ser mero detalhe, pois não é condição necessária que um ativo pertença à entidade que o controla para que esta possa gozar dos benefícios econômicos de seu emprego em suas atividades.

Assevera IUDÍCIBUS (2010, p. 222): “Uma entidade que exerça controle sobre determinado Ativo Imobilizado e que também usufrua dos benefícios e assuma os riscos proporcionados por ele em suas operações, deverá reconhecê-lo em seu balanço, mesmo não detendo sua propriedade jurídica”.

Também devem ser classificados no Ativo Imobilizado os bens contratados em operações de *leasing* financeiro.

Com o objetivo de harmonizar as normas contábeis brasileiras às internacionais, foi emitido o Pronunciamento Técnico CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil, baseado no IAS 17 do IASB, aprovado e tornado obrigatório para as companhias abertas pela Deliberação CVM nº 554/08 e pela Resolução CFC nº 1.141/08 para os demais profissionais.

Esse Pronunciamento Técnico define arrendamento mercantil (*leasing*) como: “um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado”.

Antes do advento da Lei nº 11.638/07, os arrendamentos mercantis, tanto financeiros, como operacionais, eram classificados contabilmente como despesa quando do vencimento das prestações. Nenhum ativo ou passivo era registrado sob o argumento de que não possuía o título de propriedade jurídica do bem arrendado.

Ocorre que, a alteração no art. 179, IV da Lei nº 6.404/76, trazida pela Lei nº 11.638/07, dispõe que devem fazer parte do ativo imobilizado “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”.

Assim, buscando a interação com as práticas internacionais, mesmo não possuindo a propriedade desses bens, deverá ser classificado no ativo

imobilizado e no passivo da arrendatária no momento da contratação da operação.

Para IUDÍCIBUS (2010, p. 254) “essa mudança faz com que a informação contábil fique mais completa, pois as empresas estarão evidenciando em seu ativo todos os bens sobre os quais detenha benefícios, riscos e controle, além do respectivo passivo assumido”.

No entanto, a inclusão dos bens objetos de arrendamento mercantil, na modalidade de *leasing* financeiro em conta do ativo imobilizado, pode vir a causar significativo impacto tributário. Isso porque, essa alteração de tratamento contábil implica alongar o prazo de reconhecimento como despesa do valor do bem, o que ocasiona uma diminuição do montante da despesa relacionada, aumentando o resultado dos exercícios respectivos.

Explica FERNANDES (2009, p. 29):

“Em outras palavras: o arrendamento mercantil, seja de que modalidade for (operacional ou financeiro), pode ser equiparado a um contrato de aluguel com opção de compra ao seu final. Como é contrato de aluguel, o valor integralmente desembolsado no curso do exercício financeiro (mês a mês) é registrado como despesa, adotando-se o regime contábil de competência. Alterar esse conceito, como parece fazer a Lei nº 11.638, de 2007, para determinar o registro do bem objeto do arrendamento mercantil, corresponde reconhecê-lo, contabilmente, de maneira integral em conta de ativo (sem reflexo tributário no resultado do exercício) e sujeitá-lo à depreciação”.

Outrora, a depreciação é a forma como o ativo imobilizado impacta no resultado, vez que se reconhece (como despesa) o desembolso efetuado pela empresa para o pagamento do bem imobilizado. Sabe-se que tal depreciação,

toma por base uma taxa percentual, calculada com base no tempo de vida útil estimado de cada bem. Assim, os tributos sobre o lucro, IRPJ e CSLL, seriam majorados com essa nova sistemática, haja vista que a despesa de arrendamento mercantil passaria a ser substituída pela despesa de depreciação, menor do que aquela.

## 5.2 ATIVO DIFERIDO

Outra alteração verificada foi na composição do ativo diferido, a qual teve vigência somente por um exercício, pois o dispositivo a qual se referia (art. 179, V, da Lei nº 6.404/76) foi, em seguida, revogado pela Lei nº 11.941/09.

O referido inciso, antes da sua alteração, determinava que deveriam ser classificadas no Ativo Diferido:

“as aplicações de recursos que contribuirão para a formação do resultado de mais um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais”.

Após, antes de ser revogado, passou a ter a seguinte redação:

“Art. 179. (...) V- no ativo diferido: 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”.

A Lei nº 9.638/07 havia reduzido o diferido para duas espécies de gastos: despesas pré-operacionais e gastos (custos e/ou despesas) que

contribuirão para receitas a serem geradas no longo prazo (mais de um exercício social).

O registro desses gastos, que contribuem para gerar receitas em períodos futuros, em conta do ativo permanente, se justificavam em razão da observância do princípio do confronto das receitas com as despesas, ou seja, as receitas e os correspondentes gastos (custos e/ou despesas) devem ser registrados contemporaneamente, a fim de que não haja manipulação do exercício presente e do futuro.

IUDICIBUS (2010, p. 273), comenta: “A justificativa para tal tratamento consistia no fato de que os benefícios desse projeto ocorreriam em resultados futuros mediante a geração de receitas e, por causa, disso, tais gastos eram ativados para amortização futura, para manter o critério de contraposição de receitas e despesa”.

Cumprido salientar que o inciso V, do art. 179 da Lei nº 6.404/76, foi revogado pela Lei nº 11.941/09, portanto, as sociedades por ações e de grande porte não poderão mais reconhecer tal conta em seus balanços.

Dessa forma, os valores antes registrados como ativo diferido deveriam ser reclassificados para outro grupo do Balanço Patrimonial; baixados contra lucros ou prejuízos acumulados ou mantidos no Diferido até serem totalmente amortizados.

No caso da reclassificação, a empresa deverá avaliar se o ativo diferido pode ser inserido em outro grupo do ativo. IUDÍCIBUS (2010, p. 276) indica:

“Pode-se apresentar em termos gerais as seguintes possibilidades de reclassificação dos saldos do Ativo Diferido: (i) ágio relativo à expectativa da rentabilidade futura (GoodWill) decorrentes de combinação de negócios que estavam no Diferido, deverão figurar no Ativo Intangível no balanço consolidado e no subgrupo Investimentos nos balanços individuais; (ii) ágios relativos à diferença entre o valor de mercado e o valor contábil de ativos e passivos da entidade adquirida deverão figurar no grupo Investimentos nos balanços individuais e acrescidos ou reduzidos aos ativos e passivos a que se referem no consolidado; (iii) gastos relativos à benfeitorias em propriedades de terceiros que atendam aos critérios de reconhecimento do Ativo Imobilizado, devem ser reclassificados nele; (iv) gastos relativos a um ativo intangível gerado internamente que esteja na fase de desenvolvimento e que atenda aos critérios de classificação devem ser reclassificados como Ativo Intangível; (v) gastos com *softwares*, programas, aplicativos, devem ser reclassificados no Intangível, mas na hipótese de estarem estreitamente vinculados a ativos de outros grupos devem ser reclassificados para os mesmos”.

Os saldos constantes no Ativo Diferido não reclassificados podem ser baixados e passam a ser registrados diretamente em despesa, cabendo sempre o controle no LALUR, em adições e exclusões.

Ainda, a legislação (art. 299-A da Lei nº 6.404/76)<sup>2</sup> estipula que possível a manutenção do saldo na conta de Ativo Diferido até sua completa amortização.

O efeito fiscal da exclusão da conta de ativo diferido, por enquanto, não deve impactar em razão da existência do RTT - introduzido pela MP nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941/09 -, regime criado para anular qualquer efeito fiscal decorrente das alterações na legislação societária. Caso contrário, as

---

<sup>2</sup> Art. 299-A. O saldo existente em 31 de dezembro de 2008 no ativo diferido que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, poderá permanecer no ativo sob essa classificação até sua completa amortização, sujeito à análise sobre a recuperação de que trata o § 3º do art. 183 desta Lei.

empresas em sua fase pré-operacional perderiam o benefício do diferimento de suas despesas relacionadas à fase de implantação, uma vez que agora todas as despesas operacionais deverão ser registradas diretamente no resultado, o que significaria a geração de um enorme prejuízo fiscal que somente seria abatido com lucros futuros.

### **5.3 ATIVO INTANGÍVEL**

Ainda, a Lei nº 11.638/07 incluiu no art. 179 da Lei nº 6.404/76, um novo grupo de contas, destinadas aos bens incorpóreos que foram retirados do ativo imobilizado: o ativo intangível.

O artigo 179 da Lei nº 6.404/76, em seu inciso IV, agora determina que devem ser classificados no 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”.

Um intangível, diferentemente de um imobilizado, não tem substância física, mas é suscetível de avaliação patrimonial. Na atualidade, a tecnologia, como fator de produção ao lado do trabalho e do capital, bem como os novos modelos de trabalho a ela associados, impõe a necessidade de destaque e transparência nas operações que incluam esses intangíveis.

As marcas, as técnicas de distribuição, os processos produtivos, o conhecimento e outros elementos incorpóreos que fazem funcionar a economia

necessitam ser demonstrados, sendo a introdução da conta de intangível mecanismo que permite reconhecê-los e, portanto, dar maior precisão na condução da matéria contábil.

Esse assunto é tratado no Pronunciamento Técnico CPC 04 – Ativo Intangível, aprovado pela Deliberação CVM nº 553/08 e pela Resolução CFC nº 1.139/08, portanto, é de aplicação obrigatória.

Diferentemente dos demais ativos, que são visivelmente identificados e separados, os intangíveis não o são.

O citado CPC 04 define o ativo intangível como um ativo não monetário identificável sem substância física. Analisa IUDÍCIBUS (2010, p. 264):

“Um intangível atende ao critério da identificação quando: (i) for separável, ou em outras palavras, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independentemente do uso pela entidade; ou, (ii) resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações”.

Após atender aos itens de definição e reconhecimento, o CPC exige que um intangível só deve ser reconhecido se: (i) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade, e; (ii) o custo do ativo possa ser mensurado com segurança.

PEGAS (2011, p. 82) completa:

“Conforme o item 21 do Pronunciamento CPC nº 04, um ativo intangível é um ativo incorpóreo que deve ser reconhecido somente quando for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao

ativo serão gerados em favor da entidade e o custo do ativo possa ser mensurado com segurança. Ativos intangíveis gerados internamente não são geralmente passíveis de reconhecimento, especialmente o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), cujo reconhecimento quando gerado internamente, é totalmente proibido”.

O intangível agrega marcas, *softwares*, licenças e franquias, receitas, fórmulas, modelos, protótipos, gastos com desenvolvimento, direitos autorais e outros que atendam aos critérios de reconhecimento, desde que passíveis de controle e exploração e que gerem benefícios futuros.

Tais direitos integram a nova redação do art. 179, VI, da Lei nº 6.404/76 que os diferenciou em dois elementos: (i) bens incorpóreos, e; (ii) fundo de comércio adquirido.

No que diz respeito aos “bens incorpóreos”, têm-se, principalmente, os direitos relativos à propriedade industrial, que são a marca, a patente (tecnologia) e o *know-how*. Esses direitos, conforme o art. 183, VII da Lei nº 6.404/76<sup>3</sup>, com a redação dada pela Lei nº 11.638/07, serão registrados com base no valor efetivamente desembolsado para o seu registro ou sua proteção, o que inclui, por exemplo, as taxas do INPI.

A amortização dos direitos registrados no ativo intangível, consoante artigo mencionado, está prevista na lei contábil. Embora a legislação tributária não faça menção expressa, conclui-se que sua dedutibilidade dessa

---

<sup>3</sup> Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios: VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização

amortização está garantida pelo Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), em seu artigo 324:

Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).

§ 1º Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 2º).

§ 2º Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 5º).

§ 3º Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 4º).

§ 4º Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Como já mencionado anteriormente, os direitos reconhecidos como ativo intangível serão registrados por seu valor de custo, podendo corresponder ao preço de aquisição, bem como pelo valor do registro.

Além dos “bens incorpóreos”, também é considerado como Ativo Intangível o “fundo de comércio”. Esse direito inclui a clientela (carteira de clientes) e a freguesia (ponto comercial). FERNANDES (2009, p. 33) define:

“Entende-se por clientela aquele conjunto de pessoas que se deslocam intencionalmente em direção a um estabelecimento comercial ou de serviços, pois desejam suprir suas necessidades naquele estabelecimento específico – daí decorre o termo *carteira de clientes*. Já a freguesia pode ser identificada como o conjunto de pessoas que circulam, no dia-a-dia, diante do estabelecimento, ali consumindo bens, serviços ou direitos mais pela comodidade de aquele estabelecimento estar no caminho do que pelo interesse específico nele – tem-se, então, o termo *ponto comercial*”.

Em ambos os casos, não é possível o registro contábil na sua formação original, isto é, na constituição da carteira de clientes ou no aumento de fluxo de consumidores diante do ponto comercial, até porque, de difícil mensuração e determinação para registro.

Somente ocorrerá o registro nos casos em que o fundo de comércio for adquirido. O que pode ocorrer de duas maneiras: pela aquisição da empresa ou dos elementos do fundo do comércio diretamente.

Quando da aquisição da empresa, a principal implicação tributária refere-se ao fato de que o fundo de comércio será registrado como ágio de investimento, conforme arts. 385<sup>4</sup> a 387 do RIR. Sendo que a amortização desse ágio será indedutível na apuração dos tributos sobre o lucro, inclusive nos casos de fusão, cisão ou incorporação.

---

<sup>4</sup> Art. 385. O contribuinte que avaliar investimento em sociedade coligada ou controlada pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em: II - ágio ou deságio na aquisição, que será a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de que trata o inciso anterior. § 2º O lançamento do ágio ou deságio deverá indicar, dentre os seguintes, seu fundamento econômico (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 20, § 2º): III - fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

Por outro lado, no caso da alienação desse investimento, poderá ser utilizado para reduzir a incidência de tributos sobre o lucro, uma vez que o ágio fará parte do custo do investimento. E, também, no caso do encerramento das atividades da empresa, o ágio poderá ser deduzido como perda, se comprovada a inexistência do fundo de comércio que lhe deu causa.

Quanto à aquisição direta da carteira de clientes ou do ponto comercial, o principal aspecto tributário é a transferência da responsabilidade tributária, conforme determina o artigo 133<sup>5</sup>, do Código Tributário Nacional, pois poderá ser integral, se o alienante cessar a exploração, ou subsidiária, se o alienante prosseguir na exploração da atividade.

## **6. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

As disposições contidas na Lei n. 11.638/07 acarretaram grandes mudanças no modelo contábil brasileiro, posicionando-o em direção aos padrões internacionais de contabilidade, além de marcar, definitivamente, a separação entre as normas contábeis e as normas fiscais na preparação das demonstrações financeiras.

---

<sup>5</sup> Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato: I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade; II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

A partir de então, os métodos, registros, lançamentos ou ajustes exigidos pela legislação fiscal, devem ser observados exclusivamente em livros ou registros apartados, ou seja, sem interferir na elaboração das demonstrações financeiras.

As modificações introduzidas pela legislação contábil não necessariamente apresentaram reflexos tributários no sentido de onerar ou desonerar os contribuintes da carga tributária. Verifica-se que os impactos tributários implicam, principalmente, em um controle diferenciado, como por exemplo, no uso de livros auxiliares para registros em consonância com a lei tributária.

Portanto, as alterações introduzidas a partir da Lei nº 11.638/07 são de extrema relevância. Assim, o Brasil passou a contar com: (i) um organismo (CPC) voltado a fixar princípios e padrões contábeis compatíveis com aqueles adotados e utilizados nos mercados internacionais; (ii) regras contábeis uniformes, para todas as entidades sujeitas à elaboração de demonstrações contábeis; (iii) maior transparência e clareza nas demonstrações contábeis.

Outra importante mudança trazida pela lei foi a mudança de filosofia, postura e pensamento que ainda expõe à divergência de pensamentos entre os estudiosos das ciências contábeis.

Deve-se atentar para o subjetivismo que pode levar o profissional contábil a julgar um fato contábil de forma errônea, comprometendo assim a veracidade das informações contábeis, o que poderá trazer prejuízo a toda sociedade.

Assim sendo, observa-se que há muito que se empenhar na qualificação do profissional contábil face às mudanças no ambiente contábil atual, advinda pela Lei nº. 11.638/07 e a Lei nº. 11.941/09, sendo de extrema importância a atualização contínua do profissional contábil.

## REFERÊNCIAS

BIFANO, Elidie Palma. Aspectos Contábeis da Lei 11.638/07: Reflexos Legais. In. Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

BOZZA, Fabio Piovesan. O novo padrão contábil brasileiro e os impactos fiscais no registro das despesas de depreciação. In Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2009.

BRAGA, Hugo Rocha. ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Mudanças Contábeis na Lei Societária: Lei nº 11.638, de 28-12-2007. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.638, de 27 de dezembro de 2007. Altera dispositivos da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Conversão da Medida Provisória nº 449 de 5 de dezembro de 2008.

FERNANDES, Edison Carlos. Impacto da Lei nº 11.630/07 sobre os tributos e a contabilidade. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto R. SANTOS, Arioaldo dos. Manual de Contabilidade Societária. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Luís Martins. Manual de Contabilidade Tributária – Leis e legislação. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PEGAS, Paulo Henrique Barbosa. Manual de Contabilidade Tributária: análise dos impactos tributários das leis nº 11.638/07, 11.941/09 e dos pronunciamentos emitidos pelo CPC. 7ª ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2011.