

Cronologia da normatização das demonstrações contábeis no Brasil: do Código Comercial Brasileiro de 1850 ao pronunciamento 26 do CPC de 2009¹

doi: 10.4025/enfoque.v31i1.15233

Paulo Schmidt

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela
Universidade de São Paulo
Professor da Faculdade São Francisco de Assis e
Universidade Federal do Rio Grande Do Sul
pschmidt@ufrgs.br

José Luiz dos Santos

Doutor em Economia pela
Universidade Federal do Rio Grande do Sul
Professor da Faculdade São Francisco de Assis
joseluiz@unifin.com.br

Recebido em: 08.11.2011

Aceito em: 26.11.2011

2ª versão aceita em: 01.12.2011

RESUMO

O desenvolvimento do Brasil, como nação autônoma, teve seu marco inicial após sua independência de Portugal, em 1822. Diante do cenário de nascimento e evolução da sociedade brasileira, este trabalho apresenta uma pesquisa cronológica sobre a normatização das demonstrações contábeis, especialmente focada no Balanço Patrimonial (BP). Esse estudo caracteriza-se essencialmente por ser uma pesquisa bibliográfica histórica. A primeira normatização contábil brasileira ocorreu com a publicação do 1º Código Comercial Brasileiro (CCB) em 26/06/1850, através da Lei nº 556. Dez anos após o CCB, entrou em vigência a Lei nº 1.083 de 22/08/1860, conhecida como "a primeira Lei das S. A. no Brasil". O Brasil passou a ter uma Lei das S.A. atualizada, com a publicação da Lei 2.627. Em 1976, o Brasil incorpora as tendências contábeis Norte-Americanas com a nova Lei das S.A.: Lei nº 6.404 de 15/12/1976. A primeira grande alteração dessa Lei ocorreu em 2007, com a Lei no 11.638, de 28/12/2007 a Deliberação CVM 488 de 03/10/2005, contudo, já estabelecia o início do processo de convergência para a adoção dos princípios internacionais. A partir da publicação do CPC1, seguiram-se outros que reestruturaram a Contabilidade Brasileira. Dentre esses Pronunciamentos, o CPC 26 apresenta a estrutura das demonstrações contábeis em correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 1. Constata-se que durante esse período de mais de um século e meio, especialmente analisando-se o BP, a Contabilidade Brasileira sempre buscou um caminho de atualização e vinculação mundial.

Palavras-chave: Balanço Patrimonial. Lei da Sociedade por ações. Contabilidade Internacional.

Chronology of standardization of financial statements in Brazil: Brazilian Commercial Code of 1850 to the statement of CPC 26, 2009

ABSTRACT

The development of Brazil, as autonomous nation, had its starting point after its independence from Portugal in 1822. Against the backdrop of birth and evolution of Brazilian society, this paper presents a chronological survey on the regulation of the financial statements, especially focused on the Balance Sheet (BP). This study is characterized by being essentially a historical literature. The first Brazilian accounting standardization occurred with the publication of the 1st Brazilian Commercial Code (BAC) on 6/26/1850, by Law No. 556. Ten years after the CCB, came into force the Law of 08.22.1860 No. 1083, known as "the first law of S. A. in Brazil". Brazil has to have an updated Corporate Law, with the publication of the 2627 Act. In 1976, Brazil incorporates the North American financial trends with the

¹ Artigo apresentado no 2º Congresso Transatlântico de Contabilidad, Auditoria, Control de Gestión - Iseor - Lyon - França - 2010.

new Corporate Law: Law No. 6404 of 15/12/1976. The first major change of this law was in 2007 with Law 11,638 of 28/12/2007 CVM Resolution 488 of 03/10/2005, however, had already established the beginning of the convergence process towards the adoption of international principles. From the publication of CPC1, followed by further restructuring the Brazilian Accounting. Of these pronouncements, the CPC 26 shows the structure of financial statements in connection with International Accounting Standards - IAS 1. It appears that during this period of more than a century and a half, especially analyzing the BP, the Brazilian accounting has always sought a way to update and linkage world.

Keywords: Balance Sheet. Law of a Corporation. International Accounting.

1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento do Brasil, como nação autônoma, teve seu marco inicial após sua independência de Portugal, em 1822. A sociedade brasileira, até então, era totalmente dependente dos ditames portugueses e de seus interesses políticos, sociais e econômicos. A partir de sua independência, o país passou a criar novos mecanismos evolutivos, incluindo os contábeis.

Diante desse cenário de nascimento e evolução da sociedade brasileira, este trabalho apresenta uma pesquisa cronológica sobre a normatização das demonstrações contábeis, especialmente focada no Balanço Patrimonial (BP), desde o primeiro regulamento ainda no Brasil Imperial, embora já independente de Portugal, até os dias atuais, onde se constata a convergência da Contabilidade Brasileira às Normas Internacionais.

Metodologicamente, segundo Lakatos e Marconi (2007), esse trabalho caracteriza-se pela apresentação sob a ótica da teoria da contabilidade, de um processo comparativo entre os modelos de demonstrações contábeis utilizados no Brasil no período compreendido entre a publicação do primeiro Código Comercial Brasileiro (CCB), publicado em 26/06/1850 – Lei nº 556 – que apresentou o primeiro modelo legalmente brasileiro de demonstrações contábeis e o Pronunciamento 26 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que inseriu definitivamente o Brasil no cenário internacional de padronização de demonstrações contábeis. Portanto, esse estudo caracteriza-se essencialmente por ser uma pesquisa bibliográfica histórica.

2 O PRIMEIRO CÓDIGO COMERCIAL BRASILEIRO

O primeiro sinal de normatização da contabilidade brasileira foi percebido ainda na época em que o sistema de governo era imperial (o Império do Brasil perdurou de 1822 a 1889), com a publicação do 1º CCB em 26/06/1850, através da Lei nº 556.

O CCB tratou basicamente das qualidades necessárias para ser comerciante no Brasil e de todos os demais regramentos para a prática do comércio.

Dentre as regras emanadas desse código, destaca-se o artigo 10, que determinou as primeiras regras contábeis brasileiras. Segundo o código, todos os comerciantes são obrigados:

- a) a seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração e a ter os livros necessários para esse fim;
- b) registrar no Registro do Comércio todos os documentos, cujo registro for expressamente exigido por este Código, dentro de 15 (quinze) dias úteis da data dos mesmos documentos, se maior ou menor prazo se não achar estabelecido neste Código;
- c) a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondências e mais papéis pertencentes ao giro do seu comércio, enquanto não prescreverem as ações que lhes possam ser relativas;
- d) a formar anualmente um balanço geral do seu ativo e passivo, o qual deverá

compreender todos os bens de raiz móveis e semoventes, mercadorias, dinheiro, papéis de crédito, e qualquer outra espécie de valores, bem como todas as dívidas e obrigações passivas; e será datado e assinado pelo comerciante a quem pertencer.

O código determinou que todos os comerciantes estavam obrigados a ter indispensavelmente, em conformidade com o artigo 10, o diário e o copiador de cartas. Nesse diário, o comerciante era obrigado a lançar com individualidade e clareza todas as suas operações de comércio, letras e quaisquer outros papéis de crédito que passar, aceitar, afiançar ou endossar, além de tudo quanto receber e despende de sua conta ou de conta ou alheia, seja a que título for, sendo suficiente que as parcelas de despesas domésticas se lancem englobadas na data em que forem extraídas da caixa. No mesmo diário deveria ser lançado também em resumo o balanço geral (artigo nº. 10, nº 4), devendo aquele conter todas as verbas deste, apresentando cada verba à soma total das respectivas parcelas; e devendo ser assinado na mesma data do balanço geral.

A empresa Gerdau, hoje uma Sociedade Anônima (S.A.) de Capital Aberto, em 1901 era denominada de Fábrica de Pregos Pontas de Paris e por não ser uma S.A. não possuía a obrigação de seguir a Lei nº 1.083 de 22/08/1860, que será tratada a seguir.

Embora todos os comerciantes fossem obrigados a elaborar anualmente um balanço geral do seu ativo e passivo, ainda não existia a obrigatoriedade do emprego do método de partidas dobradas, tampouco existia um modelo padronizado das demonstrações contábeis no Brasil.

3 PRIMEIRA LEI DAS S. A. NO BRASIL

Dez anos após a publicação do primeiro CCB, entrou em vigência a Lei nº 1.083 de 22/08/1860, conhecida, segundo Iudícibus e Ricardino Filho (2002, p. 7), como “a primeira Lei das S. A. no Brasil”.

Essa Lei, com foco governamental autoritário, determinou que sociedades anônimas, bancárias ou não, só poderiam ser constituídas depois que seus estatutos fossem aprovados pelo Parlamento Brasileiro e após pelo próprio governo federal. O governo imperial, com essa legislação, demonstrou sua preocupação especialmente com a atuação dos bancos; em função disso criou, pela primeira vez no Brasil a obrigatoriedade de publicação de demonstrações contábeis e de envio destas para análise dos órgãos fiscalizatórios do governo. Assim como no CCB de 1850, ainda não havia sido definido legalmente um formato para a publicação e envio das demonstrações contábeis.

Ainda em 1860, o Decreto nº 2.679 de 03 de novembro determinou novas regras para apresentação de demonstrações contábeis, destacando pela primeira vez a obrigatoriedade da adoção de um modelo padrão. Este determinou que a elaboração do Balanço deveria ser realizada observando-se as seguintes regras:

- a) o ativo dividido em imobilizado, estável ou fixo, disponível, realizável em curto prazo e a longo prazo, contas de resultado pendente, contas de compensação;
- b) o passivo dividido em exigível, a longo e curto prazo, e não exigível, neste compreendidos o capital e as reservas legais e estatutárias, e as contas de resultado pendente e as contas de compensação.

4 LEI 2.627 DE 1940 –LEI DAS S.A.

Em 26/09/1940, sob o regime político do Estado Novo, surgiu a Lei 2.627, cujo objetivo, dentre outros, era regular os direitos essenciais dos acionistas das companhias abertas e fechadas. Na exposição de motivos do Anteprojeto da referida Lei, há aparente intenção, por parte do legislador, em proteger os interesses dos acionistas não controladores. O Brasil, assim, passou a ter uma Lei das S.A., com a publicação da Lei 2.627. Essa Lei foi a primeira que tratou de forma abrangente a figura da S.A.,

determinando todas as suas características e natureza.

Pela primeira vez no Brasil, o legislador trata de forma específica de modelos de avaliação patrimonial, tanto que no Art. 129 ficou determinado que no final de cada ano ou exercício social, deverá ser apurado um balanço geral, para a verificação dos lucros ou prejuízos. Para isso, deveria ser feito um inventário do ativo e passivo, sendo que a estimação do ativo deveria obedecer às seguintes regras:

- a) os bens, destinados à exploração do objeto social, deveriam ser avaliados pelo custo de aquisição. Na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso ou pela ação ao tempo ou de outros fatores, deveria ser atendida à desvalorização respectiva, sendo criados fundos de amortização para assegurar-lhes a substituição ou a conservação do valor;
- b) os valores mobiliários, matéria prima, bens destinados à alienação, ou que constituíam produtos ou artigos da indústria ou comércio da sociedade, poderiam ser estimados pelo custo de aquisição ou de fabricação, ou pelo preço corrente no mercado ou Bolsa. Segundo a legislação, deveria prevalecer o critério da estimação pelo preço corrente, sempre que este for inferior ao preço do custo. Quando o preço corrente ou venal estiver acima do valor do custo de aquisição ou fabricação, se avaliados os bens pelo preço corrente, a diferença entre este e o preço do custo não poderia ser levada em conta para a distribuição de dividendos, nem para as percentagens referentes aos fundos de reserva;
- c) não deveriam ser computados no ativo os créditos prescritos ou de difícil liquidação, salvo se houvessem, quanto aos últimos, reserva equivalente;
- d) entre os valores do ativo poderiam figurar as despesas de instalação da

sociedade, desde que não excedessem a 10 % do capital social e que fossem amortizadas anualmente;

- e) nas despesas de instalação deveriam ser incluídos os juros pagos aos acionistas durante o período que antecedia o início das operações sociais. Os estatutos deveriam fixar a taxa de juro, que não poderia exceder de 6 % ao ano, e o prazo para a amortização.

Com relação à estrutura das demonstrações contábeis, a Lei 2.627 detalhou no seu artigo 135 as principais regras para suas estruturas.

O BP deveria exprimir, com clareza, a situação real da sociedade, e, atendidas as peculiaridades do gênero de indústria ou comércio explorado pela sociedade, nele deveriam ser observadas as seguintes regras:

- a) o ativo deveria ser dividido em ativo imobilizado, estável ou fixo, ativo disponível, ativo realizável em curto prazo e a longo prazo, contas de resultado pendente, contas de compensação;
- b) o passivo deveria ser dividido em passivo exigível, a longo e curto prazo, e passivo não exigível, neste compreendidos o capital e as reservas legais e estatutárias, e compreenderia também as contas de resultado pendente e as contas de compensação.

Essa nova proposta de estruturação para o BP estava inserida em uma discussão bem mais abrangente pelos profissionais de contabilidade no Brasil, tanto que, segundo D'Auria (1949, p. 114), "entre técnicos da contabilidade, em congressos realizados no estrangeiro e em nosso país, tem-se debatido a questão da padronização do balanço". O Brasil, assim como outros países no mundo, a partir da primeira metade do século XX passou a discutir a necessidade da padronização das demonstrações contábeis, não apenas internamente, mas por meio da adoção de

padrões internacionais de apresentação do patrimônio e do resultado empresarial.

O segundo Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado no Rio de Janeiro em 1932, aprovou, segundo D'Auria (1949) uma fórmula básica para o BP, que havia sido aprovada pelos Congressos Internacionais de Contabilidade de Gand, Bruxelas e Barcelona, buscando uma solução definitiva para a padronização dos balanços. O Brasil entrou definitivamente na busca da internacionalização da contabilidade, embora de forma insipiente, já que apenas no ano de 2009 a padronização mundial tenha vindo de forma definitiva.

A Lei 2.627 consolidou legalmente a influência europeia na Contabilidade brasileira, já no Brasil República.

A legislação das S.A. no Brasil, segundo Silveira (2010) foi seguindo períodos de fixa rigidez até limites flexíveis, embora sujeitando sempre algumas instituições a autorização do poder público, tais como as seguradoras, as financeiras e as companhias de financiamento. Para Silveira (2010) o Estado passa a regular as S.A. de forma peremptória, a partir de 1940.

Além disso, percebe-se que, conforme afirma Assis (1998, p. 30), “a primeira lei do imposto de renda, de 1926, fez originar a série interminável de interferência da legislação nos conceitos contábeis”.

5 A NOVA LEI DAS S.A. – LEI Nº 6404

Em 1976, o Brasil redireciona seu foco de atenção das Escolas Europeias de Contabilidade, para incorporar as tendências contábeis Norte-Americanas. Esse fato fica caracterizado com a nova Lei das S.A.: Lei nº 6.404 de 15/12/1976.

Para Almeida (2010), na década de 60 iniciou-se um grande esforço para desenvolver o mercado de capitais, estimulando a organização e o funcionamento da grande empresa privada brasileira, movimento este que culminou com a publicação da Lei nº 6.404.

Dentre os preceitos legais da nova legislação, o artigo 176 determinou uma nova estrutura para o Balanço (agora acrescido do termo Patrimonial). O BP passou a ter a seguinte estrutura:

- a) No ativo: circulante, realizável a longo prazo, permanente, dividido em investimentos, imobilizado e diferido;
- b) No passivo: circulante, exigível a longo prazo, resultados de exercícios futuros (REF), Patrimônio Líquido (PL), dividido em capital social, reservas de capital, de reavaliação, de lucros e lucros ou prejuízos acumulados.

Em comparação com a estrutura patrimonial da Lei 2.627, o BP sofreu inúmeras alterações, passando a adotar, segundo Santos, Schmidt e Fernandes (2006), a classificação dos grupos de contas no BP segundo a ordem decrescente do grau de liquidez.

Percebe-se essa aproximação com a escola de contabilidade norte-americana, pois da mesma forma que no Brasil, as contas do BP, segundo o ARB 43 (*Accounting Research Bulletins*), publicado em 1953, apresentado por Schmidt (2000), a classificação das contas do BP deverá ser realizada também seguindo a ordem decrescente do grau de liquidez.

Embora a nova Lei das S.A. tenha representado um grande avanço na década de 70 para o Brasil, a sua revisão, segundo a justificativa do próprio governo brasileiro, aconteceria naturalmente, considerando a nova realidade econômica do país, o processo de globalização das economias mundiais, a abertura global do mercado de capitais, com fluxos de capitais ingressando no país e com empresas brasileiras buscando fontes de financiamento no exterior.

Segundo Almeida (2010), embora a Lei 6.404 tenha se apresentado como um diploma de alta qualidade técnica e de vanguarda para a época em que foi concebido, não acompanhou todas as evoluções e desenvolvimentos da economia e das empresas, tornando-se, em alguns aspectos, incompatível com a realidade vivida no país.

6 ALTERAÇÕES NA LEI 6.404

A primeira grande alteração da Lei nº 6.404 ocorreu em 2007, com a Lei nº 11.638, de 28/12/2007, embora a deliberação a Lei nº 10.303 de 31/10/2001, segundo Santos e Schmidt (2002) já tenha modificado alguns artigos da Lei nº 6.404. O foco dessa alteração foi a criação de mecanismos de proteção para o acionista minoritário.

A Deliberação CVM 488 de 03/10/2005, inicia o processo de convergência da Contabilidade Brasileira para a adoção dos princípios internacionais, tanto que na sua exposição de motivos o legislador justifica a aprovação da deliberação considerando a importância e a necessidade de que as práticas contábeis brasileiras sejam convergentes com as práticas contábeis internacionais, seja em função do aumento da transparência e da segurança nas informações contábeis, seja por possibilitar, a um custo mais baixo, o acesso das empresas nacionais às fontes de financiamento externas. Embora as deliberações da CVM tenham obrigatoriedade apenas para empresas que negociem suas ações em Bolsa, elas passaram a ser parâmetro para as demais entidades brasileiras. Tanto que a deliberação 488 serviu de base para a elaboração da Lei nº 11.638 de 28/12/2007, que realmente impactou significativamente a estrutura das demonstrações contábeis de acordo com a Lei nº 6.404, pois a lei deveria ser aplicada para todas as entidades brasileiras e não apenas para companhias abertas. Segundo Prochalski (2010), a Lei seguiu a tendência convergente de modernização e harmonizou as disposições da lei societária em vigor aos princípios fundamentais e melhores práticas contábeis internacionais. Isso pode ser constatado observando-se a alteração promovida no artigo 1717, § 5º da lei das S.A., determina que as normas expedidas pela CVM deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

A Lei 11.638 determinou que nas sociedades de grande porte, o Ativo Permanente passaria a ser dividido em investimentos, imobilizado,

intangível e diferido. No Ativo Intangível deverão ser classificados os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. Pela primeira vez no Brasil aparece de forma independente um grupo de contas que agrega os ativos intangíveis. Essa Lei também alterou o PL, que passou a ser dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. Com isso, fica vedada a possibilidade de reavaliações espontâneas do ativo imobilizado. Os saldos dessas reservas, segundo a nova determinação, deverão ser realizados de acordo com as regras anteriores, ou estornados até o final do exercício social de 2008. Os ajustes de avaliação patrimonial, que foram instituídos pela Lei nº 11.638, enquanto não computados no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, representam as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado, ou seja, deve-se registrar em contrapartida da conta de ajustes de avaliação patrimonial a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil de valores mobiliários, instrumentos financeiros destinados à negociação e as combinações de negócios. Além dessas modificações, essa Lei não fez mais referência à figura do Lucro Acumulado, pois esse deve ser totalmente distribuído, permanecendo apenas os eventuais prejuízos acumulados.

Praticamente um ano após a publicação da Lei nº 11.638, o governo federal baixou a Medida Provisória nº 449 (03/12/2008). Segundo Santos e Schmidt (2009), a partir da vigência dessa medida, o ativo passa a ser composto pelos grupos de ativos circulantes e não-circulantes, este estruturado pelas contas do ativo realizável a longo prazo, investimento, imobilizado e intangível; o passivo passa a ser composto pelos grupos passivos circulantes e não-circulantes; o PL dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reserva de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

Essa medida provisória alterou significativamente a estrutura do BP, eliminando o Ativo Permanente (que era dividido em investimentos, imobilizado, intangível e diferido) e dentro dos ativos de longo prazo eliminou o Diferido. Os saldos existentes no Ativo Diferido, em 31/12/2008, que não puderem ser alocados a outro grupo de contas, poderão ser mantidos no ativo sob essa classificação até a sua completa amortização. No passivo a principal alteração foi a eliminação do subgrupo de Resultado de Exercícios Futuros. Os saldos existentes no Resultado de Exercícios Futuros, em 31/12/2008, deverão ser reclassificados para o Passivo Não-Circulante em conta representativa de receita diferida. No PL, a principal alteração foi a substituição da avaliação a valor de mercado pela avaliação a valor justo em casos de ajustes de avaliação patrimonial. A Medida Provisória nº 449 foi convertida na Lei nº 11.941 de 27/05/2009.

A Lei nº 11.941, embora tenha assumido as alterações nas estruturas das demonstrações contábeis impostas pela MP nº 449, impôs uma nova regra para a relação contabilidade-imposto de renda. O art. 177, § 2º, determina que as disposições da lei tributária ou de legislação especial que tratam sobre atividade que constitui o objeto de uma companhia que conduzam à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações não eliminam a obrigação de elaborar demonstrações financeiras em consonância com a lei das S.A. e deverão ser alternativamente observadas mediante registro em livros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil; ou no caso da elaboração das demonstrações para fins tributários, na escrituração mercantil, desde que sejam efetuados em seguida lançamentos contábeis adicionais que assegurem a preparação e a divulgação de demonstrações financeiras com observância do disposto legal, devendo ser essas demonstrações auditadas por auditor independente registrado na Comissão de Valores Mobiliários. Essa nova legislação, portanto, faz com que o Brasil inicie a sua desvinculação contábil da legislação tributária, uma vez que as companhias que adotarem critérios fiscais em detrimento dos contábeis deverão proceder a

lançamentos adicionais para que os critérios contábeis prevaleçam sobre os fiscais.

No Brasil, a primeira legislação que tratou dessa relação da contabilidade com a área tributária foi a Lei nº 4.783 de 31/12/1923, que no seu artigo 3º parágrafo 7º, determinava que as declarações dos contribuintes estivessem sujeitas à revisão dos agentes fiscais, não podiam solicitar a exibição de livros de contabilidade, documentos de natureza reservada ou esclarecimentos. Essa proibição foi revogada por meio do Decreto-lei nº 1.168 de 22/03/1939. Esse decreto determina em seu Art. 14 que os peritos e funcionários do imposto de renda, mediante ordem escrita do diretor do Imposto e dos chefes de Seções nos Estados, poderão proceder a exame na escrita comercial dos contribuintes, para verificarem a exatidão de suas declarações e balanços.

Essa atual tendência de preservar a contabilidade brasileira, em detrimento de outros critérios que não contábeis, consolidou-se com a publicação do Pronunciamento nº 26 do CPC, aprovado pela deliberação CVM nº 595 de 15/09/2009.

Antes da publicação do CPC 26, foi aprovado o CPC 1, denominado de Pronunciamento Conceitual Básico, que tem por objetivo apresentar a “Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis e de servir como fonte dos conceitos básicos e fundamentais a serem utilizados na elaboração e na interpretação dos Pronunciamentos Técnicos, bem como na preparação e utilização das Demonstrações Contábeis das entidades comerciais, industriais e outras de negócios” (2010, p.1). Esse Pronunciamento deixa clara a tendência brasileira de adotar os princípios internacionais de contabilidade. Segundo o CPC 1 (2010, p.1) “o documento tomado como fonte para esta Estrutura é o *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, emitido pelo IASB – International Accounting Standards Board, com as mínimas alterações possíveis”.

A partir da publicação desse Pronunciamento, seguiram-se outros que reestruturaram a Contabilidade Brasileira. Dentre esses

Pronunciamentos, o CPC 26 apresenta a estrutura das demonstrações contábeis em correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 1.

O CPC 26 apresentou uma novidade para o grupo dos ativos que foi a discriminação dos ativos biológicos separados dos demais ativos. Ativo biológico, segundo a deliberação 596 de 15/09/2009, que regulamentou o tratamento contábil dos ativos biológicos e dos produtos agrícolas, deverá agregar todos os animais e/ou plantas vivos. Assim, a transformação biológica deverá compreender o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que causarem mudanças qualitativas e quantitativas nos ativos biológicos.

O Brasil, assim, embarca em novo cenário contábil de grandes mudanças, embora impactantes, necessárias para a internacionalização de nossa Contabilidade.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo objetivou a apresentação cronológica da normatização das demonstrações contábeis no Brasil, focado, especialmente na estruturação do BP, durante o período de 1850, com a instituição do primeiro código civil brasileiro, e a publicação do Pronunciamento Técnico 26 aprovado pela deliberação CVM nº 595 de 15/09/2009.

Constata-se que durante essa análise de mais de um século e meio, especialmente do BP, a Contabilidade Brasileira sempre buscou um caminho de atualização e vinculação mundial. No início a influência era nitidamente europeia, como não poderia deixar de ser já que o país era colônia portuguesa, passando por uma forte influência norte-americana após a segunda guerra mundial e, recentemente, voltando-se novamente seu foco para o mundo, com a adoção de práticas contábeis internacionalizadas a partir da adaptação dos IFRS para a realidade brasileira.

Porém, independente do momento vivido, a Contabilidade Brasileira sempre teve uma forte

influência dos interesses governamentais como parâmetro para sua evolução. Esse fato pôde ser observado já no século retrasado, quando da publicação do primeiro CCB, onde foram impostas as primeiras regras exigindo que a Contabilidade exerça um papel de agente fiscalizatório dos atos privados nas empresas. Essa característica de interferência pública na própria evolução da Contabilidade culminou com o Decreto-lei nº 1.168 de 22/03/1939, onde ficou determinado em seu Art. 14 que os peritos e funcionários do governo poderiam proceder a exame na escrita comercial dos contribuintes, para verificar a exatidão de suas declarações e de seus balanços. Essa lei foi o início de uma forte e constante influência do poder público no desenvolvimento da Contabilidade.

A partir desses fatos, a Contabilidade sempre teve seu processo evolutivo atrelado a um interesse governamental, tanto que as próprias deliberações da Comissão de Valores Mobiliários brasileira normalmente apresentaram esse caráter, considerando que essa comissão é uma autarquia federal, sendo administrada por um Presidente e quatro Diretores nomeados pelo Presidente da República.

Percebe-se, hoje, que com a criação do CPC, constituído em função das necessidades de convergência internacional das normas contábeis a da centralização na emissão dessas normas (já que no Brasil são diversas entidades que emitem regras para a Contabilidade), o país poderá entrar numa nova era de evolução contábil. A quebra desse paradigma vinculante da Contabilidade com o poder público já está trazendo efeitos benéficos, tanto que a partir da publicação da Lei nº 11.941 foi criada uma nova regra para a relação contabilidade-imposto de renda. A determinação de que as disposições da lei tributária ou de legislação especial que trata sobre atividade que constitui o objeto de uma companhia que conduzam à utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou à elaboração de outras demonstrações não eliminam a obrigação de elaborar demonstrações financeiras em consonância com a lei das S.A. A Contabilidade Brasileira, portanto, passou a ser novamente um ramo de conhecimento autônomo livre para abarcar novos voos evolutivos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Olavo Pereira de. **Reforma da lei das S.A.** Inovações na proteção dos acionistas minoritários. Disponível em: <<http://www.advogado.adv.br/reformasa.htm>>. Acesso em: 4 mar. 2010.

ASSIS, José Luiz Ferreira da. A influência dos usuários da contabilidade no estabelecimento dos procedimentos e padrões contábeis. **Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v. 9, n. 1, p. 22-40, mar. 1998.

BANCO PAULISTA DO COMÉRCIO S.A. Balanço Patrimonial do Banco Paulista do Comércio S.A. de 1944. Jornal Folha da Manhã, São Paulo, 1944.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 1 (CPC). **Estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=14>>. Acesso em: 8 mar. 2010.

D'AURIA, Francisco. **Estrutura e análise de balanços**. São Paulo: Nacional, 1949.

GERDAU. Balanço Geral da Empresa de Pregos Pontas de Paris de 1901. Porto Alegre, Museu da Empresa Gerdau S.A., 1901.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; RICARDINO FILHO, Álvaro Augusto. A primeira lei das sociedades anônimas no Brasil – lei n 1.083 – 22 de agosto de 1860. São Paulo. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 29, p. 7, maio/ago. 2002.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2007.

REFINARIA ALBERTO PASQUALINE – REFAP. Balanço Patrimonial da Refinaria Alberto Pasqualini S.A. (Refap) de 31 de dezembro de 2004 e 2005- Relatório da Administração. Canoas: Refap, 2006.

PROCHALSKI, Daniel. A lei n. 11.638/2007, a MP 449/2008 e a crise financeira mundial. **Revista Jus Vigilantibus**. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/37623>>. Acesso em: 5 mar. 2010.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; FERNANDES, Luciane Alves. **Introdução à contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo. **Contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo. **Contabilidade societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SILVEIRA, Gustavo A. Bueno da. **Das sociedades anônimas e sua forma organizada**. Unesp, São Paulo. Disponível em: <http://www.franca.unesp.br/Gustavo_Bueno_da_Silveira.pdf>. Acesso em: 4 mar. 2010.

TRENSURB. Balanço Patrimonial de 31 de dezembro de 2009 e 2008. Porto Alegre, Correio do Povo, 10 de março de 2010. p. 19.

Endereço do Autor:

Av. Sertório, 253
Porto Alegre – RS – Brasil
91020-001