

Capítulo 1 – INTRODUÇÃO

1.1 CONCEITOS

A Contabilidade é uma ciência econômica utilizada como instrumento de informação, através da qual passa a se conhecer a estrutura econômico-financeira das entidades (*aziendas*). Ela utiliza metodologia própria para resumir e acumular os dados relacionados com o patrimônio das entidades.

Aziendas = tem um conceito mais amplo que entidades. Compreende também os entes sem fins lucrativos, inclusive o complexo de bens, direitos e obrigações de uma pessoa natural, de um governo.

Vários são os conceitos de Contabilidade, atribuindo-se-lhe, invariavelmente, o condão de ciência. Outrora, quando ainda não sedimentados os princípios que a regem, chamavam-na inclusive de arte. Entretanto, hoje, ela deve ser entendida como ciência, como bem esclarece a RESOLUÇÃO CFC Nº 774, de 16 de dezembro de 1994, que Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade do CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, publicado no Diário Oficial da União em 18 de janeiro de 1995:

1 - A CONTABILIDADE COMO CONHECIMENTO

1.1 - A Contabilidade como Ciência Social

A Contabilidade possui objeto próprio - o Patrimônio das Entidades - e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais.

A Resolução alicerça-se na premissa de que a Contabilidade é uma Ciência Social com plena fundamentação epistemológica. Por consequência, todas as demais classificações - método, conjunto de procedimentos, técnica, sistema, arte, para citarmos as mais correntes - referem-se a simples facetas ou aspectos da Contabilidade, usualmente concernentes à sua aplicação prática, na solução de questões concretas.

Dentro desse contexto, Hilário Franco já a conceituava com os seguintes dizeres:

Contabilidade é a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a interpretação dos fatos nele ocorridos, com o fim de oferecer informações sobre sua composição e variação, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Por seu turno, o primeiro congresso brasileiro de Contabilidade, ocorrido no Rio de Janeiro, em 1924, definiu o que se chama de conceito oficial de Contabilidade:

A Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativos à administração econômica.

Na tentativa de entender esse conceito de Contabilidade, vamos decompô-lo nos seus núcleos verbais que são: registrar, controlar e orientar. Atribuindo-lhes a devida função, teremos a aplicação dos próprios objetivos da Contabilidade. Assim, as funções de registro, controle e orientação/informação podem ser detalhadas da seguinte forma:

REGISTRO ⇒ Para que haja o controle e a orientação, os fatos devem ser evidenciados por algum meio, e o meio utilizado em Contabilidade é o registro daqueles fatos. O

registro é efetuado segundo um método universalmente conhecido como “**método das partidas dobradas**”.

CONTROLE ⇒ A função controle é de suma importância, haja vista a necessidade da salvaguarda de ativos, principalmente em se tratando de entidades comerciais, que estão em constante competição para conquista de mercado.

O controle visa, também, ao acompanhamento do planejamento, pois não bastam bons planos se no momento da execução abandonam-se todos os critérios científicos empregados na sua elaboração, sendo necessário um controle rigoroso para a sua eficaz execução.

ORIENTAÇÃO ⇒ Através dos relatórios contábeis é comunicada a situação da entidade que, utilizados adequadamente, servirão de parâmetros (orientação) para um criterioso e adequado planejamento, bem como verificar e acompanhar se o que foi planejado está sendo executado, e se as metas traçadas estão sendo atingidas.

Poder-se-ia dizer que temos aí toda a essência da Contabilidade, isto é, os meios e os fins, pois o fim da Contabilidade, como já foi noticiado, é a prestação de informações úteis, e, estas, só serão possíveis mediante registros e controles permanentes que possam evidenciar as mutações patrimoniais, tanto as qualitativas, quanto as quantitativas.

1.2 OBJETO

O objeto da Contabilidade é o PATRIMÔNIO das AZIENDAS (entidades), sejam elas com ou sem fins lucrativos. Por Patrimônio entende-se o conjunto de **bens, direitos e obrigações** de uma entidade, ou seja, os elementos e/ou meios necessários à existência e à consecução das suas finalidades.

1.3 FINALIDADE

Com muita propriedade, acerca do assunto, Sérgio de Iudicibus manifesta o seu conhecimento dizendo que: “o objetivo da contabilidade repousa mais na construção de um ‘arquivo básico de informação contábil,’ que possa ser utilizado, de forma flexível, por vários tipos de usuários, cada um com ênfases diferentes neste ou naquele tipo de informação, neste ou naquele princípio de avaliação, porém extraídos todos os informes do arquivo básico ou ‘data-base’ estabelecido pela contabilidade, embora alguns requerendo ‘tratamento’ prévio especial da Contabilidade Gerencial”.

Assim, de forma resumida e objetiva, podemos dizer que a finalidade/objetivo da Contabilidade é fornecer informações de cunho econômico-administrativo aos mais diversos usuários. Por isso, essas informações devem ser as mais amplas possíveis, evidenciando todos os aspectos relevantes, tanto quantitativos quanto qualitativos, que possam interferir no patrimônio das entidades (*aziendas*).

Diante de tais objetivos, não encontramos óbice para concluir que a contabilidade é tão remota quanto é a existência do homem pensante na face da terra, pois a necessidade de informações/evidenciações acerca das existências sempre se fez presente na vida humana.

Através do controle do patrimônio (FUNÇÃO ADMINISTRATIVA) e apuração do rédito (ou resultado) das *aziendas* (FUNÇÃO ECONÔMICA), presta informações às pessoas que tenham interesse em avaliar a situação patrimonial e o desempenho destas entidades. Podemos citar também como finalidades (objetivos) da Contabilidade:

- conhecer as fontes de financiamento e as aplicações de recursos existentes;

- permitir que os fatos ocorridos sejam corretamente interpretados, tenham eles afetado qualitativa ou quantitativamente o patrimônio;
- auxiliar na tomada de decisões.

1.4 CAMPO DE APLICAÇÃO

São as *aziendas*.

1.5 USUÁRIOS

São as pessoas (físicas ou jurídicas) interessadas nas informações prestadas pela Contabilidade, dentre elas:

- a) a pessoa física cujo patrimônio esteja sendo contabilizado;
- b) os acionistas, sócios ou proprietários de pessoas jurídicas;
- c) administradores de pessoas jurídicas;
- d) financiadores de recursos (credores) – interessam-se pelo fluxo financeiro do tomador de recursos e também pelas garantias oferecidas;
- e) governo – com base na contabilidade das empresas impõe tributação às mesmas e realiza análise global da economia do país;
- f) concorrentes;
- g) especuladores.

1.6 TÉCNICAS CONTÁBEIS

Para a perfeita aplicação das funções de registrar, controlar e orientar, a Contabilidade se vale de técnicas, que são os conhecimentos práticos da ciência contábil. Técnica contábil é, portanto, a aplicação prática da ciência - CONTABILIDADE -, que são expressas em número de quatro: **escrituração, demonstrações contábeis, análise de balanço e auditoria.**

1.6.1. ESCRITURAÇÃO: É o registro dos fatos (pelo método das partidas dobradas) que influenciam o patrimônio de uma entidade e deve ser feito em ordem cronológica (dia, mês e ano) e em grupos de fatos homogêneos de modo que possam identificar um determinado componente patrimonial.

Deve-se observar, **sempre**, por ocasião dos registros, os princípios fundamentais de contabilidade, pois só assim, estaremos diante da Contabilidade concebida cientificamente.

Por pertinente, ressalte-se que a técnica é gênero da qual o método é espécie. Assim, a técnica é a escrituração que é posta em prática pelo método das partidas dobradas.

Partida, em Contabilidade, na definição de Antônio Lopes de Sá é o "registro de um fato ou de vários fatos patrimoniais em forma contábil, caracterizando-se a conta, o histórico, os valores e a data em que se verificou o fato.

A partida pode assumir formas diferentes e obedecer a critérios diferentes.

A partida é o registro em forma contábil propriamente dito."

1.6.2. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: São os relatórios, organizados sinteticamente, onde se resumem as informações contábeis de forma metódica, atendendo cada um a uma finalidade específica. As demonstrações contábeis, segundo a Lei n.º 6.404/1976 (Lei das S/As), são o **balanço patrimonial, demonstrativo do resultado do exercício, demonstrativo dos lucros ou prejuízos acumulados e demonstrativo das origens e aplicações de recursos.**

Há outros demonstrativos, que, no entanto, nos concursos públicos não são exigidos, pois os concursos se restringem à aplicação da Lei das S/As, no que concerne às demonstrações contábeis.

Os demonstrativos são organizados de forma sintética, pois representam, em sua essência, um resumo da escrituração contábil.

1.6.3. AUDITORIA: É a técnica contábil que tem por objetivo a verificação ou revisão de registros, demonstrações e procedimentos adotados para a escrituração, visando avaliar a adequação e a veracidade das situações memorizadas e expostas. É, hoje, um exame sistemático, racional, organizado metodologicamente, para produzir opiniões sobre as situações patrimoniais, financeiras, de resultado, de produtividade, de risco, de legalidade, de economicidade, de eficácia, em suma, de todos os aspectos da vida patrimonial, essa definição é da autoria de Antônio Lopes de Sá.

1.6.4. ANÁLISE DE BALANÇO: É técnica que se utiliza de métodos e processos científicos (estatísticos) na decomposição, comparação e interpretação do conteúdo das demonstrações contábeis, para a obtenção de informações analíticas. Veja-se que a análise não se limita ao Balanço Patrimonial, estendendo-se às outras demonstrações contábeis.

É oportuno que se chame atenção ao fato de que a Auditoria e a Análise de Balanços serem, também, especializações da Contabilidade.

Capítulo 2 - A EQUAÇÃO PATRIMONIAL

2.1 O PATRIMÔNIO

A Contabilidade possui objeto próprio - O PATRIMÔNIO DAS ENTIDADES - por esta razão constitui-se numa ciência social com plena fundamentação epistemológica, ou seja, possui seus próprios princípios. Assim sendo, as demais classificações que se queiram atribuir à Contabilidade - como método, técnica, arte - são apenas alguns aspectos da Contabilidade concernente à sua aplicação prática a casos concretos.

A principal finalidade da Contabilidade é registrar a movimentação do patrimônio de uma entidade, quer qualitativa ou quantitativamente, a fim de fornecer informações úteis aos usuários e interessados.

O patrimônio se movimenta em função dos acontecimentos que ocorrem diariamente como as compras, as vendas, os pagamentos, os recebimentos etc.

Registrando tais acontecimentos, a Contabilidade poderá fornecer informações sobre a situação do patrimônio.

2.2 CONCEITO

A melhor conceituação de Patrimônio é aquela formulada pelo Conselho Federal de Contabilidade por meio da Resolução CFC n.º 774, de 16 de dezembro de 1994, publicado no DOU de 18 de janeiro de 1995, que aprova o apêndice à Resolução CFC n.º 750, de 29 de dezembro de 1993, pela qual são aprovados os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Da análise do ato normativo, conclui-se que o patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações para com terceiros, vinculados a uma entidade (pessoa física, sociedade, empresa ou instituição de qualquer natureza) que tenha ou não fins lucrativos e independentemente de sua finalidade.

O patrimônio das Entidades é autônomo em relação aos demais patrimônios, podendo a entidade dispor dele, livremente dentro do ordenamento jurídico e racionalidade econômica e administrativa.

Há outras ciências que têm como seu objeto o patrimônio, porém à Contabilidade este interessa sob o aspecto **qualitativo** e **quantitativo**.

Qualitativamente o patrimônio é analisado pela natureza de seus elementos, como caixa, valores a receber e a pagar expressos monetariamente (moeda), máquinas, estoques de materiais ou mercadorias, participações societárias etc. Mas, interessa à Contabilidade a particularização e a individualização de cada componente, devendo-se decompor os termos coletivos como máquinas, por exemplo, pois é objeto da Contabilidade o acompanhamento individual de cada um dos componentes de elementos coletivos. Assim dentro do elemento máquinas podemos ter a máquina X, e esta terá um acompanhamento de sua evolução contábil, enquanto fizer parte do patrimônio da Entidade com valor econômico mesmo que venha a ser, contabilmente, depreciada integralmente.

Já o aspecto **quantitativo** refere-se à expressão dos componentes patrimoniais em termos de valores econômicos ou monetários. Aqui cabe uma ressalva, pois pode um determinado bem não representar valor econômico para uma determinada entidade e ser extremamente útil a outra, decorrendo um certo subjetivismo quanto a o que chamamos de valor, que em última análise é uma avaliação intrínseca a cada Entidade.

De uma maneira geral, o que interessa às entidades é o aspecto valorativo ou monetário e ainda de modo que os bens possam servir de meio a consecução dos objetivos sociais, quer diretamente, quer por meio de investimentos, quando então produzirão resultados acessórios.

Dessa forma, se a entidade, trocar mercadorias por dinheiro, houve apenas uma variação qualitativa no Patrimônio, mas se desta troca resultar uma diferença (lucro ou prejuízo) a variação terá sido qualitativa e quantitativa.

Ressalte-se que tanto as variações qualitativas quanto as quantitativas devem ser registradas pela contabilidade.

PATRIMÔNIO

ASPECTO QUALITATIVO → COMPONENTES

ASPECTO QUANTITATIVO → EXPRESSÃO MONETÁRIA

O entendimento do que seja aspecto qualitativo e quantitativo, para provas de concursos, começa a ter relevância no momento em que nos deparamos diante dos fatos contábeis, pois a partir da análise do aspecto patrimonial podemos definir se em dado fato contábil ocorreu uma receita, uma despesa, ou ambas ou, ainda, uma mera permuta entre elementos patrimoniais, vale dizer, houve apenas uma variação patrimonial qualitativa. O assunto fatos contábeis terá o devido destaque, noutro capítulo, de nosso estudo.

2.3 REPRESENTAÇÃO GRÁFICA DO PATRIMÔNIO.

Conforme já vimos em tópico anterior, a Contabilidade alcança seus objetivos utilizando-se de técnicas (meios). A escrituração é a técnica que visa a evidenciar de todos os fatos contábeis. Para fazermos a escrituração nos valem do método das partidas dobradas, o que consiste em fazer o lançamento contábil de forma dupla. Decorre desse método que a todo débito corresponde um crédito de igual valor, a toda origem corresponde uma aplicação de igual valor. Assim, a

qualquer momento teremos a satisfação das seguintes equações: débitos = créditos; aplicações = origens.

O patrimônio, como já exaustivamente visto, é o conjunto de bens, direitos e obrigações. Ao conjunto dos bens e direitos, que representa, em tese, a parte positiva chamamos de **ATIVO**. Às obrigações, que representam, teoricamente, a parte negativa, chamamos de **PASSIVO**.

Esses componentes patrimoniais são dispostos no Balanço Patrimonial, de forma simplificada, num gráfico em forma de "T", como segue:

PATRIMÔNIO	
BENS	OBRIGAÇÕES EXIGÍVEIS
+	
DIREITOS	

PATRIMÔNIO	
ATIVO	PASSIVO

Deve-se gravar, por enquanto, que os bens e direitos figuram no lado esquerdo e as obrigações no lado direito do gráfico. As despesas e receitas (que alteram o Patrimônio Líquido) não figuram no patrimônio (Balanço Patrimonial) em espécie, mas são incorporados a este via Patrimônio Líquido à conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados ou Reservas de lucros. Podemos inferir, desta forma, que as receitas e despesas são "contas" do Patrimônio Líquido. É o que defende a teoria materialista, por exemplo. No entanto, a Contabilidade contemporânea adota a teoria Patrimonialista, na qual essas contas (receitas e despesas) devem ser classificadas como contas de resultado, integrando o patrimônio somente pelas contas que simbolizam o seu resultado, como as contas de lucros na forma acumulada ou reservas.

Por pertinente, vale dizer que as contas de resultado são demonstradas no Demonstrativo do Resultado do Exercício (DEREX).

2.4 COMPONENTES PATRIMONIAIS

A Contabilidade atribui um nome a cada um dos lados do gráfico, em forma de T, chamando de ATIVO o conjunto de direitos e bens, que formam o conjunto de elementos "positivos" da entidade, situados no lado esquerdo do gráfico, são também chamados de "aplicações" dos recursos.

Ao lado direito do gráfico chamamos de PASSIVO, que é o conjunto composto pelas obrigações, que formam o grupo de elementos "negativos" da entidade e representam as "origens" de recursos aplicados no Ativo.

"Positivo" ou "negativo" porque em última análise uma obrigação não é uma situação muito confortável, ao passo que um bem ou direito é mais confortável, mas isso só em tese, pois muitas vezes conseguir-se financiamentos externos pode ser muito produtivo à entidade.

Do lado direito também aparece um outro grupo de elementos, chamado de PATRIMÔNIO LÍQUIDO, correspondendo exatamente à diferença entre ATIVO e PASSIVO, chamado também de Investimento Próprio por alguns autores ou Capital Próprio e até mesmo de Situação Líquida.

PATRIMÔNIO	
ATIVO	PASSIVO
BENS	OBRIGAÇÕES
DIREITOS	PATRIMÔNIO LÍQUIDO

2.5 EQUAÇÃO PATRIMONIAL

O patrimônio líquido é conhecido como sendo o Ativo (-) o Passivo e recebe também as denominações de Situação Líquida ou Capital Próprio ou ainda por alguns autores como Investimento Próprio, por representar a parte do patrimônio que efetivamente pertence à Entidade, pois o restante dos bens e direitos estará comprometido por obrigações com terceiros, chamando-se a estes de "bens de terceiros" ou Capital de Terceiros.

Quando falamos em equação, matematicamente e também em Contabilidade, estamos nos referindo a uma igualdade, e esta igualdade sempre ocorrerá quando os lançamentos contábeis forem efetuados de forma correta dentro do método das partidas dobradas. Assim sendo, temos que os bens, direitos e obrigações, aliados ao patrimônio líquido devem satisfazer a equação apresentada a seguir:

$$\text{Patrimônio Líquido} = \text{Bens} + \text{Direitos (-) Obrigações}$$

ou

$$\text{PL} = \text{ATIVO} - \text{PASSIVO}$$

ou

$$\text{ATIVO} = \text{PASSIVO} + \text{PL}$$

Da análise da equação patrimonial, conclui-se que esta pode apresentar três situações possíveis:

1ª Situação:

Ativo (bens + direitos) é maior que o Passivo (obrigações), e como o Patrimônio Líquido é Ativo (-) Passivo, teremos um Patrimônio Líquido positivo, ou Situação Líquida positiva.

Esta situação pode ser representada da seguinte forma:

De forma simplificada esta situação é representada da seguinte

PATRIMÔNIO			
Caixa	100,00	Fornecedores	100,00
Bancos	200,00	Impostos a pagar	50,00
Mercadorias	200,00	Salários a pagar	50,00
Imóveis	600,00	Capital Social	600,00
Móveis/utensílios	100,00	Lucros Acum.	400,00
Total	1.200,00	Total	1.200,00

maneira:

A	P	A = P + PL
	PL	
ou		
A	PL	A = SL

Para esta situação diz-se Situação Líquida positiva, sendo $A > P$, com $PL > 0$, esta é a situação desejada para qualquer entidade, ou seja: o Patrimônio Líquido assumir saldo credor para satisfazer a igualdade: $A - P - PL = 0$. No caso de o PL ser igual ao Ativo, ocorre a inexistência de obrigações ou participação de Capitais de Terceiros, uma característica encontrada, normalmente, no início da atividade das entidades.

2ª Situação:

Quando o Ativo é menor que o Passivo, gerando um Patrimônio Líquido ou Situação Líquida ou Capital Próprio Negativo.

A	P	A + PL = P	A + SL = P
PL			

Nota-se que nesta situação o PL assume as características do Ativo, com saldo devedor. Esta situação caracteriza a inexistência de capital próprio conhecida como **Passivo a Descoberto** e no Balanço Patrimonial ela pode estar representada pela conta Prejuízos Acumulados.

Para que ocorra passivo a descoberto, a conta PREJUÍZOS ACUMULADOS deve ser, necessariamente, maior que as demais contas que compõem o PL que não sejam retificadoras. A conta Prejuízos Acumulados se constitui numa conta retificadora de PL e conforme a Lei n.º 6.404/76, deve figurar no grupo do Patrimônio Líquido, sendo portanto a situação acima apresentada um mero recurso didático.

Mas fique atento, pois já houve prova de concurso em que foi exigida a forma acima representada, guiando-se o examinador meramente pela natureza dos saldos das contas.

Podemos ter, também, a situação em que o $PL = P$, havendo a inexistência de bens e direitos, ou seja, $A = 0$. Essa hipótese caracteriza a pior situação (relativa) possível, pois o passivo está 100% a descoberto. Assim, se no próximo concurso nos for apresentada uma situação em que o patrimônio líquido é igual ao passivo, devemos ter muito cuidado para responder, pois pode representar que não há ativo, dando a conotação de o passivo ser o próprio patrimônio líquido, o que constitui a pior situação patrimonial possível. Vale dizer, o passivo exigível representa o Prejuízo Acumulado.

3ª Situação:

Quando o Passivo for igual ao Ativo, teremos caracterizada a inexistência de Capital Próprio ou a situação líquida nula.

A	P	A = P
---	---	-------

Resumindo, Temos:

1ª Situação

- a) $A > P$ → Situação Líquida Positiva ou Superavitária.
b) $A = SL$ → Situação Líquida positiva sem obrigações

2ª Situação

$A < P$ → Situação Líquida Negativa "passivo a descoberto"

$A = 0$ → $P = SL$ → Pior situação possível

3ª Situação

$A = P$ → Situação Líquida Nula

O Patrimônio Líquido é composto por apenas três elementos básicos:

- Capital;
- Reservas;
- Lucros ou prejuízos acumulados.

O Capital, como já definido, representa a importância que os sócios ou acionistas entregaram a sociedade, bem como as importâncias geradas por esta entidade e que esteja formalmente incorporada.

Lucros ou Prejuízos Acumulados representam o resultado da própria evolução da entidade.

As Reservas podem ser de capital, de lucros ou de reavaliação de bens do ativo.

2.6 O PATRIMÔNIO NO BALANÇO PATRIMONIAL – NOÇÕES PRELIMINARES

Um dos princípios fundamentais de Contabilidade é o Princípio da Entidade.

Com base neste princípio a Contabilidade deve tratar a pessoa jurídica (empresa) distintamente das pessoas físicas e/ou jurídicas dos proprietários. A Contabilidade, nos exemplos a seguir, é feita para a entidade e não para os seus proprietários; portanto, todo o estudo que faremos será voltado para os interesses da entidade como distinta de seus proprietários, muito embora, o que for útil para a empresa, usualmente, será útil para os seus sócios ou acionistas.

O balanço patrimonial é um dos mais importantes demonstrativos contábeis, através do qual podemos identificar, em um determinado momento, a situação patrimonial e financeira de uma pessoa jurídica. Nesta peça contábil é que se evidencia o ativo, o passivo, o resultado de exercícios futuros e o patrimônio líquido.

A seguir, um exemplo de um balanço bem simplificado.

2.7 ESTRUTURA BÁSICA CONFORME A LEI Nº 6.404/76

Embora este capítulo tenha por objetivo fornecer conceitos básicos e introdutórios, entendemos oportuno, desde já, apresentar a estrutura do Balanço Patrimonial segundo a Lei n.º 6.404/1976, para que nós nos familiarizemos com a estrutura legal do balanço patrimonial, pois todos os concursos públicos exigem esse conhecimento, e nada melhor que

FALIDOS & ASSOCIADOS S.A.			
BALANÇO PATRIMONIAL EM 31/12/20X0			
ATIVO		PASSIVO	
Caixa	2.000,00	Títulos a Pagar	7.000,00
Bancos	1.600,00	Obrigações a Pagar	3.600,00
Duplic. a Receber	6.000,00		
Imóveis	3.400,00	Patrimônio Líquido	
Veículos	1.000,00	Capital	8.000,00
Mercadorias	6.000,00	Lucros	1.400,00
TOTAL	20.000,00	TOTAL	20.000,00

começar desde já a usar os conceitos legais do balanço patrimonial.

Balanço Patrimonial encerrado em 31.12.19X1, da Empresa ALPHA	
1. ATIVO	2. PASSIVO
1.1 Ativo circulante	2.1 Passivo circulante
1.1.1 Disponibilidades	2.2 Passivo Exigível a Longo Prazo
1.1.2 Direitos realizáveis durante o exercício social subsequente	2.3 Resultado de Exercícios Futuros
1.1.3 Despesas do exercício seguinte	2.4 PATRIMÔNIO LÍQUIDO
1.2 Ativo Realizável a Longo Prazo	2.4.1 Capital Social
1.3 Ativo Permanente	(-) Capital a Integralizar
1.3.1 Investimentos	2.4.2 Reservas de Capital
1.3.2 Imobilizado	2.4.3 Reservas de Lucros
1.3.2 Diferido	2.4.4 Reserva de Reavaliação
	2.4.5 Lucros ou Prejuízos Acumulados

Para que cheguemos, efetivamente, a esta estrutura é necessário que estudemos as técnicas, os métodos e os princípios próprios da Contabilidade, sem no entanto perder de vista a legislação fiscal e comercial.

2.8 ATIVO REAL

Conjunto de bens e direitos suscetíveis de venda ou de realização (em dinheiro), ou, ainda, transformáveis na forma mais líquida ou que constituem esta própria forma. Desta forma excluem-se do Ativo aquelas compensações ainda não efetivamente realizáveis, tais como despesas do exercício seguinte ou despesas pré-operacionais.

2.9 ATIVO FIXO

É a parte do Ativo que está representado pelos bens de uso, vale dizer, o ativo imobilizado. Normalmente são de liquidez muito baixa, pois bens do imobilizado podem ser muito úteis a determinadas empresas, as do mesmo ramo de atividade, mas muito pouco úteis para as demais empresas. O ativo fixo abarca as contas representativas de bens móveis e imóveis como máquinas e equipamentos, prédios, marcas e patentes, entre outros. As empresas industriais possuem, de modo geral, ativo fixo mais elevado do que empresas comerciais, o que leva a concluir que em termos relativos essas empresas têm um percentual maior de seu capital aplicado no Ativo Permanente, como também é chamado. Esse ativo é, ainda, chamado por alguns autores de ativo de raiz.

2.10 DIREITOS – UM APROFUNDAMENTO NECESSÁRIO

Os direitos representam créditos da entidade para com terceiros. Representam bens da entidade que se encontram na posse de terceiras pessoas, quer por financiamento, originando os créditos de financiamento, quer por atividades inerentes ao funcionamento da entidade, ocasionando os créditos de funcionamento.

2.10.1 - Créditos de Financiamento — São os direitos da empresa derivados de operações de empréstimos. Constituem, de forma geral, operações anormais, por isso, são classificados a longo prazo, salvo nas empresas que operam no mercado financeiro como instituições financeiras, nas quais essas operações são normais.

2.10.2 - Créditos de Funcionamento — Representam os direitos advindos de operações normais das entidades comerciais, como, por exemplo, as vendas a prazo. Geralmente são encontrados no Ativo Circulante, sendo assim de curto prazo. Podem, entretanto, aparecer no Ativo Realizável a Longo Prazo, conforme a empresa vende ou não com prazo de recebimento superior ao final do exercício social seguinte.

2.11 OBRIGAÇÕES

Obrigações representam dívidas ou débitos da empresa para com terceiros, quer por aquisição de empréstimos financeiros, quando os denominamos de débitos de financiamento, ou por débitos decorrentes das atividades normais da empresa, quando são chamados de débitos de funcionamento.

2.11.1 - Débitos de Financiamento — Representa o passivo exigível advindo da contratação de empréstimos financeiros e surgem em situações anormais às atividades da entidade. As situações que normalmente ensejam dívidas dessa natureza são a assunção de hipotecas, empréstimos bancários, desconto de títulos etc.

2.11.2 - Débitos de Funcionamento — São as dívidas da entidade decorrentes de operações normais de sua gestão, pois representam operações de troca e não o ingresso de valores financeiros. Representa esse débito as aquisições a prazo de mercadorias, tributos, salários e outros bens que são necessários ao funcionamento normal da entidade. Geralmente são classificados no Passivo circulante, no entanto podem aparecer também no Passivo Exigível a Longo Prazo.

2.11.3 – Passivo Real – É o valor do Passivo Circulante e do Passivo Exigível a Longo Prazo.

2.12 PATRIMÔNIO BRUTO

Chama-se Patrimônio Bruto ao conjunto de bens e direitos, vale dizer, ao próprio ativo total. Como o ativo total é igual ao passivo total, pode-se dizer que o passivo total é, também, igual ao patrimônio bruto.

2.13 RESULTADO (RÉDITO)

É o resultado produzido pelos componentes patrimoniais e que traz alterações ao estado inicial do capital, podendo ser, portanto, positivo (lucro) ou negativo (prejuízo).

Assim, rédito é a variação positiva ou negativa, expressa em termos de moeda, que a entidade suportou no seu capital, em dado exercício, por efeito da gestão.

A função econômica da Contabilidade é apurar o resultado que uma entidade (*azienda*) obteve em um determinado período. Este resultado é obtido pela diferença entre as receitas e as despesas do período. Assim:

$$\text{RESULTADO(RES)} = \text{RECEITAS(R)} - \text{DESPESAS (D)}$$

R > D	RES > 0	LUCRO
R < D	RES < 0	PREJUÍZO
R = D	RES = 0	NULO

RECEITAS = são os ingressos de elementos para o Ativo, sejam de disponibilidades ou de direitos, geralmente correspondentes a um esforço produtivo da empresa, ou ainda diminuição de obrigações com terceiros. Provocam aumento da Situação Líquida. Ex: Recebimento pela prestação de um serviço, pela venda de mercadorias, perdão de dívida.

DESPESAS = são gastos incorridos para a obtenção de receitas. Podem diminuir o Ativo ou aumentar o Passivo Exigível, mas sempre reduzem a Situação Líquida ou Patrimônio Líquido. Ex: Pagamento de salários, aluguéis, impostos.

2.14 EXERCÍCIO SOCIAL

Também chamado de período administrativo ou período contábil, representa o período de tempo em que, ao seu final, a direção da entidade elaborará e divulgará os relatórios contábeis. Este período poderá coincidir ou não com o ano civil, conforme dispuser em seus estatutos e pela observância da legislação fiscal.

A Lei das S.As. estabelece em seu art. 175, que o exercício social terá a duração de 1 ano e ao cabo deste, a diretoria fará elaborar as demonstrações financeiras (contábeis):

Art. 175. O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.

Parágrafo único. Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa.

SEÇÃO II

Demonstrações Financeiras

Disposições Gerais

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

Isso, entretanto, não impede que as empresas elaborem demonstrativos mensais, trimestrais ou semestrais para melhor atender as suas necessidades gerenciais e as exigências do fisco. Portanto, não devemos confundir a legislação societária com a legislação fiscal. O objetivo deste trabalho é expor a legislação societária, se bem que, por vezes, se faz necessária a referência, a título ilustrativo, à legislação fiscal.

2.15 PERÍODO CONTÁBIL E OS REGIMES DE COMPETÊNCIA E DE CAIXA

Para o Fisco Federal (Receita e INSS), o que importa é o período de apuração do tributo, que poderá ser mensal, trimestral ou anual, conforme a situação do contribuinte. Segundo a Lei nº 8.541/92, o período contábil da empresa

pode, perfeitamente, ser diferente do período-base do imposto sobre a renda. Porém, o mais usual, é o empresário fazer coincidir o período de apuração contábil com o período de apuração dos tributos pelo seu próprio interesse e comodidade.

Não devemos, entretanto, confundir período de apuração do tributo, que poderá ser mensal, trimestral ou anual, com período de pagamento. O pagamento do imposto sobre a renda pessoa jurídica pode ser mensal ou trimestral, conforme o critério utilizado (lucro estimado, presumido ou real), e as contribuições previdenciárias, parte patronal, são devidas mensalmente, tomando por base a folha de salários.

PERÍODO CONTÁBIL: O período de existência de uma entidade deve estar, sempre, previsto nos atos constitutivos. O mais comum, entretanto, é que a pessoa jurídica tenha duração ilimitada. Porém, dependendo da atividade a ser explorada, algumas aziendas têm sua existência predeterminada.

O resultado exato de uma empresa comercial, portanto, somente poderá ser apurado no final de sua vida, após a venda de todo seu ativo e o pagamento de suas obrigações para com terceiros (passivo). O resultado do empreendimento, durante a sua existência, será medido pela diferença entre o patrimônio líquido apurado, no final da sua vida, e o patrimônio líquido inicial, o da constituição.

No entanto, os acionistas ou sócios e o governo precisam saber como está indo o empreendimento. Os primeiros, para verificar o retorno do capital investido para, se for o caso, tomar decisões para correção ou redefinição de rumos da entidade. O segundo, para poder cobrar os tributos devidos. Em função desses interesses, o resultado das operações desenvolvidas pela empresa, deve ser informado em intervalos regulares de tempo. Podendo ser anual, semestral, trimestral ou mensal.

Assim, a Contabilidade registra e resume todas as mudanças no patrimônio líquido que ocorrem durante o período escolhido e apresenta o resultado obtido.

O período contábil determinado pelos acionistas/sócios, no contrato social ou estatuto, pode ser de um ano ou de intervalos menores. Apesar de a Lei n.º 6.404, nos dizer, pelo art. 175, que o exercício social terá a duração de 1 (um) ano, ela nos quis dizer que no máximo um ano.

REGIME DE COMPETÊNCIA: Decorre do princípio da competência. Por este regime devemos reconhecer as receitas e despesas no exercício em que ocorrerem seus fatos geradores, independentemente do pagamento ou do recebimento. As entidades com fins lucrativos são obrigadas a adotar este regime na apuração de seus resultados e no adequado reconhecimento das receitas e despesas.

Assim, as obrigações, como salários a pagar, aluguéis a pagar etc. e os direitos, como juros a vencer, seguros a vencer etc., quando aparecem no balanço patrimonial são decorrentes da correta aplicação do princípio da competência.

A função econômica da Contabilidade é apurar o resultado (rédito) e o método universalmente aceito (partidas dobradas), utiliza o regime de competência. No Brasil, a lei comercial (Lei n.º 6.404/76) e a lei fiscal (Decreto-Lei n.º 1.598/77) o adotam. O Conselho Federal de Contabilidade o consagrou como Princípio Fundamental de Contabilidade. Esse princípio consiste em que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente, quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Dessa forma, realiza-se uma receita por meio de uma venda a prazo e, por outro lado, reconhece-se uma despesa pela assunção de uma obrigação (salários a pagar), vale dizer, a Contabilidade deve reconhecer as receitas e as despesas por ocasião da ocorrência dos respectivos fatos geradores, sendo relevantes o recebimento e o pagamento.

REGIME DE CAIXA: O regime de caixa é uma forma simplificada de Contabilidade. As regras básicas, para a contabilização por esse regime, são:

— a receita será contabilizada no momento do seu recebimento, e somente nesse momento, ou seja, quando entrar o dinheiro no Caixa (encaixe);

— a despesa será contabilizada no momento do pagamento, ou seja, quando da efetiva saída de dinheiro do Caixa (desembolso).

No Brasil, a Contabilidade das pessoas jurídicas, não públicas, deve, por disposição do Código Comercial e da Lei n.º 6.404/76, adotar o regime de competência.

Porém, a Contabilidade Pública utiliza um regime misto, ou seja, o regime de competência para a despesa e o de caixa para as receitas.

Restringe-se, portanto, o uso do regime de caixa às pessoas físicas e a determinadas circunstâncias fiscais, para as pessoas jurídicas.

Resumindo, temos regime de caixa quando, na apuração do resultado do exercício (rédito), leva-se em consideração apenas os valores efetivamente recebidos ou pagos no período. É o regime utilizado pelas pessoas físicas, em que as receitas se confundem com os recebimentos e as despesas com pagamentos.

Capítulo 3 - O ESTUDO DO CAPITAL

3.1 DISPOSIÇÕES NA LEI Nº 6.404/76

Em face do conteúdo de diversas provas sobre o assunto, especialmente as elaboradas pelo CESPE/Unb, é conveniente que se estude o que dispõe a Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre capital social, sua formação e alteração. É bem verdade que o dispositivo é aplicável às sociedades anônimas, mas é justamente nesse enfoque que são elaboradas as questões de prova. Ademais, a legislação que regulamenta as Sociedades por Quotas, as limitadas, estabelece que se aplica a elas, de forma subsidiária, a Lei das S.As. Desta forma, vamos à análise da Lei.

No art. 1º, a referida lei estabelece que a companhia ou sociedade anônima terá o capital dividido em ações, bem como estabelece a responsabilidade dos acionistas ou sócios desse tipo de sociedade comercial, que está limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas. Vale dizer, o acionista que, não dispondo de poder de gerência, responde perante a sociedade e terceiros pelo valor de suas ações. Quando estas estiverem totalmente integralizadas, ele não possui nenhuma responsabilidade adicional.

No art. 5º, a lei determina que o estatuto da companhia fixará o valor do capital social, que deverá ser expresso em moeda nacional, e a sua expressão monetária deverá ser corrigida anualmente. O art. 6º, por seu turno, estabelece restrições à alteração do capital social, cujas modificações devem observar o disposto na Lei das S.As. e ao que dispuserem os estatutos a respeito.

A formação do capital social está disciplinada nos arts. 7º ao 10 da lei, que, pela sua relevância, serão a seguir transcritos.

Art. 7º O capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro.

Avaliação

Art. 8º A avaliação dos bens será feita por **3 (três) peritos** ou por **empresa especializada**, nomeados em assembléia-geral dos subscritores, convocada pela imprensa e presidida por um dos fundadores, instalando-se em primeira convocação com a presença de subscritores que representem metade, pelo menos, do capital social, e em segunda convocação com qualquer número.

§ 1º Os peritos ou a empresa avaliadora deverão apresentar laudo fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruído com os documentos relativos aos bens avaliados, e estarão presentes à assembléia que conhecer do laudo, a fim de prestarem as informações que lhes forem solicitadas.

§ 2º Se o subscritor aceitar o valor aprovado pela assembléia, os bens incorporar-se-ão ao patrimônio da companhia, competindo aos primeiros diretores cumprir as formalidades necessárias à respectiva transmissão.

§ 3º Se a assembléia não aprovar a avaliação, ou o subscritor não aceitar a avaliação aprovada, ficará sem efeito o projeto de constituição da companhia.

§ 4º Os bens não poderão ser incorporados ao patrimônio da companhia por valor acima do que lhes tiver dado o subscritor.

§ 5º Aplica-se à assembléia referida neste artigo o disposto nos §§ 1º e 2º do artigo 115.

§ 6º Os avaliadores e o subscritor responderão perante a companhia, os acionistas e terceiros, pelos danos que lhes causarem por culpa ou dolo na avaliação dos bens, sem prejuízo da responsabilidade penal em que tenham incorrido; no caso de bens em condomínio, a responsabilidade dos subscritores é solidária.

Transferência dos Bens

Art. 9º Na falta de declaração expressa em contrário, os bens transferem-se à companhia a título de propriedade.

Responsabilidade do Subscritor

Art. 10. A responsabilidade civil dos subscritores ou acionistas que contribuírem com bens para a formação do capital social será idêntica à do vendedor.

Parágrafo único. Quando a entrada consistir em crédito, o subscritor ou acionista responderá pela solvência do devedor. (grifei).

Depreendemos da leitura do dispositivo que o acionista pode integralizar o capital subscrito em bens ou dinheiro. Caso a integralização seja feita em bens, estes devem ser avaliados em dinheiro. Essa avaliação há de ser feita por três peritos ou por empresa especializada que serão nomeados por assembléia geral dos subscritores. Os peritos ou a empresa deverão apresentar laudo indicando o valor da avaliação e serão por ele responsáveis.

O capítulo XIV da lei está reservado à regulamentação da modificação do capital social, englobando os arts. 166 ao 174.

O art. 166 estabelece a competência para o aumento do capital social, e está assim redigido:

Art. 166. O capital social pode ser aumentado:

I - por deliberação da assembléia-geral ordinária, para correção da expressão monetária do seu valor (artigo 167);

II - por deliberação da assembléia-geral ou do conselho de administração, observado o que a respeito dispuser o estatuto, nos casos de emissão de ações dentro do limite autorizado no estatuto (artigo 168);

III - por conversão, em ações, de debêntures ou parte beneficiárias e pelo exercício de direitos conferidos por bônus de subscrição, ou de opção de compra de ações;

IV - por deliberação da assembléia-geral extraordinária convocada para decidir sobre reforma do estatuto social, no caso de inexistir autorização de aumento, ou de estar a mesma esgotada.

§ 1º Dentro dos 30 (trinta) dias subseqüentes à efetivação do aumento, a companhia requererá ao registro do comércio a sua averbação, nos casos dos números I a III, ou o arquivamento da ata da assembléia de reforma do estatuto, no caso do número IV.

§ 2º O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá, salvo nos casos do número III, ser obrigatoriamente ouvido antes da deliberação sobre o aumento de capital.

Assim, temos diversas formas de modificação, por aumento, do capital social, e o assunto deve ser entendido a partir do texto legal. Porém, chama-se a atenção ao disposto no § 1º, haja vista a disposição do Código Comercial diferir desta disposição, melhor dizendo, a disposição contida sobre registro do comércio foi, há muito, alterada.

O disposto no art. 167, relativo ao aumento do capital social por correção monetária, não tem mais o vigor que detinha até 31 de dezembro de 1995, quando a correção monetária foi extinta. Mas, por força da inalterabilidade do capital social sem alteração dos atos constitutivos, ainda persiste, em raros casos, na Contabilidade de certas empresas e também no balanço patrimonial a conta reserva de capital compreendida pela reserva de correção do capital social. O assunto foi cobrado em provas muito recentes e poderá ser cobrado na sua próxima prova, portanto, para não errar essa preciosa questão, vale a pena ver o que diz a lei.

Art. 167. A reserva de capital constituída por ocasião do balanço de encerramento do exercício social e resultante da correção monetária do capital realizado (artigo 182, § 2º) será capitalizada por deliberação da assembléia-geral ordinária que aprovar o balanço.

§ 1º Na companhia aberta, a capitalização prevista neste artigo será feita sem modificação do número de ações emitidas e com aumento do valor nominal das ações, se for o caso.

§ 2º A companhia poderá deixar de capitalizar o saldo da reserva correspondente às frações de centavo do valor nominal das ações, ou, se não tiverem valor nominal, à fração inferior a 1% (um por cento) do capital social.

§ 3º Se a companhia tiver ações com e sem valor nominal, a correção do capital correspondente às ações com valor nominal será feita separadamente, sendo a reserva resultante capitalizada em benefício dessas ações.

Cientes de que o Capital Social só poderá ter o seu valor alterado mediante alteração dos atos constitutivos da companhia (estatuto), e nas entidades contratuais mediante a alteração do contrato social, a Contabilidade, com base na Lei das S.As. e nos princípios contábeis, trata o assunto da seguinte forma:

1- A conta representativa do capital realizado permanece inalterada;

2- A correção monetária do capital é registrada em conta própria, representando reserva de capital, onde é registrada a atualização do capital por correção monetária;

3 – Como essa conta é representativa de capital social, também ela, sofre, a partir do segundo ano ou período, correção monetária. Assim, essa conta registra a correção de seu próprio valor tanto quanto a correção da conta capital integralizado ou realizado.

Desta forma, se, por exemplo, uma empresa que iniciou suas atividades em princípio de janeiro de determinado ano, no qual a correção monetária foi de 50%, e o capital realizado desta empresa é de R\$ 1.000,00, deverá, no balanço patrimonial do final do ano corrigir o valor do capital social mediante a criação da conta reserva de correção monetária do capital com valor de R\$ 500,00.

No balanço patrimonial essa situação estará assim demonstrada:

PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
CAPITAL REALIZADO	1.000,00
RESERVA DE COR. MONET. DO CAPITAL	500,00

Admitindo, ainda no mesmo exemplo, que no exercício seguinte o índice de inflação seja de 80%, e que a empresa não efetuou alterações em seu capital social, deverá registrar essa correção de 80%. Porém, agora, deverá registrar a correção da conta capital social e da própria conta que representa a correção do capital social. Assim, a conta capital social permanecerá com o valor de R\$ 1.000,00.

Já a conta reserva de correção monetária do capital deverá receber a adição de R\$ 800,00, referentes a correção do capital social mais R\$ 400,00, referentes a correção de seu próprio saldo, ficando portanto com saldo de R\$ 1.700,00. No balanço essa situação, após o segundo período, devidamente corrigido, passaria a ser a seguinte:

PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
CAPITAL REALIZADO	1.000,00
RESERVA DE COR. MONET. DO CAPITAL	1.700,00

É muito importante que tenhamos em mente a real dimensão do capital social. No exemplo apresentado, deve-se entender que o capital social é de R\$ 2.700,00, isto é, o capital social representa o valor registrado em conta específica de capital realizado mais o valor de sua correção. Isto é assim, porque por disposição expressa de lei o capital não pode ter alterado o seu valor extrínseco sem que haja alteração dos atos constitutivos, entretanto a própria lei estabelece que o capital deve ter seu valor atualizado para acompanhar a desvalorização da moeda.

Dessa forma, em questões de concursos nas quais é solicitado o valor da reserva legal, por exemplo, assunto que veremos em hora oportuna, devemos adicionar à conta de capital social o valor da conta de reserva de capital para, com base no valor assim encontrado, apurar os percentuais estabelecidos na lei no concernente as reservas de lucros.

No art. 168, a lei regulamenta o aumento do capital social sem alteração dos atos constitutivos, utilizando para tanto a figura do capital autorizado, conforme abaixo transcrito:

Art. 168. O estatuto pode conter autorização para aumento do capital social independentemente de reforma estatutária.

§ 1º A autorização deverá especificar:

a) o limite de aumento, em valor do capital ou em número de ações, e as espécies e classes das ações que poderão ser emitidas;

b) o órgão competente para deliberar sobre as emissões, que poderá ser a assembléia-geral ou o conselho de administração;

c) as condições a que estiverem sujeitas as emissões;

d) os casos ou as condições em que os acionistas terão direito de preferência para subscrição, ou de inexistência desse direito (artigo 172).

§ 2º O limite de autorização, quando fixado em valor do capital social, será anualmente corrigido pela assembléia-geral ordinária, com base nos mesmos índices adotados na correção do capital social.

§ 3º O estatuto pode prever que a companhia, dentro do limite de capital autorizado, e de acordo com plano aprovado pela assembléia-geral, outorgue opção de compra de ações a seus administradores ou empregados, ou a pessoas naturais que prestem serviços à companhia ou a sociedade sob seu controle.

Também constitui fonte de aumento do capital social a incorporação formal de reservas de lucros gerados pela empresa. A Lei chama esta operação de Capitalização de Lucros e Reservas. Vejamos:

Art. 169. O aumento mediante capitalização de lucros ou de reservas importará alteração do valor nominal das ações ou distribuições das ações novas, correspondentes ao aumento, entre acionistas, na proporção do número de ações que possuem.

§ 1º Na companhia com ações sem valor nominal, a capitalização de lucros ou de reservas poderá ser efetivada sem modificação do número de ações.

§ 2º As ações distribuídas de acordo com este artigo se estenderão, salvo cláusula em contrário dos instrumentos que os tenham constituído, o usufruto, o fideicomisso, a inalienabilidade e a incomunicabilidade que porventura gravarem as ações de que elas forem derivadas.

§ 3º As ações que não puderem ser atribuídas por inteiro a cada acionista serão vendidas em bolsa, dividindo-se o produto da venda, proporcionalmente, pelos titulares das frações; antes da venda, a companhia fixará prazo não inferior a 30 (trinta) dias, durante o qual os acionistas poderão transferir as frações de ação.

O capital pode, também, ser aumentado mediante o aporte de novos recursos, externos, advindos dos sócios/acionistas, é esse o entendimento do Art. 170, da Lei:

Art. 170. Depois de realizados 3/4 (três quartos), no mínimo, do capital social, a companhia

pode aumentá-lo mediante subscrição pública ou particular de ações.

§ 1º O preço de emissão deverá ser fixado, sem diluição injustificada da participação dos antigos acionistas, ainda que tenham direito de preferência para subscrevê-las, tendo em vista, alternativa ou conjuntamente: (Redação dada pela Lei n.º 9.457, de 5.5.1997)

I - a perspectiva de rentabilidade da companhia; (Inciso incluído pela Lei n.º 9.457, de 5.5.1997)

II - o valor do patrimônio líquido da ação; (Inciso incluído pela Lei n.º 9.457, de 5.5.1997)

III - a cotação de suas ações em Bolsa de Valores ou no mercado de balcão organizado, admitido ágio ou deságio em função das condições do mercado. (Inciso incluído pela Lei n.º 9.457, de 5.5.1997)

§ 2º A assembleia-geral, quando for de sua competência deliberar sobre o aumento, poderá delegar ao conselho de administração a fixação do preço de emissão de ações a serem distribuídas no mercado.

§ 3º A subscrição de ações para realização em bens será sempre procedida com observância do disposto no artigo 8º, e a ela se aplicará o disposto nos §§ 2º e 3º do artigo 98.

§ 4º As entradas e as prestações da realização das ações poderão ser recebidas pela companhia independentemente de depósito bancário.

§ 5º No aumento de capital observar-se-á, se mediante subscrição pública, o disposto no artigo 82, e se mediante subscrição particular, o que a respeito for deliberado pela assembleia-geral ou pelo conselho de administração, conforme dispuser o estatuto.

§ 6º Ao aumento de capital aplica-se, no que couber, o disposto sobre a constituição da companhia, exceto na parte final do § 2º do artigo 82.

§ 7º A proposta de aumento do capital deverá esclarecer qual o critério adotado, nos termos do § 1º deste artigo, justificando pormenorizadamente os aspectos econômicos que determinaram a sua escolha. (Parágrafo incluído pela Lei n.º 9.457, de 5.5.1997)

Nos arts. 171 e 172, a Lei trata do direito de preferência e da exclusão do direito de preferência. Pelo fato e o art. 172 ter sofrido profundas alterações o transcrevo abaixo.

Art. 172. O estatuto da companhia aberta que tiver autorização para o aumento do capital pode prever a emissão, sem direito de preferência para os antigos acionistas, ou com redução do prazo de que trata o § 4º do art. 171, de ações e debêntures conversíveis em ações, ou bônus de subscrição, cuja colocação seja feita mediante: (Redação dada pela Lei n.º 10.303, de 31.10.2001)

I - venda em bolsa de valores ou subscrição pública; ou

II - permuta por ações, em oferta pública de aquisição de controle, nos termos dos arts. 257 e 263.

Parágrafo único. O estatuto da companhia, ainda que fechada, pode excluir o direito de preferência para subscrição de ações nos termos de lei especial sobre incentivos fiscais.

Assim como a empresa pode aumentar seu capital, poderá, em certas situações, reduzir o seu capital. As circunstâncias previstas pela Lei para a redução do capital são de perda no caso de compensação de prejuízos acumulados e no caso de o capital registrado ser considerado excessivo à finalidade do objetivo social. É o que dispõem os arts. 173 e 174, da Lei:

Art. 173. A assembleia-geral poderá deliberar a redução do capital social se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se julgá-lo excessivo.

§ 1º A proposta de redução do capital social, quando de iniciativa dos administradores, não poderá ser submetida à deliberação da assembleia-geral sem o parecer do conselho fiscal, se em funcionamento.

§ 2º A partir da deliberação de redução ficarão suspensos os direitos correspondentes às ações cujos certificados tenham sido emitidos, até que sejam apresentados à companhia para substituição.

Oposição dos Credores

Art. 174. Ressalvado o disposto nos artigos 45 e 107, a redução do capital social com restituição aos acionistas de parte do valor das ações, ou pela diminuição do valor destas, quando não integralizadas, à importância das entradas, só se tornará efetiva 60 (sessenta) dias após a publicação da ata da assembleia-geral que a tiver deliberado.

§ 1º Durante o prazo previsto neste artigo, os credores quirografários por títulos anteriores à data da publicação da ata poderão, mediante notificação, de que se dará ciência ao registro do comércio da sede da companhia, opor-se à redução do capital; decairão desse direito os credores que o não exercerem dentro do prazo.

§ 2º Findo o prazo, a ata da assembleia-geral que houver deliberado à redução poderá ser arquivada se não tiver havido oposição ou, se tiver havido oposição de algum credor, desde que feita a prova do pagamento do seu crédito ou do depósito judicial da importância respectiva.

§ 3º Se houver em circulação debêntures emitidas pela companhia, a redução do capital, nos casos previstos neste artigo, não poderá ser efetivada sem prévia aprovação pela maioria dos debenturistas, reunidos em assembleia especial.

Atenção!

Embora o disposto no art. 174, acima transcrito, não tenha implicação em registros contábeis, a sua observância e, por conseguinte, importância são elevadas, devendo o estudante de contabilidade para concursos ficar muito atento ao o que nele está regrado, pois, bancas como o CESPE/Unb adoram questões envolvendo o assunto.

3.2 CONCEITUAÇÃO

Após vermos, exaustivamente, as disposições da Lei das S.As. sobre Capital Social, repito que essas disposições se

aplicam, de forma subsidiária, às demais sociedades quanto a formação do Capital Social, podemos, finalmente, conceituar Capital Social.

Assim, de forma resumida, pode-se dizer que o Capital Social representa o aporte de recursos que os sócios ou acionistas entregam à entidade como investimento inicial. Pode, também, estar composto por reservas de capital e de lucros gerados pela entidade e que estejam formalmente incorporadas. Nesta hipótese é necessário que haja alteração do contrato ou estatuto social, pois o capital social só pode ser alterado mediante alteração dos atos constitutivos da entidade.

3.3 CAPITAL SOCIAL ou CAPITAL NOMINAL ou CAPITAL SUBSCRITO

Chama-se capital nominal o valor do capital ou capital social devidamente registrado na junta comercial do estado. O capital nominal é formado pelo capital inicial investido pelos empresários, inclusive os investimentos adicionais, integralizados em dinheiro ou bens, bem como os acréscimos decorrentes de lucros gerados na atividade da empresa e outras reservas (como reservas de capital). O capital nominal inclui a sua correção monetária incorporada ao respectivo capital e pode ser reduzido quando houver absorção de prejuízo contábil ou quando há restituição de capital aos empresários. Para ter validade jurídica, qualquer alteração ocorrida no capital necessita de seu competente registro (arquivamento) na junta comercial.

Chamamos a atenção para os efeitos jurídicos dos registros de documentos nas juntas comerciais.

A validade jurídica dos documentos levados a arquivamento nas juntas comerciais, terá início:

a) na data de sua assinatura dos atos constitutivo, se se tiver dado entrada destes até 30 (trinta) dias daquela data;

b) da data do despacho que o conceder, se forem apresentados após 30 (trinta) dias da data da assinatura dos atos constitutivos. (artigo 36 da Lei n.º 8.934/94).

3.4 CAPITAL REALIZADO, INTEGRALIZADO ou CONTÁBIL.

É o total efetivamente entregue pelos acionistas ou sócios das entidades, que pode ser igual ao capital nominal ou subscrito se os subscritores já o integralizaram. Pelo art. 182 da Lei n.º 6.404/76, temos que "a conta capital social discriminará o montante subscrito, e por dedução, a parcela ainda não realizada". Dessa forma, quando o capital não for integralizado de forma total no momento da constituição da sociedade, a empresa deve ter, em seu plano de contas, a conta do Capital Subscrito e a conta devedora do Capital a Integralizar, sendo que o líquido entre ambas representa o Capital Realizado. Salientamos, mais uma vez, que capital subscrito, capital registrado e capital nominal representam expressões análogas em Contabilidade.

Para melhor compreensão, vamos a um exemplo prático de constituição de sociedade comercial, em cujo contrato social reza que a empresa terá o capital social de R\$ 1.200.000,00, formado por dois sócios em partes iguais, e que este será integralizado da seguinte forma:

No ato da assinatura da constituição da empresa o sócio A fará a entrega de R\$ 300.000,00, em dinheiro e o restante de

suas quotas serão entregues em 30 parcelas mensais, iguais e sucessivas de R\$ 10.000,00 cada.

No ato da assinatura do contrato o sócio B entregará a quantia de R\$ 150.000,00 em dinheiro e em bens imóveis, devidamente avaliados, no valor de R\$ 150.000,00. As quotas restantes serão por ele integralizadas em 6 parcelas semestrais e sucessivas de R\$ 50.000,00 cada.

Contabilmente, teremos os seguintes lançamentos:

1. Na subscrição:

2.

	Débito	Crédito
Capital a Integralizar	1.200.000,00	
a Capital subscrito		1.200.000,00

2. Na integralização pelos sócios ou acionistas:

	Débito	Crédito
Caixa, Bancos etc.	600.000,00	
a Capital a Integralizar		600.000,00

3. No Balanço, teríamos a seguinte situação:

Patrimônio Líquido	
Capital Social (subscrito)	1.200.000,00
(-) Capital a Integralizar	(600.000,00)
= Capital Realizado	600.000,00

O entendimento desses lançamentos é fundamental, pois o assunto é muito cobrado nas provas.

Veja o texto da lei a respeito do assunto:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

...

§ 2º Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não-capitalizado.

3.5 CAPITAL DE TERCEIROS

Representam as obrigações, os investimentos de terceiros na entidade ou o passivo exigível, e estão aplicados no Ativo da entidade ou foram aplicados em despesas. Sempre é bom lembrar que o Capital Social não representa um obrigação da entidade para com os sócios, pois estes não fazem um empréstimo à sociedade. Os sócios ou acionistas fazem uma espécie de investimento na sociedade com objetivos econômicos.

3.6 CAPITAL PRÓPRIO

São os recursos advindos dos sócios ou acionistas da entidade ou decorrentes de suas operações sociais (resultado). Está representado pelo Patrimônio Líquido (PL). Assim, capital próprio é sinônimo de patrimônio líquido, de situação líquida e representa os valores do Capital Social, as reservas de capital,

as reservas de lucros, as reservas de reavaliação e os lucros ou prejuízos acumulados. Ressalte-se que as contas retificadoras do PL devem ser subtraídas desses valores. As principais contas retificadoras do PL são o Capital a Realizar ou Integralizar e as ações em tesouraria.

3.7 CAPITAL TOTAL A DISPOSIÇÃO DA ENTIDADE OU EM GIRO

É igual a soma de todas as origens que estão a disposição da entidade e que estão, evidentemente, aplicadas no Ativo. Vale dizer, é a soma do Patrimônio Líquido, do passivo exigível (passivo circulante + passivo exigível a longo prazo), e do resultado de exercícios futuros, que, em decorrência do método das partidas dobradas, estão consignados no ativo da empresa (bens + direitos).

Passivo total = Ativo total = Patrimônio bruto = Total das origens = Total das Aplicações = Capital total a disposição da entidade

3.8 CAPITAL A INTEGRALIZAR

É a diferença entre o capital subscrito e o capital integralizado. Ocorre quando os acionistas/sócios, por qualquer motivo, não integralizam o total do capital subscrito.

3.9 CAPITAL AUTORIZADO

É uma figura prevista pela Lei 6.404/76 (Lei das S.A.) e próprio de Sociedades Anônimas de Capital Aberto (que negociam suas ações em bolsa ou balcão), em que o aumento do capital social pode ser efetuado sem reforma estatutária. O capital autorizado deve constar do estatuto social da companhia.

3.10 CAPITAL SUBSCRITO

É o capital que os acionistas/sócios se comprometem a entregar à pessoa jurídica para sua constituição e/ou aumento do capital social, se já constituída, passando a ser uma obrigação dos sócios/acionistas perante a empresa.

3.11 CAPITAL DE GIRO

Para Antônio Lopes de Sá, é sinônimo de “capital circulante” ou de “capital de trabalho”. Essas expressões indicam a parte do patrimônio que sofre constante movimentação nas empresas, tais como as disponibilidades e os valores realizáveis, distinguindo-se entre estes os créditos, os estoques e os investimentos. São excluídos, portanto, os capitais permanentes (ativo fixo ou imobilizado, investimentos permanentes) e o ativo pendente, que compreende valores contingentes como, por exemplo, despesas do exercício seguinte e despesas pré-operacionais.

Por vezes, esse assunto tem aparecido em questões de provas da ESAF com a conotação de ser o capital de giro o próprio ativo circulante.

Capítulo 4. A ESCRITURAÇÃO

4.1 INTRODUÇÃO

A escrituração é a técnica contábil responsável pela função de registrar todos os fatos administrativos que alteram o patrimônio das entidades econômico-administrativas, quer qualitativamente quanto quantitativamente. Lembre-se de que a escrituração é técnica e não deve ser confundida com a Contabilidade que é ciência, tampouco deve ser confundida com lançamento que é o ato de escriturar, efetuado pelo método das partidas dobradas.

Portanto, repise-se, a escrituração é posta em prática pelo ato do lançamento, segundo o método das partidas dobradas, para atender a função registro, insculpida no conceito da ciência Contabilidade.

Assim, temos uma hierarquia descendente de amplitude de conceitos começando pela Contabilidade (ciência), em seguida a escrituração (técnica) e o lançamento/registro (método de escrituração “partidas dobradas”).

4.2 CONCEITO

Escrituração é a técnica encarregada do registro dos fatos contábeis ocorridos em uma entidade, visando o controle do patrimônio, a apuração dos resultados dos exercícios sociais e a prestação de informações aos diversos usuários da informação contábil, ou seja, a escrituração é a base dos relatórios contábeis, que são, em última análise, os meios de comunicação da entidade com o mundo exterior ou interessados na informação contábil.

As modificações e a evolução ocorridas no patrimônio são acompanhadas pelos registros da Escrituração Contábil, e este é efetuado segundo o método das partidas dobradas.

Ao registro de um fato contábil chamamos de lançamento. Este é efetuado em livros contábeis próprios como o diário, razão, caixa, duplicatas a receber etc., e ao conjunto de registros ou lançamentos é que chamamos de escrituração.

4.3 MÉTODO DAS PARTIDAS DOBRADAS

Atenção! É de suma importância o entendimento do método das partidas dobradas, pois a Contabilidade, ou melhor, o lançamento contábil, gira em torno deste método.

O termo partida, como alhures já o dissemos baseado na lição de Antônio Lopes de Sá, significa o registro de um fato ou de vários fatos patrimoniais em forma contábil, caracterizando-se a conta, o histórico, os valores e a data em que se verificou o fato, desta forma temos que partida, em Contabilidade, é sinônimo de lançamento, quer no livro DIÁRIO quer no livro RAZÃO.

O fundamento deste método consiste em se movimentar, sempre, “pelo menos duas conta”, ou seja, se efetuarmos um débito em uma ou mais contas, devemos efetuar um crédito de, valor equivalente, em uma ou mais contas, de maneira que a soma dos débitos efetuados em um dado período, sejam iguais a soma dos créditos efetuados no mesmo período.

Simplificando, em decorrência da aplicação deste método, temos que:

- a) não há débito sem o correspondente crédito;
 b) a soma dos débitos será sempre igual a soma dos créditos;
 c) a soma dos saldos devedores será igual a soma dos saldos credores; e
 d) as origens dos recursos (financiamentos) serão iguais às aplicações.

Exemplificando:

Vamos supor que em determinada empresa comercial ocorreram os seguintes fatos contábeis em um dia qualquer:

1 — compras a prazo de mercadorias para revenda, sem incidência tributária, no valor de R\$ 200,00;

2 — pagamento de salários no último dia do mês no valor de R\$ 90,00;

3 — vendas a prazo no valor de R\$ 320,00.

Pelo método das partidas dobradas o registro desses fatos deve contemplar sempre, no mínimo, duas contas. Para o primeiro fato notamos que houve uma compra de mercadorias. Ora, isso supõe o desembolso de moeda ou a assunção de uma dívida, e esse fato deve, também ser registrado. É exatamente isso o que o método das partidas dobradas nos determina, ou seja, registrar a entrada de um bem (aplicação) e a origem do recurso para a aquisição do bem. Teremos então, para os fatos acima apresentados, os seguintes lançamentos, simplificados:

1 – D – Mercadorias
 C – Fornecedores R\$ 200,00

Ou;

Mercadorias
 a Fornecedores ou duplicatas a pagar R\$ 200,00

2 — Despesa de salários
 a Caixa R\$ 90,00

3 — Duplicatas a Receber ou Clientes
 a vendas R\$ 320,00

Assim, de forma bem simplificada, representamos os fatos contábeis ocorridos, utilizando o método das partidas dobradas. Observa-se que o fato contábil fica demonstrado de forma analítica, espelhando o fato tal qual como ocorreu, de modo que qualquer pessoa com conhecimento mínimo de Contabilidade pode saber o que se passou na entidade, ou seja, vislumbra o fato pela leitura do registro (lançamento).

4.4 CONTAS

4.4.1 CONCEITO

Segundo nos ensina o Prof. Antônio Lopes de Sá, a conta é o instrumento de registro que tem por finalidade reunir fatos contábeis da mesma natureza, sendo aberta para encerrar os valores de realização passada, presente ou futura, recebendo um título que a identifica.

É assim que a entendemos, pois a conta deve expressar a ferramenta ou meio, ou ainda, o local onde vamos registrar ou alocar os fatos de igual natureza. Portanto, a quantidade de contas que se pode encontrar na contabilidade de uma empresa é enorme e varia de entidade para entidade.

Para entendermos a mecânica envolvida nas contas, há que se fazer um estudo da teoria das contas, pois a grande dificuldade para o concurseiro (que não seja da área contábil) entender contabilidade reside, muitas vezes, no entendimento do funcionamento das contas, isto é, quando e por quê as contas são debitadas ou creditadas?

Contas são grupos de elementos semelhantes integrantes do patrimônio. Nelas são registrados aumentos e reduções de valores. Mas há outras formas de se apresentar o conceito de contas, a saber:

- é a representação gráfica dos débitos e dos créditos dos elementos patrimoniais;
- é um termo contábil utilizado para registrar ocorrências nos elementos patrimoniais, nas Receitas e nas Despesas.

4.4.2 FUNCIONAMENTO DAS CONTAS

Ao registrarmos contabilmente um fato contábil devemos observar dois aspectos:

- a) A aplicação de recursos da entidade, por convenção contábil chamada Débito;
- b) A origem dos recursos aplicados, por convenção contábil chamada Crédito.

Exemplo: compra de um veículo à vista

O débito ocorrerá na conta "Veículos" onde estão sendo aplicados os recursos da entidade.

O crédito ocorrerá na conta "Caixa" ou "Bancos conta Movimento" de onde se originam os recursos.

Ainda por convenção contábil, como as contas possuem dois lados (esquerdo e direito), os aumentos de valor podem ser registrados num lado e as diminuições no outro, sendo que os débitos são colocados em primeiro lugar e os créditos em segundo lugar, vale dizer, registramos a aplicação e logo após a origem, assim;

- DEBITAR significa lançar valores do lado esquerdo do razãoete;
- CREDITAR significa lançar valores do lado direito do razãoete.

Obs.: Esta relação é válida para a conta mas não o é para o balanço patrimonial, pelo menos não na íntegra, pois temos as chamadas contas retificadoras que funcionam de forma inversa.

Tomando por base as convenções anteriormente estabelecidas, chegamos ao funcionamento das contas.

CONTAS DO ATIVO E DESPESAS

Por representarem os investimentos da entidade (bens e direitos) e seus gastos (despesas), estas contas têm obrigatoriamente natureza devedora apresentando sempre saldos devedores ou nulos. Assim, os aumentos de valor virão através de débitos e as diminuições por créditos:

CONTAS DE ATIVO OU DESPESA	
DÉBITOS	CRÉDITOS
AUMENTOS	DIMINUIÇÕES

Todo aumento de ativo ou de despesa lança-se no lado esquerdo: DEBITA-SE;

Toda diminuição de ativo ou de despesa lança-se no lado direito: CREDITA-SE.

CONTAS DO PASSIVO, PATRIMÔNIO LÍQUIDO E RECEITAS

Por representarem as fontes de recursos da entidade que podem ser provenientes de terceiros (passivo), de sócios ou acionistas (patrimônio líquido) ou de suas próprias atividades (receitas), estas contas têm obrigatoriamente natureza credora, apresentando sempre saldos credores ou nulos, e, assim, os aumentos de valor virão através de créditos e as diminuições por débitos:

CONTAS RETIFICADORAS DE ATIVO E DE PASSIVO

Essas contas, por representarem retificações de seus grupos, funcionam de forma inversa ao funcionamento das contas dos grupos a que retificam.

Assim, as contas retificadoras de ativo são de natureza credora, aumentando-se o seu saldo mediante crédito.

Os exemplos mais característicos de contas dessa natureza são as contas que representam: Provisão para devedores duvidosos, Provisão para Ajuste ao valor de mercado, Provisão para perdas de investimento, Amortização acumulada, Depreciação acumulada e Exaustão acumulada etc.

De modo contrário as contas retificadoras de ativo, as contas retificadoras de passivo e Patrimônio Líquido são de natureza devedora, devendo ser debitadas quando aumentam seu saldo e creditadas quando se extinguem ou diminuem seu saldo.

Como exemplo dessas contas podemos citar a conta que registra as despesas no resultado de exercícios futuros, ações em tesouraria que retifica de Patrimônio Líquido assim como prejuízos acumulados.

RESUMO DO FUNCIONAMENTO DAS CONTAS

O funcionamento das contas pode ser resumido pelo quadro a seguir:

Ou ainda:

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO (Lado dos saldos Devedores)	PASSIVO Patrimônio Líquido (Lado dos saldos Credores)

Como exceção, aparecem as contas retificadoras do Ativo, que seguem funcionamento idêntico ao das contas do Passivo, e as contas retificadoras do Passivo, que seguem funcionamento idêntico ao das contas do Ativo, conforme exemplo a seguir:

ATIVO

CAIXA	CLIENTES	PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
2.500,00 ↓ ATIVO AUMENTO POR DÉBITO	4.000,00 ↓ ATIVO AUMENTO POR DÉBITO	6.500,00 ↓ RECEITA AUMENTO POR CRÉDITO

Duplicatas A Receber 2.000,00
(-) Duplicatas Descontadas (500,00) 1.500,00

Vejamos a seguir alguns EXEMPLOS :

1) Contratação de um empréstimo bancário, no valor de R\$ 100.000,00.

CONTAS DE PASSIVO, PL, RECEITAS	
Débitos	Créditos
Diminuições	Aumentos

Todo aumento de passivo, PL ou receita lança-se no lado direito : CREDITA-SE

Toda diminuição de passivo, PL ou receita lança-se no lado esquerdo : DEBITA-SE.

BANCOS CONTA MOVIMENTO	
100.000,00 ↓ ATIVO AUMENTO COM DÉBITO	

EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS	
	100.000,00 ↓ PASSIVO AUMENTO COM CRÉDITO

2) Compra de terreno, pago com a emissão de um cheque de R\$ 30.000,00.

IMÓVEIS	
30.000,00 ↓ ATIVO AUMENTO COM DÉBITO	

CONTAS	PARA AUMENTAR	PARA DIMINUIR	SALDO
ATIVO	DEBITAR	CREDITAR	DEVEDOR
PASSIVO	CREDITAR	DEBITAR	CREDOR
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	<u>CREDITAR</u>	DEBITAR	CREDOR
DESPESAS	DEBITAR	CREDITAR	DEVEDOR
RECEITAS	<u>CREDITAR</u>	DEBITAR	CREDOR
RETIFICADORA DE ATIVO	<u>CREDITAR</u>	DEBITAR	CREDOR
RETIFICADORA DE PASSIVO	DEBITAR	CREDITAR	DEVEDOR

BANCOS C/MOVIMENTO	
100.000,00	30.000,00
70.000,00 ↓ saldo	↓ ATIVO DIMINUIÇÃO POR CRÉDITO

3) Prestação de serviços, no valor de R\$ 6.500,00, sendo R\$ 2.500,00 pagos à vista e o restante com prazo de 30 dias.

4.5 ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL PROPRIAMENTE DITO

As entidades devem adotar certas formalidades na escrituração de fatos contábeis. Assim, ela deve manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico.

A escrituração deverá ser executada em idioma e moeda corrente nacionais, em forma contábil, em ordem cronológica de dia, mês e ano, com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens, com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

A terminologia utilizada deve expressar o verdadeiro significado das transações. Entretanto, admite-se o uso de códigos e/ou abreviaturas nos históricos dos lançamentos, desde que permanentes e uniformes, devendo constar, em elenco identificador, no "Diário" ou em registro especial revestido das formalidades extrínsecas. Ressalte-se que a função e o funcionamento das contas, partes essenciais do plano de contas, satisfazem a essa peculiaridade.

O Balanço e as demais Demonstrações Contábeis de encerramento de exercício deverão ser transcritos no "Diário", completando-se com as assinaturas do Contabilista e do titular ou representante legal da Entidade.

O "Diário" e o "Razão" constituem os registros permanentes da Entidade. Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil, observadas as peculiaridades da sua função. No "Diário" serão lançadas, em ordem cronológica, com individualização, clareza e referência ao documento probante, todos os fatos que provoquem variações patrimoniais, quer qualitativas, quer quantitativas.

Por vezes, observado o disposto no parágrafo precedente, admite-se a escrituração do "Diário" por meio de partidas mensais; a escrituração resumida ou sintética do "Diário", com valores totais que não excedam a operações de um mês, desde que haja escrituração analítica lançada em registros auxiliares.

Quando o "Diário" e o "Razão" forem feitos por processo que utilize fichas ou folhas soltas, deverá ser adotado o registro "Balancetes Diários e Balanços". Porém, no caso de a Entidade adotar para sua escrituração contábil o processo eletrônico, os formulários contínuos, numerados mecânica ou tipograficamente, serão destacados e encadernados em forma de livro. Satisfeita essa formalidade, o Livro Diário será registrado no Registro Público competente, de acordo com a legislação vigente.

Chama-se escrituração à **técnica contábil** utilizada para o registro dos fatos contábeis ocorridos na entidade.

São utilizados os seguintes processos:

- manual (escrituração manuscrita);
- maquinizado (efetuada em máquina de escrever comum);
- mecanizado (efetuada em máquina de Contabilidade apropriada ao processo de escrituração);
- eletrônico (com utilização de computador).

Qualquer que seja o processo, a escrituração terá os seguintes aspectos:

4.5.1 - ASPECTOS CONTÁBEIS

Partidas de Diário; partidas de Razão (ou Razonete) e erros de escrituração.

4.5.2 - PARTIDAS DE DIÁRIO

Os fatos devem ser registrados no livro Diário em ordem estritamente cronológica de dia, mês e ano, com a seguinte forma de apresentação:

- data da ocorrência
- conta devedora (e/ou código de identificação);
- conta credora (e/ou código de identificação) precedida da preposição "a" quando manual;
- histórico do fato em língua nacional com identificação do documento comprobatório;
- valor em moeda nacional.

Exemplo:

			Santa Maria, 30 de junho de 20X1				
111.02			Bancos c/ movimento				
			Banco do Brasil S.A.				
111.01	a		Caixa				
			Pela abertura de n/ conta n.º 221-00,				
			com depósito conforme Recibo n.º 6969		50	000	00

4.5.3 PARTIDAS DE RAZÃO

As partidas de Diário devem ser transportadas para o livro Razão, que é um livro sistemático porque destina uma página para cada conta, retratando os saldos das contas, enquanto que no Diário aparecem apenas os valores lançados a débito e a crédito das contas respectivas, em ordem cronológica, não permitindo conhecer-se o volume de operações registradas em cada conta..

Exemplo:

Conta : Bancos c/ Movimento		Código: 111.02		
Subconta: Banco do Brasil S/A		Código: 111.02.002		
DATA	CONTRA-PARTIDA	HISTÓRICO	DÉBITO	CRÉDITO
30.06.20x1	111.01.001	P/ Abertura de n/ conta n.º 221-00, com depósito conf. recibo n.º 6969	50.000,00	

4.5.4 ERROS DE ESCRITURAÇÃO

A correção de um registro realizado com erro na escrituração contábil das Entidades deve ser corrigido por lançamento de retificação.

As formas de retificação recomendadas para a correção dos erros de escrituração são o estorno, a transferência e a complementação.

Em qualquer que seja a modalidade de correção adotada, o histórico do lançamento deverá precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem, isto é, deve fazer menção ao lançamento original.

O lançamento de estorno consiste em efetuar lançamento inverso àquele feito de forma errada, anulando-o, desta forma, totalmente.

O Lançamento de transferência é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, através da transposição do valor para a conta adequada.

Lançamento de complementação é um lançamento que, pelo qual, aumentamos ou reduzimos, o valor anteriormente registrado.

Os lançamentos realizados fora da época devida deverão consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do atraso.

O livro Diário não pode conter emendas, rasuras, borrões, raspaduras ou linhas em branco; os erros cometidos somente podem ser corrigidos por lançamentos de estorno ou lançamentos complementares, conforme veremos nos exemplos a seguir.

No entanto, a crescente utilização do processo de escrituração eletrônico, ao permitir que toda uma escrituração seja refeita em pouco tempo, alterando-se os lançamentos equivocados antes da emissão do Diário definitivo, vem tornando desnecessários os lançamentos de estorno ou complementares, muito utilizados nos outros processos de escrituração. Isso é o que ocorre na prática contábil contemporânea, porém, em provas de concursos, esse assunto costuma ser cobrado conforme antes exposto e a seguir exemplificado.

EXEMPLOS:

1) VALOR CONTABILIZADO A MENOR

Técnica de Correção: lançamento complementar, pela diferença nas mesmas contas já utilizadas.

LANÇAMENTO ORIGINAL:

Santa Maria, 30 de junho de 20X1			
CAIXA			
a RECEITA DE VENDAS			
Pelo recebimento refer. à nota fiscal n.º 1.412	R\$	500,	00

CORREÇÃO:

Santa Maria, 02 de julho de 20X1			
CAIXA			
a RECEITA DE VENDAS			
Complemento de lançamento efetuado em 30.06.20X1, por valor lançado a menor	R\$	4. 500,	00

2) VALOR CONTABILIZADO A MAIOR

Técnica de Correção: lançamento inverso estornando a diferença nas mesmas contas já utilizadas.

LANÇAMENTO ORIGINAL:

Santa Maria, 30 de junho de 20X1			
COMPRAS			
a CAIXA			
Pelo pagamento de compras referente a nota fiscal n.º 202, da Cia, FMW	R\$	500,	00

CORREÇÃO:

Santa Maria, 02 de julho de 20X1			
CAIXA			
a COMPRAS			
Estorno parcial do lançamento efetuado em 30.06.20X1, da Cia FMW, referente a nota fiscal n.º 202, por valor lançado a maior	R\$	60. 000,	00

3) INVERSÃO DE CONTAS

Técnica de Correção: lançamento de estorno inverso, seguido do lançamento correto.

LANÇAMENTO ORIGINAL:

Santa Maria, 30 de junho de 20X1			
CAIXA			
a VEÍCULOS			
Pela nossa aquisição do veículo X, Chassi Z, conforme nota fiscal n.º 5.782, da Cia. de Veículos Ltda.	R\$	25. 000,	00

CORREÇÃO:

Santa Maria, 02 de julho de 20X1			
VEÍCULOS			
a CAIXA			
Estorno do lançamento efetuado em 30.06.20X1, referente a aquisição de veículo	R\$	25. 000,	00

VEÍCULOS			
a CAIXA			
Pela nossa aquisição do veículo X, Chassi Z, conforme nota fiscal n.º 5.782, da Cia. de Veículos Ltda.	R\$	25. 000,	00

4) TROCA DE CONTAS

Técnica de Correção: lançamento de transferência do valor para a conta correta.

LANÇAMENTO ORIGINAL:

Santa Maria, 30 de junho de 20X1			
COMPRAS			
a FORNECEDORES			
Referente a nossas compras à vista	R\$	2. 500,	00

CORREÇÃO:

Santa Maria, 02 de julho de 20X1			
FORNECEDORES			
a CAIXA			
Valor indevidamente creditado à primeira conta que ora regularizamos	R\$	2. 500,	00

Outros erros de escrituração podem ser corrigidos da seguinte forma:

- erro no histórico, descoberto a tempo, com o uso de ressalvas como a palavra DIGO;
- omissão de lançamento, fazendo o lançamento o mais rápido possível, mencionando no histórico a data em que o fato ocorreu;

- duplicidade de lançamento, pelo estorno do último lançamento.

Pelo exposto, pode-se perceber que embora os lançamentos devam ser feitos em rigorosa ordem cronológica, há de se observar os princípios de contabilidade e sobretudo o objetivo da evidência. Dessa forma, quando se constata que determinado fato foi omitido, ele deve ser registrado, mesmo fora dessa ordem cronológica, pois mais vale um registro que não esteja estritamente em ordem cronológica do que a omissão pura e simples de determinado fato.

4.5.5 DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DAS FILIAIS

A Empresa que tiver filial, agência, sucursal ou assemelhada, e que optar por sistema de escrituração descentralizado, deverá ter registros contábeis que permitam a identificação das transações de cada uma dessas unidades.

A escrituração de todas as unidades deverá integrar um único sistema contábil, com a observância dos Princípios Fundamentais da Contabilidade aprovados pelo Conselho Federal de Contabilidade, em especial o da Entidade.

O grau de detalhamento dos registros contábeis ficará a critério da Entidade. Entretanto devem ser detalhados o suficiente a evidenciar todos os fatos relevantes ocorridos.

As contas recíprocas relativas às transações entre matriz e unidades, bem como as contas recíprocas das unidades ou filiais, devem ser eliminadas quando da elaboração das demonstrações contábeis, pois do contrário teríamos, por ocasião da consolidação das demonstrações, a duplicidade de valores.

Em respeito ao princípio da Entidade, as despesas e receitas que não possam ser atribuídas às unidades serão registradas na matriz.

O rateio de despesas e receitas, da matriz para as unidades ficará a critério da administração da Entidade. Ressalte-se que, em assim procedendo, não se estará violando o princípio da Entidade, pois os valores assim rateados constarão do demonstrativo consolidado da matriz.

4.5.6 ELEMENTOS DAS CONTAS

Os registros individuais efetuados nas contas são evidenciados no Livro Contábil chamado LIVRO RAZÃO. Este é composto por **fichas do razão**, que representam cada uma das contas. Os elementos fundamentais destas fichas são os seguintes:

- Título** – é o nome da conta, que identifica aquilo que ela representa;
- Débito** – representa o valor que a conta “deve” à empresa;
- Crédito** – representa o valor pelo qual a conta é credora da empresa;
- Saldo** – é a diferença entre os créditos e os débitos. Pode ser:

- . **CREDOR** (créditos > débitos);
- . **DEVEDOR** (débitos > créditos);
- . **NULO** (créditos = débitos).

- Histórico** – é o relato do fato acontecido em relação ao patrimônio.

4.5.7 RAZONETES

É a maneira simplificada de representar as fichas do RAZÃO. Possui a forma da letra “T”, como a **seguir**:

TÍTULO DA CONTA	
Débitos	Créditos

Exemplo: A Conta Caixa possuía um saldo inicial de \$ 1.000 no início do mês de março de 2000. Durante o mês foram contabilizadas as seguintes operações:

- 1) débito de \$ 100;
- 2) crédito de \$ 200;
- 3) crédito de \$ 300.

A representação destas operações no razonete fica assim:

CAIXA	
SI	
1.000	200 2)
1)100	300 3)
<hr/>	
1.100	500
<hr/>	
600	

Como podemos observar a Conta Caixa ficou com **saldo devedor** de \$ 600 após as operações realizadas.

4.6 TEORIA DAS CONTAS

O homem é um ser insaciável e está sempre em busca de melhores condições, juntamente com essas condições vêm novos conceitos, mais adaptados a nova realidade. Não estamos afirmando que os novos conceitos sejam melhores que os anteriores, mas devemos admitir que o objetivo seja esse.

Assim como a sociedade, também a Contabilidade se encontra em constante processo de transformação, e, nesse particular, surgiram ao longo do tempo diversas escolas e teorias sobre contas, dentre as quais três são as que merecem o nosso destaque. São elas:

- **Teoria Personalista**
- **Teoria Materialista**
- **Teoria Patrimonialista**

- **TEORIA PERSONALISTA** - Esta teoria atribuía às pessoas a responsabilidade para cada conta, de forma que o responsável pelo caixa, devia à empresa o equivalente ao valor registrado nessa conta. Os terceiros de quem a empresa tinha valores a receber eram os devedores e, por fim, os terceiros a quem a entidade devia, eram os seus credores. Desta forma, as contas representativas de bens e direitos eram debitadas, pois as pessoas responsáveis pelos bens e direitos da entidade deviam a esta. As contas representativas de obrigações da entidade, representavam créditos dos terceiros para com esta, por isso eram creditadas.

Assim, por esta teoria as contas representavam as pessoas que eram responsáveis por determinados bens e/ou direitos, ou

as que detinham o direito a crédito perante a entidade.

Compreendeu por quê a conta caixa, que é um bem da entidade, é debitada quando aumenta o seu valor?!!!

O recurso acima utilizado para explicar, de forma rudimentar, a questão do débito e do crédito não deve ser alastrado, pois, hoje, na concepção científica de Contabilidade essa colocação colhe repúdio da maioria dos doutrinadores, e, por quê não, do Conselho Federal de Contabilidade. Mas, que ele é útil na tentativa de explicar o porquê do débito e do crédito, disso ninguém duvida, principalmente, quando o objetivo do estudo da Contabilidade é **concurso público**, quando se precisa aprender de forma rápida e objetiva, mesmo que seja de forma simples, tal qual a apresentamos.

Essa teoria classificava as contas em três grandes grupos, a saber:

- **Contas dos Agentes Consignatários** — Essas contas representavam os bens da empresa. Existiam pessoas que recebiam em consignação os bens da entidade, sobre os quais eram os responsáveis, portanto eram os devedores (note que as contas representativas de bens são de natureza devedora).

- **Contas dos Agentes correspondentes** — Representavam os direitos e as obrigações da entidade com terceiros pessoas, os correspondentes que eram os credores.

- **Contas dos Proprietários** — Eram as contas do Patrimônio Líquido e suas variações, inclusive as receitas e as despesas, por interferirem diretamente no patrimônio líquido.

A classificação das contas fica assim:

CONTAS DOS	Agentes Consignatários	Bens
	Agentes Correspondentes	Direitos e Obrigações com Terceiros
	Proprietários	PL, inclusive Receitas e Despesas

- **TEORIA MATERIALISTA** - Conforme o próprio nome nos diz, essas contas representavam uma relação com a materialidade, ou seja, estas contas só deviam existir enquanto existissem também os elementos materiais por ela representados na entidade.

As contas, por essa teoria, eram classificadas em:

- **Contas Integrais** — Eram aquelas representativas de bens, direitos e obrigações.

- **Contas Diferenciais** — Eram as representativas de receitas, despesas e Patrimônio Líquido.

A classificação das contas fica assim:

Contas Integrais	Bens, Direitos e Obrigações com Terceiros
Contas Diferenciais	PL, inclusive Receitas e Despesas

- **TEORIA PATRIMONIALISTA** - É a teoria que atualmente tem repercussão mundial e entende que o patrimônio é o objeto da Contabilidade sendo sua finalidade o seu controle. É a teoria aceita pelos doutrinadores contemporâneos, por

entenderem que se amolda à Contabilidade ciência.

Por essa teoria, as contas são classificadas em dois grandes grupos:

Contas patrimoniais — São as contas que representam os bens, direitos, obrigações e a situação líquida das entidades, ou seja: Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido. Estas contas permanecem com o seu saldo no momento da apuração do resultado, vale dizer, elas aparecem no balanço patrimonial.

Contas de resultado — São as conta que representam as receitas e as despesas. Estas contas devem ter, sempre, os seus saldos zerados, isto é, devem ser encerradas (tornar o saldo zero e transferi-lo a apuração do resultado) por ocasião da apuração do resultado ou do exercício social. São incorporadas ao Balanço Patrimonial no grupo do Patrimônio Líquido, via contas de lucros, como por exemplo lucros ou prejuízos acumulados e reservas de lucros.

Contas Patrimoniais (Estáticas)	Bens, Direitos e Obrigações, inclusive PL
Contas de Resultado (Dinâmicas)	Receitas e Despesas

Analisando as três teorias, ora expostas, temos que:

A conta **capital**, como as demais contas de **patrimônio líquido**, são:

- contas dos proprietários, segundo a teoria personalista;
- contas diferencial, segundo a teoria materialista;
- contas patrimonial, segundo a teoria Patrimonialista.

A conta despesas de salários, como as demais contas de **resultado**, são:

- contas dos proprietários, segundo a teoria personalista
- contas diferencial, segundo a teoria materialista
- contas de resultado, segundo a teoria Patrimonialista

Assim, chama-se a atenção para a diferença existente entre as contas diferenciais e as contas de resultado. Enquanto estas são formadas apenas pelas receitas e despesas, aquelas contém, também, o Patrimônio Líquido.

4.7 EXEMPLO PRÁTICO

Faremos a seguir a representação gráfica do patrimônio da empresa Alfa e Beta após cada uma das operações a seguir:

a) Início das atividades da empresa com capital social registrado no valor de \$ 2.000,00, totalmente integralizado em dinheiro.

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	2.000	Passivo Exigível	
		Patrimônio Líquido	
		Capital Social	2.000
TOTAL	2.000	TOTAL	2.000

b) Pagamento à vista de \$100,00 referente a instalações para a empresa;

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	1.900	Passivo Exigível	
Instalações	100	Patrimônio Líquido	
		Capital Social	2.000
TOTAL	2.000	TOTAL	2.000

c) Compra à vista de mesas, cadeiras e máquinas de calcular, no valor de \$200,00.

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	1.700	Passivo Exigível	
Instalações	100	Patrimônio Líquido	
Móveis e Utensílios	200	Capital Social	2.000
TOTAL	2.000	TOTAL	2.000

d) Compra de mercadorias a prazo no valor de \$2.000,00, pagando \$200 no ato;

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	1.500	Passivo Exigível	
Instalações	100	Fornecedores	1.800
Móveis e Utensílios	200	Patrimônio Líquido	
Mercadorias	2.000	Capital Social	2.000
TOTAL	3.800	TOTAL	3.800

OBS: Reparem que o **Total do Ativo** deve ser **sempre** igual ao **Total do Passivo**. Esta conclusão é obtida através da **Equação Fundamental do Patrimônio**.

e) Abertura de Conta-corrente no Banco do Estudante S.A. com depósito inicial de \$500,00;

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	1.000	Passivo Exigível	
Bancos Conta Movimento	500	Fornecedores	1.800
Móveis e Utensílios	200	Patrimônio Líquido	
Mercadorias	2.000	Capital Social	2.000
Instalações	100		
TOTAL	3.800	TOTAL	3.800

f) Empréstimo obtido junto ao Banco do Estudante S.A. no valor de \$8.000,00, o qual é imediatamente creditado em C/C para pagamento em 90 dias, sem juros ou correção monetária;

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	1.000	Passivo Exigível	
Bancos Conta Movimento	8.500	Empréstimos	8.000
Móveis e Utensílios	200	Bancários	
Mercadorias	2.000	Fornecedores	1.800
Instalações	100	Patrimônio Líquido	
TOTAL	11.800	Capital Social	2.000
		TOTAL	11.800

g) Compra de um automóvel a prazo, no valor de \$6.000, dando no ato um cheque de \$1.000,00 e assinando uma Nota Promissória pelo valor restante para pagamento em 60 dias;

ATIVO		PASSIVO	
Caixa	1.000	Passivo Exigível	
Bancos Conta Movimento	7.500	Empréstimos	8.000
Veículos	6.000	Bancários	
		Títulos a Pagar	5.000
		TOTAL	11.800

Móveis e Utensílios	200	Fornecedores	1.800
Mercadorias	2.000	Patrimônio Líquido	
Instalações	100	Capital Social	2.000
TOTAL	16.800	TOTAL	16.800

Após as operações acima chegamos aos seguintes valores:

Total do Ativo	16.800
Total do Passivo	16.800
Patrimônio Líquido	2.000
Capital Próprio	2.000
Capital de Terceiros	14.800
Patrimônio Bruto	16.800

4.8 PLANO DE CONTAS

Cada empresa possui um ramo de atividade e alguma peculiaridade que a diferencia das demais em alguns ou em muitos aspectos (ex: construção civil, instituições financeiras, governo, sociedade civil ou comercial, imobiliárias, empresas de grande ou pequeno porte, etc.). Para que a Contabilidade possa ser útil a todo e qualquer tipo e porte de entidade é que existe o **Plano de Contas**.

O Plano de Contas de uma empresa é, portanto, o conjunto de contas utilizadas por ela, de acordo com suas características e necessidades, agrupadas de acordo com o Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício (Lei 6.404/76).

O Plano de Contas não deve ser inflexível, mas sim permitir alterações ao longo do tempo de acordo com a evolução da empresa e da própria sociedade ou do país a que ela está vinculada.

Preparamos a seguir um exemplo de um Plano de Contas. O aluno iniciante não terá condições de compreender imediatamente o significado e a utilização de todas as contas e grupos nele citados, mas faz-se necessária a sua exposição neste momento para que, à medida em que os conceitos e operações forem sendo explicitados, o candidato possa associar a utilização da conta com o grupo à que ela pertence.

Vamos explicar também, de maneira sintética, o significado de cada grupo de contas de acordo com a Lei 6404/76.

1) **ATIVO** - O Grupo do Ativo se subdivide em três subgrupos, sendo:

- a) Ativo Circulante;
- b) Ativo Realizável a Longo Prazo;
- c) Ativo Permanente.
 - c.1) Investimentos;
 - c.2) Imobilizado;
 - c.3) Diferido.

O detalhamento dos grupos é o seguinte:

a) **Ativo Circulante** - valores a receber de curto prazo e despesas do exercício seguinte.

b) **Ativo Realizável a Longo Prazo** - direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como empréstimos, vendas e adiantamentos efetuados pela empresa a sócios, coligadas, controladas.

c) **Ativo Permanente** - a inclusão neste grupo depende da intenção que a empresa tenha de permanecer com o bem ao adquiri-lo.

c.1) **Investimentos** – participações permanentes em outras sociedades e direitos não classificáveis no ativo circulante e que **não** se destinem à manutenção da atividade da companhia.

c.2) **Imobilizado** – bens ou direitos utilizados na manutenção da atividade principal da companhia.

c.3) **Diferido** – são **despesas** que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social.

2) **PASSIVO** – são as obrigações da empresa, sendo:

- a) Passivo Circulante;
- b) Passivo Exigível a Longo Prazo;
- c) Resultado de Exercícios Futuros;
- d) Patrimônio Líquido.

O detalhamento dos grupos é o seguinte:

a) **Passivo Circulante** – são as dívidas de curto prazo, ou seja, vencíveis até o final do exercício seguinte (1 ano).

b) **Passivo Exigível a Longo Prazo** – são obrigações com vencimento após o final do exercício seguinte.

c) **Resultados de Exercícios Futuros** – são as receitas de exercícios futuros deduzidas dos custos correspondentes.

d) **Patrimônio Líquido** – é a parte do patrimônio formada basicamente pelos investimento realizados pelos sócios na empresa e pelos resultados obtidos pela empresa no desempenho de suas atividades.

EXEMPLO DE PLANO DE CONTAS

Segue abaixo uma lista de contas que compõem um exemplo fictício de um plano de contas de uma empresa:

I – ATIVO

CIRCULANTE

Caixa
Bancos c/Movimento
Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata
Duplicatas a Receber (Clientes)
(-) Duplicatas Descontadas
(-) Provisão p/Devedores Duvidosos
Contas a Receber
Adiantamento/Empréstimo a Empregado
Impostos a Recuperar
Adiantamento a Fornecedores
Estoques de Matéria-Prima
Estoques de Produtos em Elaboração
Estoques de Produtos Acabados
Mercadorias para Revenda
(-) Provisão para perda em Estoques
Imóveis para Venda
Seguros a Vencer
Juros a Vencer
Despesas Antecipadas do Exercício Seguinte

REALIZÁVEL A LONGO PRAZO

Créditos de Longo Prazo
(-) Duplicatas Descontadas
(-) Provisão para Devedores Duvidosos
Impostos a Recuperar
Incentivos Fiscais
Empréstimos a Coligadas
Empréstimos a Acionistas ou Diretores
Despesas Antecipadas de exercício posterior ao seguinte

ATIVO PERMANENTE

Investimentos

Ações de outras empresas
Participações em Coligadas ou Controladas
(-) Provisão p/perda em Investimento
Ágio de Investimentos
(-) Deságio de Investimentos
Imóveis para Renda (Aluguel)
Obras de Arte
Outras Participações

Imobilizado

Móveis e Uensílios
Máquinas e Equipamentos
Imóveis de Uso
Veículos de Uso
(-) Depreciação Acumulada
Terrenos
Marcas e Patentes
Fundo de Comércio
Fórmulas
(-) Amortização Acumulada
Florestas e Minas destinadas à exploração
(-) Exaustão Acumulada

Diferido

Despesas Pré-Operacionais
Despesas Pré-Industriais
Despesas com Remodelação ou Reestruturação
Despesas com Pesquisas Científicas
Juros pagos aos acionistas no período pré-operacional
(-) Amortização Acumulada

II – PASSIVO

CIRCULANTE

Duplicatas a Pagar (Fornecedores)
Contas a Pagar
Impostos a Pagar (a Recolher)
Juros a Pagar
Salários a Pagar
Dividendos a Pagar
Férias a Pagar
13º a Pagar
Empréstimos Bancários
Receitas Antecipadas do Exercício Seguinte
Provisão para Férias
Provisão para 13º
Provisão para Imposto de Renda

EXIGÍVEL A LONGO PRAZO

Títulos a Pagar (LP)
Financiamentos a Pagar (LP)
Empréstimos de Coligadas
Empréstimos de Sócios ou Acionistas

RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS

Receitas de Exercícios Futuros
(-) Custos de Exercícios Futuros

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Capital Social
(-) Capital a Realizar
Lucros Acumulados **ou**
(-) Prejuízos Acumulados
Reservas de Capital
Reservas de Lucros
Reserva Legal
Reserva de Lucros a Realizar
Reserva p/Contingência
Reserva Estatutária
Retenção de Lucros
Reserva de Reavaliação
(-) Ações em Tesouraria
(-) Quotas Liberadas
(-) Dividendos Antecipados

III – CONTAS DE RESULTADO

RECEITAS

Receita de Vendas à vista
Receita de Vendas a prazo
Receita de prestação de serviços
Receita de Aluguéis
Ganho na venda de imóveis
Juros Ativos
Descontos Obtidos
Outras Receitas

DESPESAS

Salários
Honorários
Férias
13°
Juros Passivos
Frete sobre vendas
Comissões a vendedores
Taxas bancárias
Descontos Concedidos
Outras Despesas

CUSTOS

Custos das Mercadorias Vendidas
Custos dos Produtos Vendidos
Custos dos Serviços Prestados

Capítulo 5 - O LANÇAMENTO CONTÁBIL

Lançamento em Contabilidade, representa o registro de um **FATO CONTÁBIL** que afeta o patrimônio de forma qualitativa ou quantitativa.

5.1 - FATOS CONTÁBEIS

É qualquer acontecimento que traz reflexos no patrimônio, alterando-o. No entanto, os fatos contábeis podem ou não trazer alterações no patrimônio líquido.

Quanto a esse aspecto, os fatos contábeis serão classificados em Fatos Permutativos, Modificativos e Mistos.

5.1.1 - FATOS PERMUTATIVOS

São os fatos que **não** provocam alterações no valor do PATRIMÔNIO LÍQUIDO apenas permutam os elementos patrimoniais ATIVOS e/ou PASSIVOS. Há somente alterações qualitativas no patrimônio.

Exemplos :

Compra de mercadorias, à vista (há a troca de bens por bens, isto é, mercadorias por moeda);

Compra de mercadorias, a prazo (há somente a troca de bens por obrigações, isto é, mercadorias por duplicatas a pagar ou fornecedores);

Recebimento em dinheiro de uma duplicata (há somente a troca de bens por direito, isto é, de moeda por duplicatas a receber);

Aumento do capital por incorporação de lucros (há somente a troca de patrimônio líquido por patrimônio líquido, isto é, reservas de lucros por capital).

Venda de mercadorias ou qualquer bem pelo preço de custo (há somente a troca de bens por bens, isto é, mercadorias por moeda)

Pagamento de uma obrigação, sem acréscimo ou desconto (há somente a troca de bem por obrigação, isto é, desaparece uma obrigação e um bem de igual valor).

Obs. Lembre-se do princípio da competência (pagamento de salários, aluguéis, juros etc. no mês seguinte ao da competência da despesa é obrigação, pois as despesas devem ter sido apropriadas ao resultado do mês da ocorrência do fato gerador).

5.1.2 - FATOS MODIFICATIVOS:

São os que provocam alterações no valor do Patrimônio Líquido e envolvem apenas uma conta patrimonial que não seja do patrimônio líquido, podendo ser:

AUMENTATIVOS: quando aumentam o valor do PL

DIMINUTIVOS: quando diminuem o valor do PL

São as alterações quantitativas do Patrimônio Líquido

EXEMPLOS:

AUMENTATIVOS

Recebimento de aluguel relativo a imóvel da entidade (há uma receita e movimentação positiva no caixa).

Recebimento de juros (ocorre uma receita e aumento no caixa/bancos).

Aumento de capital com recursos dos sócios ou acionistas (há o aumento de caixa/bancos/bens e aumento do Patrimônio Líquido).

Recebimento de serviços (ocorre um aumento na conta caixa/bancos e ocorre uma receita).

Conversão de uma obrigação em Capital Social (há uma diminuição de passivo sem o correspondente ativo, vale dizer, uma receita e o correspondente aumento do Patrimônio Líquido).

DIMINUTIVOS

Despesa com pagamento de salários (Ocorre a diminuição de caixa/bancos ou a assunção de um passivo e uma despesa).

Apropriação de despesas (salários, aluguéis, juros, impostos etc.).

Despesas financeiras pagas ao banco (veja-se que a despesa isolada paga ou assumida constitui fato modificativo, já o pagamento de uma obrigação com juros constitui fato misto como veremos a seguir).

Distribuição de lucros aos sócios ou acionistas (ocorre a diminuição de caixa/bancos e do Patrimônio líquido).

Retirada de um sócio da sociedade com bens da empresa (ocorre, igualmente a diminuição de ativo e do Patrimônio Líquido).

É condição essencial que não haja permuta de elementos patrimoniais, pois, se houver, o fato será ou permutativo ou misto.

5.1.3 - FATOS MISTOS

São os que combinam fatos permutativos com fatos modificativos, também podendo ser aumentativos ou diminutivos.

Ocorrem quando há, pelos fatos contábeis, alterações qualitativas e quantitativas do patrimônio.

EXEMPLOS:

AUMENTATIVOS

Venda de mercadorias, com lucro (ocorre a diminuição de mercadoria e a entrada de recursos no caixa, o que constitui um fato permutativo, porém a troca não é equânime, isto é, entram recursos no caixa de valor maior do que o valor das mercadorias que saem do ativo, ocasionando um aumento do Patrimônio Líquido).

Recebimento de uma duplicata com juros (também ocorre uma permuta entre caixa/bancos com duplicatas a receber, porém em valor maior o que representa aumento do Patrimônio Líquido, pois ocorre uma receita).

Pagamento de duplicatas, com desconto (é o caso de haver receita, pela conceituação do Art. 9º dos princípios de contabilidade, e também uma permuta, isto é, há redução de um passivo e de ativo, porém este último em menor valor).

DIMINUTIVOS

Venda de mercadorias, com prejuízo (há a permuta de mercadorias e caixa, porém com diminuição do Patrimônio Líquido, pois houve uma despesa).

Pagamento de uma duplicata com juros (é o caso de pagamento da duplicata, fato permutativo, com despesas de juros. Chama-se a atenção de que esse fato é misto, porém só o pagamento de juros é modificativo).

Recebimento de duplicatas, com desconto (é o caso de diminuição de ativo, despesa, por meio de permuta).

5.2 - LIVROS CONTÁBEIS E FISCAIS

Os livros de escrituração se destinam ao registro dos fatos contábeis, ordenados cronologicamente em dia mês e ano, dividindo-se em obrigatórios e facultativos:

Obrigatórios são todos aqueles exigidos por leis comerciais como Diário, Registro de Ações, de DEBÊNTURES etc. ; e

Facultativos são aqueles mantidos para defesa dos interesses das entidades, como Caixa, Contas Correntes etc.

Quanto à importância, os livros contábeis classificam-se em principais e auxiliares:

Principais são os livros que oferecem todas as informações sobre a empresa. Exemplos; Diário e Razão e

Auxiliares são aqueles que ajudam os livros principais, oferecendo informações analíticas sobre uma ou mais contas. Exemplos: Caixa e Contas Correntes.

Os livros Caixa e Razão, no que tange à legislação fiscal, passaram a ser obrigatórios a partir do ano-calendário de 1992, com a Lei 8.383/91. O Caixa, para as empresas tributadas pelo lucro presumido, uma das formas de tributação do imposto de renda e para as empresas optantes pelo "SIMPLES", quando inexistente Contabilidade. O Razão, para aquelas empresas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro real.

5.2.1 - LIVROS PRINCIPAIS DE ESCRITURAÇÃO: CARACTERÍSTICAS

FORMALIDADES EXIGIDAS

Na escrituração do LIVRO DIÁRIO é exigido o cumprimento de formalidades EXTRÍNSECAS e INTRÍNSECAS.

a) Formalidades EXTRÍNSECAS – são relativas à forma material do livro, que deve:

- Ser encadernado com páginas numeradas;
- Ser registrado na Junta Comercial do Estado (empresas comerciais) ou Cartório de Registro de Títulos e Documentos (sociedades civis);
- Possuir Termos de Abertura e Encerramento (um para cada livro), assinados por Contabilista responsável;
- Rubricados em todas as páginas por funcionário da Junta Comercial ou do Cartório.

b) Formalidades INTRÍNSECAS – são relativas ao seu conteúdo (lançamentos). São as seguintes:

- Os registros devem ser em ordem cronológica;
- Não são permitidos borrões, rasuras ou emendas;
- Não são permitidos espaços em branco, ocupação de margens ou entrelinhas;
- Deve ser seguido um método uniforme de escrituração do início ao fim.

LIVRO DIÁRIO

O livro diário constitui o registro básico de toda a escrituração contábil e, por esse motivo, a sua utilização é indispensável e de uso obrigatório para as empresas (art. 11 do Código Comercial, Lei nº 556/1850).

Com base na escrituração contábil feita nesse livro, é apurado o lucro líquido do período-base. A partir do lucro líquido, já então por meio do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), obtém-se o lucro real, base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas jurídicas tributadas por essa forma.

Na forma comum de livro, deve ser encadernado com folhas numeradas seqüencialmente (tipograficamente, em se tratando de livro e mecânica ou tipograficamente, no caso de folhas contínuas), onde serão registrados os fatos contábeis através de lançamentos dia a dia. **As demonstrações financeiras serão transcritas no Diário ao final do período contábil.** As empresas que utilizarem sistema mecanizado para escrituração, poderão substituir o Diário por fichas seguidamente numeradas (mecânica ou tipograficamente).

Nas empresas que utilizam a escrituração informatizada ou mecanizado, as demonstrações financeiras como balanço patrimonial e demais demonstração contábeis, serão transcritas em livro próprio autenticado no órgão de registro competente (Juntas Comerciais), salvo se as demonstrações constarem das fichas e/ou folhas contínuas e forem levadas a registro, contendo os devidos termos de abertura e encerramento, quando então substitui perfeitamente o Livro Diário.

Quando as Entidades utilizarem computação eletrônica como meio de escrituração, as fichas deverão ser numeradas automaticamente pelo programa e, no final do período contábil, o livro deverá ser encadernado.

O livro Diário deverá conter termos de abertura e encerramento e ser autenticado nas juntas comerciais para as empresas comerciais, cartório de registro civil de pessoas jurídicas ou cartório de registro de títulos e documentos para a sociedade civil.

LIVRO DE REGISTRO DE DUPLICATAS

No livro de Registro de Duplicatas registram-se as vendas em prazos superiores a 30 dias. A pessoa jurídica deverá, por exigência da Lei 5.474 de 18/07/68 escriturar cronologicamente todas as duplicatas emitidas, com número de ordem, data e valor das faturas originais, data da expedição, nome e domicílio do comprador, anotações de reforma, prorrogação e outras circunstâncias.

LIVRO REGISTRO DE INVENTÁRIO

Destina-se ao registro de inventários de mercadorias, matérias-primas, material secundário, produtos acabados, produtos em processo de fabricação, embalagens, combustíveis e lubrificantes, material de expediente etc. existentes em estoque no encerramento do período-base.

As pessoas jurídicas poderão criar modelos próprios, fichas numeradas que satisfaçam as necessidades de seu negócio, utilizar outros livros exigidos por outras leis fiscais, bem como livros, fichas, formulários contínuos que substituam o livro de Registro de Inventário devendo ser registrados e autenticados pelas juntas comerciais (empresas comerciais), cartório do registro civil de pessoas jurídicas ou pela SRF (agências, inspetorias, delegacias).

LIVRO DE APURAÇÃO DO LUCRO REAL

O Decreto-lei 1.598/77 criou o LALUR para que nele se lance o ajuste do lucro líquido do período-base e se transcreva a demonstração do lucro real. Destina-se também a manter os registros de controle de prejuízos fiscais a compensar em períodos-base subsequentes, do lucro Inflacionário a realizar, da depreciação acelerada incentivada da exaustão mineral com base na receita bruta bem como dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos-base futuros e não constem da escrituração comercial. Tem como outra função manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos-base subsequentes, dos dispêndios com programa de alimentação do trabalhador, vale-transporte e outros previstos no regulamento do imposto de renda.

As empresas que apuram o lucro real mensal, opcionalmente, utilizarão o LALUR para transcrição das demonstrações dos resultados, balanços ou balancetes mensais.

O LALUR deve ser escriturado por todas as pessoas jurídicas contribuintes do imposto de renda tributadas com base no lucro real, inclusive filiais, sucursais ou representantes de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, firmas individuais e cooperativas que realizem negócios com não cooperados.

Quanto à escrituração, as pessoas jurídicas poderão utilizar-se de processo eletrônico de dados desde que observem as normas da Lei 8.218/91, art. 18. Na primeira e na última folha deverão constar, respectivamente; Termo de Abertura e Encerramento, identificação do contribuinte, sendo dispensável a autenticação por qualquer órgão.

LIVRO RAZÃO

É um livro sistemático, onde se controla a movimentação de cada conta individualmente, sendo transcrito registros de débitos e créditos da conta no Diário.

O Razão é considerado livro auxiliar pela legislação comercial, foi tornado obrigatório para as empresas tributadas com base no lucro real, pela Lei 8.218/91 e 8.383/91, portanto sob amparo da legislação fiscal.

A sua escrituração é individualizada em uma folha ou ficha para cada conta (a exceção da escrituração por computador) e os lançamentos obedecem a ordem cronológica das operações.

Está dispensado de registro ou autenticação nos órgãos competentes.

5.2.2 – PRINCIPAIS LIVROS SOCIETÁRIOS (LEI Nº 6.404/1976)

A lei nº 6.404/1976, em seu art. 100, estabelece que são obrigatórios os seguinte livros:

Art. 100. A companhia deve ter, além dos livros obrigatórios para qualquer comerciante, os seguintes, revestidos das mesmas formalidades legais:

I - o livro de Registro de Ações Nominativas, para inscrição, anotação ou averbação: (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 5.5.1997)

a) do nome do acionista e do número das suas ações;

b) das entradas ou prestações de capital realizado;

c) das conversões de ações, de uma em outra espécie ou classe; (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 5.5.1997)

d) do resgate, reembolso e amortização das ações, ou de sua aquisição pela companhia;

e) das mutações operadas pela alienação ou transferência de ações;

f) do penhor, usufruto, fideicomisso, da alienação fiduciária em garantia ou de qualquer ônus que grave as ações ou obste sua negociação.

II - o livro de "Transferência de Ações Nominativas", para lançamento dos termos de transferência, que deverão ser assinados pelo cedente e pelo cessionário ou seus legítimos representantes;

III - o livro de "Registro de Partes Beneficiárias Nominativas" e o de "Transferência de Partes Beneficiárias Nominativas", se tiverem sido emitidas, observando-se, em ambos, no que couber, o disposto nos números I e II deste artigo;

IV - o livro de Atas das Assembléias Gerais; (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 5.5.1997)

V - o livro de Presença dos Acionistas; (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 5.5.1997)

VI - os livros de Atas das Reuniões do Conselho de Administração, se houver, e de Atas das Reuniões de Diretoria; (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 5.5.1997)

VII - o livro de Atas e Pareceres do Conselho Fiscal. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 5.5.1997)

§ 1º A qualquer pessoa, desde que se destinem a defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal ou dos acionistas ou do mercado de valores mobiliários, serão dadas certidões dos assentamentos constantes dos livros mencionados nos incisos I a III, e por elas a companhia poderá cobra o custo do serviço, cabendo, do indeferimento do pedido por parte da companhia, recurso à Comissão de Valores Mobiliários. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 5.5.1997)

§ 2º Nas companhias abertas, os livros referidos nos incisos I a III do caput deste artigo poderão ser substituídos, observadas as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, por registros mecanizados ou eletrônicos. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 5.5.1997)

5.3 - LANÇAMENTO CONTÁBIL

Para registrar os fatos contábeis, a Contabilidade adota, universalmente, O MÉTODO DAS PARTIDAS DOBRADAS.

5.3.1 - PARTIDAS DOBRADAS

Partida onde um débito é sempre igual a um crédito de mesmo valor. É também conhecido por partida digráfica, pois o método se baseia no princípio da contraposição de valores.

A essência do método consiste no fato de que um registro a débito em uma ou mais contas (aplicação de recursos) deve corresponder a um crédito do mesmo valor (origem dos recursos) em uma ou mais contas, de tal maneira que a soma dos valores debitados seja sempre igual à soma dos valores creditados, ou seja:

NÃO HA DÉBITO SEM CRÉDITO CORRESPONDENTE

SOMA DOS DÉBITOS = SOMA DOS CRÉDITOS

APLICAÇÕES = ORIGENS

O sistema compreende não apenas o *princípio* de que todo débito corresponde a um crédito, mas também reúne certas exigências como, por exemplo:

a conta devedora é sempre inscrita em primeiro lugar e a credora em segundo;

a conta devedora sempre ocupa as colunas da esquerda e a credora as da direita;

de uma forma mais conservadora, à qual a ESAF se associa, a conta credora deve estar antecedida da preposição ou expressão "a";

o livro razão é o que agrupa as contas sempre com lançamentos de débito e crédito;

as somas dos valores do débito no Razão devem ser sempre iguais às somas dos valores do crédito no mesmo livro;

o Razão é o livro principal do qual se levanta o balancete, peça que é ponto de partida para o levantamento do balanço;

o livro Diário é o que reúne os fatos em ordem cronológica e todos os fatos nele inscritos devem ser passados, também, para o livro Razão etc.

O balanço, equilibrando débitos e créditos, é o ápice do processo, evidenciando o patrimônio.

Se considerarmos a questão pelo seu rigor técnico e científico, a partida dobrada aparecerá como único método verdadeiro e útil, posto que evidencia as causas e os efeitos dos fenômenos patrimoniais. Por essa razão é aceito e usado há quase seis séculos. É o procedimento (método) contábil por excelência para o registro dos fatos.

Para que possamos aplicar as partidas dobradas se faz necessário a presença de três condições:

1ª - que exista um livro Razão, pelo menos;

2ª - que os fatos estejam convenientemente medidos em valores monetários;

3ª - que as contas possuam colunas de débito e de crédito; nas contas elementares as variações ativas se registram no DÉBITO e as passivas no CRÉDITO; nas contas de resultado as variações ativas são registradas no CRÉDITO e as variações passivas no DÉBITO

5.3.2 - Elementos Essenciais do Lançamento

O lançamento é o registro do fato contábil, devendo conter, para sua correta aplicação, os chamados elementos essenciais, que estão dispostos no quadro abaixo. Para uma melhor

visualização e comparação com os elementos que devem informar uma conta, colocamo-os lado a lado:

LANÇAMENTO	CONTA
Local e data do registro;	Título
Conta(s) Debitada(s);	Débito
Conta(s) Creditada(s);	Crédito
Histórico da Operação;	Histórico
Valor da Operação.	Saldo
	Data

Obs.: A data é elemento extremamente essencial, haja vista o aspecto histórico da escrituração; ao passo que o local, segundo alguns autores, é relevante, pois já faria parte dos elementos constitutivos da própria empresa.

5.3.3 – Procedimentos (passos) do lançamento

Dado um fato contábil, para se efetivar o lançamento devem ser seguidos alguns passos, seqüencialmente, como nos exemplos a seguir:

FATO: depósito em dinheiro em conta corrente bancária no valor de R\$ 15.000,00.

1º Passo - identificar as contas a serem utilizadas:

Caixa e Bancos c/ Movimento

Obs. Todo depósito feito pela entidade deve sair da conta caixa. Perceba que cheque pré-datado é ordem de pagamento à vista. Dessa forma, o seu registro na entidade se dará como se fosse moeda corrente, ou seja, será registrado no caixa.

2º Passo - identificar os grupos a que pertencem:

Caixa ⇒ Ativo

Bancos c/ Movimento ⇒ Ativo

3º Passo: identificar o efeito sobre o saldo das contas:

Caixa ⇒ Ativo ⇒ Saldo diminuirá, pois sai dinheiro do caixa.

Bancos c/Movimento ⇒ Ativo ⇒ Saldo aumentará, pois dará entrada de recursos.

4º Passo: utilizar o quadro - resumo do mecanismo de débito e crédito, de acordo com o método das partidas dobradas:

Caixa ⇒ Ativo ⇒ Saldo diminuirá ⇒ Crédito

Bancos c/Movimento ⇒ Ativo ⇒ Saldo aumentará ⇒ Débito

LANÇAMENTO:

Selbach (RS), 30 de junho de 2001.

Bancos c/ Movimento

a Caixa

Pelo depósito efetuado nesta data R\$ 15.000,00

FATO: em 30 de junho de 2001, foram compradas duas máquinas de calcular, a prazo, por R\$ 30,00, aceitando-se uma duplicata com vencimento para 30.07.2001, de acordo com a nota fiscal nº 00543 da Loja da Esquina Ltda.

Móveis e Utensílios - Ativo - Saldo Aumentará - Débito

Duplicatas a Pagar - Passivo - Saldo Aumentará - Crédito

LANÇAMENTO:

Selbach (RS), 30 de junho de 2001.

Móveis e Utensílios

a Duplicatas a Pagar

Nota fiscal nº 00543, Loja da Esquina Ltda. R\$ 30,00

5.3.4 - FÓRMULAS DE LANÇAMENTO

1ª Fórmula: Uma conta debitada e uma creditada.

Ex.: Aquisição de veículo automotor, pago à vista, com cheque de \$ 15.000;

01/01/2001		
Veículo		
a Bancos Conta Movimento		
Pela compra de automóvel, marca XPTO, NF nº 123	\$15.000	

OBSERVAÇÕES:

- I) débitos vêm antes dos créditos;
- II) a conta creditada pode ser precedida da letra "a", ou apenas em uma margem deslocada p/ direita;
- III) forma simplificada (didática):

01/01/2001		
D Veículos	15.000	
C Bco conta movimento		15.000

2ª Fórmula: Uma conta debitada e mais de uma conta creditada

Ex.: Compra de mercadorias para revenda, pagamento de parte em dinheiro (\$1.500) e aceite de uma duplicata no valor de \$ 3.500, para pagamento em 30 dias.

03/01/2001		
Mercadorias		
a Diversos		
a Caixa		
Pelo sinal	1.500	
a Fornecedores		
Pelo aceite	<u>3.500</u>	5.000

OBS: O somatório vai sempre ao lado, nunca abaixo dos valores somados.

A forma simplificada de lançamento seria:

03/01/2001		
D Mercadorias	5.000	
C Caixa		1.500
C Fornecedores		3.500

3ª Fórmula: Utilizada quando o registro envolver mais de uma conta debitada e apenas uma conta creditada.

Ex: Agora a empresa efetua uma aquisição simultânea de móveis e equipamentos, à vista, nos valores respectivos de \$400,00 e \$300,00, com pagamento em dinheiro:

05/01/2001		
Diversos		
a Caixa		
Móveis		
Pela compra de uma mesa no Vendão Total, NF nº 32	400,00	
Equipamentos		
Pela compra de equipamentos	<u>300,00</u>	700,00

A forma simplificada seria:

05/01/2001		
D Móveis	400,00	
D Equipamentos	300,00	
C Caixa		700,00

4ª Fórmula: Utilizada quando o registro envolver várias contas debitadas e várias contas creditadas.

A utilização dessa fórmula na escrita tradicional redonda em dificuldade para compreensão do fato registrado. Sempre que possível, o registro deve ser subdividido em dois ou mais registros que utilizem as fórmulas anteriores.

Ex: Considerem agora o fato descrito no item anterior, sendo que o pagamento em dinheiro foi parcial, no valor de \$100,00 e que a empresa assumiu um título para pagamento futuro, no valor de \$600,00.

05/01/2001		
Diversos		
a Diversos		
Móveis		
Pela compra de uma mesa no Vendão Total, NF nº 22	400,00	
Equipamentos		
Pela compra de equipamentos na mesma NF	<u>300,00</u>	700,00
a Caixa		
Pelo sinal na compra acima	100,00	
a Títulos a Pagar		
Pelo saldo restante na compra	<u>600,00</u>	700,00

O registro simplificado seria:

05/01/2001		
D Móveis	400,00	
D Equipamentos	300,00	
C Caixa		100,00
C Títulos a Pagar		600,00

5.3.5 APLICAÇÃO PRÁTICA

Considere que a empresa **Gama-Delta Comercial e Serviços S.A.** teve seu início de funcionamento em 1999. Durante o ano foram realizadas diversas operações. Efetue os lançamentos nos livros DIÁRIO e RAZÃO e levante o Balancete de Verificação e o Balanço Patrimonial ao final do período.

1) Em 05/01/1999 ocorre a subscrição de 100.000 ações a \$1,00 cada, tendo sido integralizadas pelos sócios apenas 30.000 delas em dinheiro. Lançamentos no Diário:

Pela subscrição das 100.000 ações (1-A):

D – Capital a Realizar	100.000	(- PL)
C – Capital Social	100.000	(+PL)

Pela integralização de 30.000 ações (1-B):

D – Caixa	30.000	(+ AC)
C – Capital a Realizar	30.000	(+ PL)

Alternativamente, poderíamos ter condensado ambos os lançamentos acima (1-A e 1-B) em apenas um (1):

D – Caixa	30.000	(+ AC)
D – Capital a Realizar	70.000	(- PL)
C – Capital Social	100.000	(+ PL)

O fato administrativo acima seria um fato misto aumentativo e o lançamento de 3ª fórmula.

2) Em 10/01/1999 a empresa adquire um veículo para uso conforme Nota Fiscal nº 437 à vista no valor de \$ 15.000,00.

Lançamento:

D - Veículos	15.000	(+AP)
C - Caixa		15.000 (- AC)

O fato administrativo acima é um fato permutativo e o lançamento de 1ª fórmula.

3) Em 12/02/1999 a empresa abre uma conta-corrente no Banco Boaventura S.A. efetuando um depósito inicial de \$ 2.500,00, dos quais o banco descontou \$ 100,00 a título de taxa de cadastro de cliente.

Lançamento:

D - Despesas Bancárias	100	(D/-PL)
D - Banco c/movimento	2.400	(+ AC)
C - Caixa	2.500	(- AC)

O fato administrativo acima é um fato misto diminutivo e o lançamento é de 3ª fórmula.

4) Em 15/04/1999 a empresa presta um serviço de conserto ao cliente, que aceita um duplicata no valor de \$ 2.000,00.

Lançamento:

D - Duplicatas a Receber	2.000	(+AC)
C - Receita de Serviços	2.000	(R/+PL)

O fato administrativo acima é um fato modificativo aumentativo e o lançamento é de 1ª fórmula.

5) Em 25/04/1999 os sócios integralizam mais \$ 40.000,00 através da cessão de um imóvel deste valor à empresa.

Lançamento:

D - Imóveis	40.000	(+ AP)
C - Capital a Realizar	40.000	(+ PL)

O fato administrativo acima é um fato modificativo aumentativo e o lançamento é de 1ª fórmula.

6) Pagamento com cheque nº 438981 no valor de \$ 350,00 de uma multa administrativa em 21/05/1999.

Lançamento:

D - Despesas com Multas	350	(D/-PL)
C - Bancos c/movimento	350	(- AC)

O fato administrativo acima é um fato modificativo diminutivo e o lançamento é de 1ª fórmula.

7) Em 30/07/1999, a empresa vende o imóvel do item 5 por \$ 55.000,00, pagos em dinheiro.

Lançamento:

D - Caixa	55.000	(+ AC)
C - Imóveis	40.000	(- AP)
C - Ganho na alienação	15.000	(R/+PL)

O fato administrativo acima é um fato misto aumentativo e o lançamento é de 2ª fórmula.

8) Em 22/09/1999, a empresa adquire a prazo mercadorias para revenda no valor de \$ 5.000,00.

Lançamento:

D - Mercadorias	5.000	(+ AC)
C - Duplicatas a Pagar	5.000	(+ PC)

O fato administrativo acima é um fato permutativo e o lançamento é de 1ª fórmula.

9) Em 02/11/1999, a empresa paga adiantado uma duplicata de \$ 1.000,00 em cheque, tendo recebido um desconto de 10% na operação.

Lançamento:

D - Duplicatas a Pagar	1.000	(- PC)
C - Bancos c/movimento	900	(- AC)

C - Descontos Obtidos 100 (R/+PL)

O fato administrativo acima é um fato misto aumentativo e o lançamento é de 2ª fórmula.

Após a contabilização dos fatos ocorridos durante o ano de 1999, a empresa deve apurar os saldos parciais das suas contas, de acordo com os razonetes e levantar o BALANCETE DE VERIFICAÇÃO.

5.4 - BALANCETE DE VERIFICAÇÃO

O balancete de verificação é uma relação (ordenada) dos saldos das contas do RAZÃO. Devem apresentar uma coluna para os saldos devedores e outra para os saldos credores.

Deve-se ter o cuidado, no momento do levantamento do balancete, de classificar as contas retificadoras pela natureza de seu saldo, e não pelo grupo a que pertencem no Balanço Patrimonial, pois balancete e balanço são demonstrativos distintos, sendo que o balancete serve de base para o balanço e outros demonstrativos.

Se o método das partidas dobradas for respeitado, a soma dos saldos devedores e a soma dos saldos credores, no balancete, devem apresentar valores iguais.

MODELO DE FORMULÁRIO DE BALANCETE						
CONTA	SALDO INICIAL		MOVIMENTO		SALDO FINAL	
	DEVEDOR	CREADOR	DEBITOS	CRÉDITOS	DEVEDOR	CREADOR
TOTAIS						

Para exemplificar, vamos supor uma série de eventos ocorridos em uma entidade:

- Investimento inicial em dinheiro: R\$ 20.000,00;
- Compra de um veículo a prazo: R\$ 12.000,00;
- Compra de mercadorias à vista: R\$ 3.000,00;
- Depósito no Banco do Brasil: R\$ 15.000,00;
- Venda de mercadorias à vista: R\$ 2.500,00;
- Depósito no Banco do Brasil: R\$ 2.000,00;
- Compra de mercadorias pagamento em cheque: R\$ 4.000,00;
- Pagamento de despesa com aluguel em cheque: R\$ 500,00.

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS:

- | | |
|--|---|
| 1. CAIXA
a Capital Social
p/ capital integralizar
em dinheiro
R\$20.000,00 | 2. VEÍCULOS
a DUPLICATAS A PAGAR
p/ compra de um veículo
a prazo R\$ 12.000,00 |
| 3. COMPRAS
a CAIXA
N/pagamento R\$3.000,00 | 4. Bancos c/ Movimento
a CAIXA
N/ depósito no Banco
do Brasil R\$ 15.000,00 |
| 6. Bancos c/ Movimento
a CAIXA
N/ depósito no Banco
do Brasil R\$ 2.000,00 | 5. CAIXA
a VENDAS
p/ recebimento
em dinheiro R\$2.500,00
N/ recebimento R\$
2.500,00 |

7. COMPRAS a BANCOS C/ MOVIMENTO pagamento em cheque R\$ 4.000,00

8. ALUGUÉIS a BANCOS C/ MOVIMENTO pagamento em cheque R\$ 500,00

RAZONETES

CAIXA		BANCOS C/MOVIMENTO	
(1) 20.000,	3.000,(3)	(4) 15.000,	4.000, (7)
(5) 2.500,	5.000,(4)	(6) 2.000,	500, (8)
	2.000, (6)		
22.500,	20.000,	17.000,	4.500,
2.500,		12.500,	

VEÍCULOS
(2) 12.000,

DUPLICATAS A PAGAR	CAPITAL SOCIAL
12.000, (2)	20.000, (1)

VENDAS
2.500, (5)

COMPRAS	ALUGUÉIS
(3) 3.000,	(8)
(7) 4.000,	500,
7.000,	

BALANCETE DE VERIFICAÇÃO

CONTAS	MOVIMENTO		SALDO	
	DÉBITO	CRÉDITO	DEVEDOR	CRETOR
CAIXA	22.500,00	20.000,00	2.500,00	
BANCOS C/ MOVIMENTO	17.000,00	4.500,00	12.500,00	
VEÍCULOS	12.000,00		12.000,00	
DUPLICATAS A PAGAR		12.000,00		12.000,00
CAPITAL SOCIAL		20.000,00		20.000,00
VENDAS		2.500,00		2.500,00
COMPRAS	7.000,00		7.000,00	
ALUGUÉIS	500,00		500,00	
TOTAL	59.000,00	59.000,00	34.500,00	34.500,00

5.5 - PROCESSO CONTÁBIL

O processo contábil tem sua sustentação na Documentação Contábil que compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, que apoiam ou compõem a escrituração contábil.

Entende-se por documento contábil como sendo aquele que comprova os atos e fatos que originam lançamento(s) na escrituração contábil das Entidades.

Considera-se hábil a documentação contábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica contábil ou aceitas pelos "usos e costumes".

A origem da documentação contábil pode ser interna, quando gerada na própria Entidade, ou externa, quando proveniente de terceiros. Em ambos os casos, a Entidade é obrigada a mantê-la em boa ordem e guardá-la enquanto não prescritos os efeitos que dela podem decorrer.

Como objetivo da Contabilidade é o levantamento da situação patrimonial da entidade ao final de um certo período de tempo (exercício social), apurando o resultado (lucro ou prejuízo) das operações realizadas em seu curso, com vistas ao fornecimento de informações aos acionistas, sócios, credores, fisco etc., através da elaboração das demonstrações financeiras previstas na legislação pertinente, vamos apresentar, a seguir, uma seqüência de rotinas e procedimentos chamada de ciclo ou processo contábil, para a consecução desse objetivo, observado o acima exposto, no que couber.

5.6 - FASES DO CICLO CONTÁBIL

1ª: análise dos documentos que constituem os elementos de comprovação da ocorrência dos fatos contábeis;

2ª: registro dos fatos contábeis no livro Diário, pelo método das partidas dobradas;

3ª: transposição para o Razão dos lançamentos do Diário, separando-os por contas;

4ª: elaboração do balancete de verificação para verificar a igualdade entre os valores debitados e valores creditados, ou dos saldos devedores e credores;

5ª: elaboração dos lançamentos de ajustes, provisões, depreciações etc., seguidos de encerramento das contas de resultado para apuração do resultado do período;

6ª: elaboração dos lançamentos de destinação do resultado apurado, seguido do levantamento de novo balancete de verificação, ajustado para balanço;

7ª: preparação e transcrição no livro Diário dos principais relatórios contábeis, sendo básicos o BALANÇO PATRIMONIAL e a DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO.

5.7 - PERÍODO CONTÁBIL (EXERCÍCIO SOCIAL)

Normalmente o exercício social tem duração de um ano, devendo coincidir com o ano-calendário, com o objetivo de apurar o resultado obtido nas operações da empresa.

Atualmente, pela Lei nº 9.430/96, o exercício social pode ser trimestral, a fim de atender opção na apuração dos tributos e contribuições federais, isto é, as pessoas obrigadas ao Lucro Real, porém, para fins comerciais o período social é de um ano, conforme já visto.

5.8 - RESULTADO DO PERÍODO (RÉDITO)

A função econômica da Contabilidade é apurar o resultado, sendo que a Lei nº 6.404/76 (Lei da S/A) determina que a

apuração seja feita através da Demonstração do Resultado do Exercício que é a apresentação ordenada de todas as receitas, custos e despesas ocorridas no exercício social da empresa.

5.9 - ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE RESULTADO

Ao final do exercício social deve-se proceder ao encerramento das contas de resultado, através dos lançamentos de encerramento:

a) as contas de receitas são debitadas transferindo seus saldos para crédito da conta "Resultado do Exercício".

b) as contas de custos e despesas são creditadas transferindo seus saldos para débito da conta "Resultado do Exercício".

As contas de resultados são periódicas devendo iniciar o próximo período contábil com saldo zero, já as contas patrimoniais permanecem com seus saldos.

Os lançamentos de encerramento devem ser efetuados no livro Diário e transpostos para o Razão.

5.10 - DESTINAÇÃO DO RESULTADO

Ao receber, por transferência o total das receitas (a crédito) e o total dos custos e despesas (a débito), a conta "Resultado do Exercício", que é uma conta transitória, deverá apresentar saldo credor (lucro) ou saldo devedor (prejuízo), que será transferido para o patrimônio líquido, encerrando a conta.

Porém, deve-se salientar que o lucro transferido para o patrimônio líquido já deverá estar reduzido dos tributos que sobre ele incidem.

Pode acontecer de a empresa apresentar prejuízo contábil e ter lucro real e base de cálculo positiva da contribuição social sobre o lucro, em virtude de ajustes ao lucro previstos na legislação tributária, ou o inverso, como um lucro contábil positivo e base negativa para o IR em função destes ajustes, portanto, o fato de haver base negativa para o Imposto de Renda, não quer dizer que houve prejuízo contábil, assim como o lucro contábil não representa, necessariamente, lucro fiscal.

Em seguida, os sócios ou acionistas decidem sobre a distribuição do lucro ou a compensação do prejuízo, sendo que, em relação ao lucro, surgem quatro alternativas:

retenção integral, quando é transferido da conta "LUCROS ACUMULADOS" para outras contas do patrimônio líquido, como "Reserva Legal", "Reserva para Contingências", Reserva de Lucros a Realizar", "Reserva Estatutária" etc. ;

distribuição total aos sócios ou acionistas, quando o lucro sairá do patrimônio líquido, passando para uma conta do passivo circulante (Dividendos ou Lucros a Distribuir ou a pagar);

retenção de parte do lucro e distribuição de outra parte, traduzindo-se na junção das duas alternativas anteriores.

manutenção em Lucros Acumulados.

5.11 - APURAÇÃO SIMPLIFICADA DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

Deixaremos de considerar nesta apuração simplificada a correção monetária as provisões para pagamento do IRPJ e da Contribuição Social, a distribuição do lucro, as demais provisões e outros procedimentos, que serão analisados posteriormente.

Considere o seguinte balancete de verificação:

CONTAS	SALDOS	
	DEVEDOR	CREDOR
1. CAIXA	13.200,00	
2. BANCOS C/ MOVIMENTO	127.000,00	
3. DUPLICATAS A RECEBER	30.000,00	
4. ESTOQUE DE MATERIAL DE EXPEDIENTE		
5. MÓVEIS E UTENSÍLIOS	10.312,00	
6. DUPLICATAS A PAGAR	25.000,00	
7. CAPITAL SOCIAL		28.100,00
8. RECEITAS DE SERVIÇOS		90.000,00
9. IMPOSTOS FATURADOS - ISS		167.700,00
10. SALÁRIOS	1.488,00	
11. ÁGUA, LUZ e TELEFONE	32.000,00	
12. MATERIAL CONSUMIDO	6.400,00	
13. ALUGUÉIS	28.400,00	
	12.000,00	
TOTAIS:	285.800,00	285.800,00

LANÇAMENTOS DE ENCERRAMENTO

1. RESULTADO DO EXERCÍCIO

a DIVERSOS

Transferência dos saldos das seguintes contas, para encerramento.

a Impostos Faturados - ISS	1.488,00
a Salários	32.000,00
a Água, Luz e Telefone	6.400,00
a Material consumido	28.400,00
a Aluguéis.	<u>12.000,00</u> <u>80.288,00</u>

2. RECEITA DE SERVIÇOS

a RESULTADO DO EXERCÍCIO

Transferência de saldo, para encerramento. 167.700,00

RESULTADO DO EXERCÍCIO

(1) 80.288,00	167.700,00(2)
	87.412,00

5.6.2 - LANÇAMENTO DE DESTINAÇÃO DO RESULTADO

1. RESULTADO DO EXERCÍCIO

a LUCROS ACUMULADOS

Lucro líquido do exercício 87.412,00

5.6.3 - ENCERRAMENTO DE RESULTADOS E DESTINAÇÃO DO LUCRO

Receitas de Serviços		Impostos Faturados - ISS	
(2) 167.700	167.700	1.488	1.488 (1)

Salários			
32.000,	32.000,(1)		
		Água, Luz e Telefone	
6.400	6.400, (1)	Material de Consumo	
		28.400,	28.400, (1)
		Aluguéis	
12.000,	12.000,(1)		

BALANÇO PATRIMONIAL 31.12.20x1

ATIVO		PASSIVO	
CIRCULANTE		CIRCULANTE	
Caixa	13.200	Duplicatas a pagar	28.100
Bancos C/ Movimento	127.000		
Duplicatas a Receber	30.000		
Estoques	10.512		
	180.512		
		PATRIMÔNIO	
		LÍQUIDO	
		Capital Social	90.000
		Lucros Acumulados	87.412
			177.412
PERMANENTE			
Móveis e Utensílios	25.000,		
TOTAL	205.512	TOTAL	205.512

DEMONSTRATIVO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

RECEITA BRUTA DE SERVIÇOS		167.700,00
(-) IMPOSTOS INCIDENTES - ISS	(1.488,00)	(1.488,00)
(=) RECEITA LÍQUIDA		166.212,00
(-) SALÁRIOS	32.000,00	
ÁGUA, LUZ E TELEFONE	6.400,00	
MATERIAL CONSUMIDO	28.400,00	
ALUGUÉIS	12.000,00	
	(78.800,00)	(78.800,00)
(=) RESULTADO DO EXERCÍCIO		87.412,00

Capítulo 6 - OS PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE

6.1 - INTRODUÇÃO

Que a Contabilidade é ciência, disso ninguém duvida, e já a conceituamos devidamente como tal. Mas, além de ser uma ciência, há todo um ordenamento jurídico que a protege, que a invoca, enaltecendo a sua existência por meio de exigências legais à sua observância.

Sempre é bom lembrar que concurso público é coisa muito séria, por isso as questões devem ser embasadas em textos legais para que não "chovam" recursos tentando anular questões ou mudar as suas respostas. Assim, vamos trazer

alguns desses dispositivos que regulam ou regulamentam a Contabilidade.

O nosso Código Comercial, no capítulo II "DAS OBRIGAÇÕES COMUNS A TODOS OS COMERCIANTES", diz no seu art. 10, que:

Art. 10. Todos os comerciantes são obrigados:

1. a seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração, e a ter os livros para esse fim necessários;

2. a fazer 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 (art. 31), se maior ou menor prazo se não achar marcado neste Código;

3. 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 (Tit. XVII);

4. a formar anualmente um balanço geral do seu

Resultado do Exercício		Lucros Acumulados	
80.288,	167.700,(2		87.412, (3)
)		
(3) 87.412,	87.412,		

ativo e passivo, o qual deverá compreender todos os bens de raiz, móveis e semoventes, mercadorias, dinheiros, papéis de crédito, e outra qualquer espécie de valores, e bem assim todas as dívidas e obrigações passivas; e será datado e assinado pelo comerciante a quem pertencer.

Como se vê, desde o tempo do império a ênfase se dava à Contabilidade era enorme (o nosso Código Comercial data de 1850). Em alguns artigos seguintes o ato normativo segue falando de Contabilidade, disciplinando a escrituração e as consequências quando esta é efetuada com vícios.

A Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em seu art. 177, por seu turno, estabelece que:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

...

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão.

§ 4º As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados. (grifei).

A Comissão de Valores Mobiliários, por intermédio de diversos atos regulamenta a atividade contábil, principalmente a DELIBERAÇÃO CVM Nº 29, de 05 de fevereiro de 1986, que estabelece diversos conceitos que devem ser observados com respeito a Contabilidade.

Dos atos legais ou normativos que devemos saber nos concursos, o mais importante, sem dúvida, por estabelecer toda regra contábil, é o ato que veicula os Princípios Fundamentais de Contabilidade, ou seja, a Resolução CFC n.º 750/93, de 29 de dezembro de 1993. Porém, esta resolução estabelece os princípios de forma nua e crua, por isso, partimos de imediato à RESOLUÇÃO CFC N.º 774, de 16 de dezembro de 1994, publicada no Diário Oficial da União em 18 de janeiro de 1995, que aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, contemplando, também, os princípios.

Sobre os princípios de Contabilidade não carece que se faça nenhum outro comentário, bastando a leitura atenta da Resolução com os seus comentários. Não basta qualquer leitura!!! A leitura há de ser com muita atenção, pois o assunto é de extrema importância, haja vista as inúmeras questões de prova em que o assunto foi cobrado em concursos das mais diversas áreas, e, certamente, continuará a ser cobrado nos próximos concursos. Então, que não seja por falta de aviso, esse assunto será cobrado no próximo concurso, estude com afinco e prazer!!!

6.2- CONSIDERAÇÕES GERAIS

Os princípios fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. São aplicados, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades.

Os princípios fundamentais de Contabilidade, que são verdadeiros dogmas, valem para todos os patrimônios, não importando a Entidade a que pertencem, ao fim a que sejam empregados ou onde estejam localizados, importando, tão somente, a sua autonomia em relação aos demais patrimônios existentes.

Os princípios possuem o atributo da universalidade, o que vale dizer que se aplicam a todos os fatos. Também não existe uma hierarquia formal entre princípios, dado que todos possuem a mesma importância, e se fosse diferente, alguns deixariam de ser princípios, pois é inconcebível imaginar a existência de princípios de primeira, segunda, terceira ou mais ordens.

Somente a observância dos princípios, nos procedimentos que trazem mutações no patrimônio, gera informações de utilidade para decisões em se tratando de situações concretas.

A uniformização dos entendimentos e interpretações na Contabilidade, tanto de natureza doutrinária, quanto aplicada, são baixadas através das Normas Brasileiras de Contabilidade, estabelecidas por Resolução do Conselho Federal de Contabilidade, as quais estabelecem regras a serem observadas no exercício profissional de Contabilidade.

As Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC, classificam-se em profissionais e técnicas. As normas profissionais tratam do exercício profissional, recebem a sigla NBC-P, enquanto as normas técnicas estabelecem conceitos doutrinários, e recebem a sigla NBC-T (Resolução 711-9 CFC).

Os princípios fundamentais de Contabilidade estabelecidos na NBC-T-1, foram aprovados pela Resolução CFC N.º 750-93 que conceitua em seu artigo 2º os referidos princípios.

6.3 - OBJETIVOS DOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

As informações e valores somente assumem seu real significado e importância a medida em que possam ser comparados com outros similares ou equivalentes.

Desta forma, a análise das demonstrações financeiras é feita sempre em bases comparativas podendo ser confrontadas com outras empresas ou, ainda, com as demonstrações de períodos anteriores da própria empresa.

Esse é um dos fatores que determinam a necessidade de princípios de Contabilidade geralmente aceitos, aplicados de forma consistente. Isto significa que todas as empresas baseiam-se em certos critérios, tornando os resultados contábeis mais comparáveis entre si.

6.4 - DOS PRINCÍPIOS

RESOLUÇÃO CFC N.º 774, de 16 de dezembro de 1994

Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE no exercício de suas atribuições legais e regimentais, CONSIDERANDO a conveniência de um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos Princípios Fundamentais de Contabilidade;

RESOLVE:

Art. 1º - Aprovar o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (em anexo).

Art. 2º - Esta Resolução entra em vigor na data de sua assinatura.

Brasília, 16 de dezembro de 1994.

José Maria Martins Mendes

Presidente

(Publicada no DOU, de 18-01-95.)

INTRODUÇÃO AO APÊNDICE

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, aprovados pela Resolução CFC n.º 750/93, de 29 de dezembro de 1993, requerem, para o seu amplo entendimento pelos usuários da informação contábil e para a perfeita compreensão pelos profissionais da Contabilidade, um grau de detalhamento que não é possível abranger nos próprios enunciados.

O Apêndice aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, contendo comentários sobre o conteúdo dos enunciados, é uma forma adequada de melhor compreensão sobre tão importante assunto.

O objetivo, portanto, é explicitar e toda explicitação é simples esclarecimento.

1 - A CONTABILIDADE COMO CONHECIMENTO

1.1 - A Contabilidade como Ciência Social

A Contabilidade possui objeto próprio - o Patrimônio das Entidades - e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais ciências sociais.

A Resolução alicerça-se na premissa de que a Contabilidade é uma Ciência Social com plena fundamentação epistemológica. Por conseqüência, todas as demais classificações - método, conjunto de procedimentos, técnica, sistema, arte, para citarmos as mais correntes - referem-se a simples facetas ou aspectos da Contabilidade, usualmente concernentes à sua aplicação prática, na solução de questões concretas.

1.2 - O Patrimônio objeto da Contabilidade

O objeto delimita o campo de abrangência de uma ciência, tanto nas ciências formais quanto nas factuais, das quais fazem parte as ciências sociais. Na Contabilidade, o objeto é sempre o PATRIMÔNIO de uma Entidade, definido como um conjunto de bens, direitos e de obrigações para com terceiros, pertencente a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas

sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade, que pode, ou não, incluir o lucro. O essencial é que o patrimônio disponha de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes, o que significa que a Entidade dele pode dispor livremente, claro que nos limites estabelecidos pela ordem jurídica e, sob certo aspecto, da racionalidade econômica e administrativa.

O Patrimônio também é objeto de outras ciências sociais - por exemplo, da Economia, da Administração e do Direito - que, entretanto, o estudam sob ângulos diversos daquele da Contabilidade, que o estuda nos seus aspectos quantitativos e qualitativos. A Contabilidade busca, primordialmente, apreender, no sentido mais amplo possível, e entender as mutações sofridas pelo Patrimônio, tendo em mira, muitas vezes, uma visão prospectiva de possíveis variações. As mutações tanto podem decorrer da ação do homem quanto, embora quase sempre secundariamente, dos efeitos da natureza sobre o Patrimônio.

Por **aspecto qualitativo** do patrimônio entende-se a natureza dos elementos que o compõem, como dinheiro, valores a receber ou a pagar expressos em moeda, máquinas, estoques de materiais ou de mercadorias etc.

A delimitação qualitativa desce, em verdade, até o grau de particularização que permita a perfeita compreensão do componente patrimonial. Assim, quando falamos em "máquinas", ainda estamos a empregar um **substantivo coletivo**, cuja expressão poderá ser de muita utilidade, em determinadas análises.

Mas a Contabilidade, quando aplicada a um patrimônio particular, não se limitará às "máquinas" como categoria, mas se ocupará de cada máquina em particular, na sua condição do componente patrimonial, de forma que não possa ser confundida com qualquer outra máquina, mesmo de tipo idêntico.

O **atributo quantitativo** refere-se à expressão dos componentes patrimoniais em valores, o que demanda que a Contabilidade assumira posição sobre o que seja "Valor", porquanto os conceitos sobre a matéria são extremamente variados.

Do Patrimônio deriva o conceito de Patrimônio Líquido, mediante a equação considerada como básica na Contabilidade:

$$\text{(Bens + Direitos) - (Obrigações) = Patrimônio Líquido}$$

Quando o resultado da equação é negativo, convencionou-se denominá-lo de "Passivo a Descoberto".

O Patrimônio Líquido não é uma dívida da Entidade para com seus sócios ou acionistas, pois estes não emprestam recursos para que ela possa ter vida própria, mas, sim, os entregam, para que com eles forme o Patrimônio da Entidade.

O conhecimento que a Contabilidade tem do seu objeto está em constante desenvolvimento, como, aliás, ocorre nas demais ciências em relação aos respectivos objetos. Por esta razão, deve-se aceitar como natural o fato da existência de possíveis componentes do patrimônio cuja apreensão ou avaliação se apresenta difícil ou inviável em determinado momento.

1.3 - Os Princípios Fundamentais de Contabilidade

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam o núcleo central da própria Contabilidade, na sua condição de ciência social, sendo a ela inerentes. Os princípios constituem sempre as vigas-mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância. No caso da Contabilidade, presente seu objeto, seus princípios Fundamentais de Contabilidade valem para todos os patrimônios, independentemente das Entidades a que pertencem, as finalidades para as quais são

usados, a forma jurídica da qual estão revestidos, sua localização, expressividade e quaisquer outros qualificativos, desde que gozem da condição de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes.

Nos princípios científicos jamais pode haver hierarquização formal, dado que eles são os elementos predominantes na constituição de um corpo orgânico, proposições que se colocam no início de uma dedução, e são deduzidos de outras dentro do sistema. Nas ciências sociais, os princípios se colocam como axiomas, premissas universais e verdadeiras, assim admitidas sem necessidade de demonstração, ultrapassando, pois a condição de simples conceitos.

O atributo da universalidade permite concluir que os princípios não exigiriam adjetivação, pois sempre, por definição, se referem à Ciência da Contabilidade no seu todo. Dessa forma, o qualificativo "fundamentais" visa, tão-somente, a enfatizar sua magna condição. Esta igualmente elimina a possibilidade de existência de princípios identificados, nos seus enunciados, com técnicas ou procedimentos específicos, com o resultado obtido na aplicação dos princípios propriamente ditos a um patrimônio particularizado. Assim, não podem existir princípios relativos aos registros, às demonstrações ou à terminologia contábeis, mas somente ao objeto desta, o Patrimônio. Os princípios, na condição de verdades primeiras de uma ciência, jamais serão diretivas de natureza operacional, característica essencial das normas - expressões de direito positivo, que a partir dos princípios, estabelecem ordenamentos sobre o "como fazer", isto é, técnicas, procedimentos, métodos, critérios etc., tanto nos aspectos substantivos, quanto nos formais. Dessa maneira, alcança-se um todo organicamente integrado, em que, com base nas verdades gerais, se chega ao detalhe aplicado, mantidas a harmonia e coerência do conjunto.

Os princípios simplesmente são e, portanto, preexistem às normas, fundamentando e justificando a ação, enquanto aquelas a dirigem na prática. No caso brasileiro, os princípios estão obrigatoriamente presentes na formulação das Normas Brasileiras de Contabilidade, verdadeiros pilares do sistema de normas, que estabelecerá regras sobre a apreensão, o registro, relato, demonstração e análise das variações sofridas pelo patrimônio, buscando descobrir suas causas, de forma a possibilitar a feitura de prospeções sobre a Entidade e não podem sofrer qualquer restrição na sua observância.

Os princípios refletem o estágio em que se encontra a Ciência da Contabilidade, isto é, a essência dos conhecimentos, doutrinas e teorias que contam com o respaldo da maioria dos estudiosos da Contabilidade. É evidente que, em muitos aspectos, não há como se falar em unanimidade de entendimento, mas até em desacordo sobre muitos temas teórico-doutrinários. Temos uma única ciência, mas diversas doutrinas. Entretanto, cumpre ressaltar que tal situação também ocorre nas demais ciências sociais e, muitas vezes, até mesmo nas ciências ditas exatas.

Em termos de conteúdo, os princípios dizem respeito à caracterização da Entidade e do Patrimônio, à avaliação dos componentes deste e ao reconhecimento das mutações e dos seus efeitos diante do Patrimônio Líquido. Como os princípios alcancem o patrimônio na sua globalidade, sua observância nos procedimentos aplicados resultará automaticamente em informações de utilidade para decisões sobre situações concretas. Esta é a razão pela qual os objetivos pragmáticos da Contabilidade são caracterizados pela palavra "informação".

1.4 - Dos objetivos da Contabilidade

A existência de objetivos específicos não é essencial à caracterização de uma ciência, pois, caso o fosse, inexistiria a ciência "pura", aquela que se concentra, tão-somente, no seu objeto. Aliás, na própria área contábil, encontramos muitos pesquisadores cuja obra não apresenta qualquer escopo pragmático, concentrando-se na Contabilidade como ciência. De qualquer forma, como já vimos, não há qualquer dificuldade na

delimitação dos objetivos da Contabilidade no terreno científico, a partir do **seu objeto**, que é o **Patrimônio**, por estarem concentrados na correta representação deste e nas causas das suas mutações.

O objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Já sob a ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada, busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros meios.

O tema, tão claro no quadrante científico, comporta comentários mais minuciosos quando direcionado aos objetivos concretos perseguidos na aplicação da Contabilidade a uma Entidade em particular. Adentramos, no caso, o terreno operacional, regulado pelas normas. Assim, ouve-se com frequência dizer que um dos objetivos da Contabilidade é o acompanhamento da evolução econômica e financeira de uma Entidade. No caso, o adjetivo "econômico" é empregado para designar o processo de formação de resultado, isto é, as mutações quantitativo/qualitativas do patrimônio, as que alteram o valor do Patrimônio Líquido, para mais ou para menos, corretamente conhecidas como "receitas" e "despesas". Já os aspectos qualificados como "financeiros" concernem, em última instância, aos fluxos de caixa.

Cumpra também ressaltar que, na realização do objetivo central da Contabilidade, defrontamo-nos, muitas vezes, com situações nas quais os aspectos jurídico/formais das transações ainda não estão completa ou suficientemente dilucidados. Nesses casos, deve-se considerar o efeito mais provável das mutações sobre o patrimônio, quantitativa e qualitativamente, concedendo-se prevalência à substância das transações.

1.5 - Das informações geradas pela Contabilidade

De forma geral, no âmbito dos profissionais e usuários da Contabilidade, os objetivos desta, quando aplicada a uma Entidade particularizada, são identificados com a geração de informações, a serem utilizadas por determinados usuários em decisões que buscam a realização de interesses e objetivos próprios. A precisão das informações demandadas pelos usuários e o próprio desenvolvimento de aplicações práticas da Contabilidade, dependendo, sempre, da observância dos seus princípios, cuja aplicação à solução de situações concretas deverá considerar o contexto econômico, tecnológico, institucional e social em que os procedimentos serão aplicados.

Isso significa, com grande frequência, o uso de projeções sobre os contextos em causa, o que muitos denominam de visão prospectiva nas aplicações contábeis.

As informações quantitativas que a Contabilidade produz, quando aplicada a uma entidade, devem possibilitar ao usuário avaliar a situação e as tendências desta, com o menor grau de dificuldade possível. Devem, pois, permitir ao usuário, como participe do mundo econômico:

- observar e avaliar o comportamento;
- comparar seus resultados com os de outros períodos ou Entidades;
- avaliar seus resultados à luz dos objetivos estabelecidos;
- projetar seu futuro nos marcos políticos, sociais e econômicos em que se insere.

E tudo isso, para que o usuário possa planejar suas próprias operações.

Os requisitos referidos levam à conclusão de que deve haver consistência nos procedimentos que a Entidade utiliza em diferentes períodos e, tanto quanto possível, também entre

Entidades distintas que pertençam a um mesmo mercado, de forma que o usuário possa extrair tendências quanto à vida de uma Entidade e à sua posição em face das demais Entidades ou mesmo do mercado como um todo. Tal desiderato é extremamente incentivado pelo sistema formal de normas, cuja coerência estrutural é garantida pela observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, estabelecendo-se, pois, o necessário elo de ligação entre a Ciência da Contabilidade e seus ordenamentos aplicados. Evidentemente o preceito em análise, conhecido por "consistência", não constitui Princípio da Contabilidade, mas regra técnico/comportamental. Tanto isso é verdade que procedimentos aplicados, mesmo fixados como norma, podem ser alterados em função das necessidades dos usuários ou mesmo da qualidade dos resultados da sua aplicação, enquanto que os princípios que os fundamentam permanecem inalterados.

1.6 - Dos usuários da Contabilidade

Os usuários tanto podem ser internos como externos e, mais ainda, com interesses diversificados, razão pela qual as informações geradas pela Entidade devem ser amplas e fidedignas e, pelo menos, suficientes para a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações sofridas pelo seu patrimônio, permitindo a realização de inferências sobre o seu futuro.

Os usuários internos incluem os administradores de todos os níveis, que usualmente se valem de informações mais aprofundadas e específicas acerca da Entidade, notadamente aquelas relativas ao seu ciclo operacional. Já os usuários externos concentram suas atenções, de forma geral, em aspectos mais genéricos, expressos nas demonstrações contábeis.

Em países com um ativo mercado de capitais, assume importância ímpar a existência de informações corretas, oportunas, suficientes e inteligíveis sobre o patrimônio das Entidades e suas mutações, com vista à adequada avaliação de riscos e oportunidades por parte dos investidores, sempre interessados na segurança dos seus investimentos e em retornos compensadores em relação às demais aplicações. A qualidade dessas informações deve ser assegurada pelo sistema de normas alicerçado nos Princípios Fundamentais, o que torna a Contabilidade um verdadeiro catalisador do mercado de ações.

O tema é vital e, por consequência, deve-se manter vigilância sobre o grau em que os objetivos gerais da Contabilidade aplicada a uma atividade particularizada estão sendo alcançados. O entendimento das informações pelos próprios usuários pode levá-los a conclusão da necessidade de valer-se dos trabalhos de profissionais da Contabilidade.

6.5 - COMENTÁRIOS AOS PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE

A Resolução CFC n.º 750-93 dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, elencando-os em seu art. 3º e conceituando-os nos seus artigos quarto ao dez.

6.5.1 - O Princípio da Entidade

"Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil."

A autonomia patrimonial

O cerne do Princípio da ENTIDADE está na autonomia do patrimônio a ela pertencente. O Princípio em exame afirma que o patrimônio deve revestir-se do atributo de autonomia em relação a todos os outros Patrimônios existentes, pertencendo a uma Entidade, no sentido de sujeito suscetível à aquisição de direitos e obrigações.

A autonomia tem por corolário o fato de que o patrimônio de uma Entidade jamais pode confundir-se com aqueles dos seus sócios ou proprietários. Por conseqüência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjunto de pessoas, tais como:

- famílias;
- empresas;
- governos, nas diferentes esferas do poder;
- sociedades beneficentes, religiosas, culturais, esportivas, de lazer, técnicas;
- sociedades cooperativas;
- fundos de investimento e outras modalidades afins.

No caso de sociedades, não importa que sejam sociedades de fato ou que estejam revestidas de forma jurídica, embora esta última circunstância seja a mais usual.

O patrimônio, na sua condição de objeto da Contabilidade, é, no mínimo, aquele juridicamente formalizado como pertencente à Entidade, com ajustes quantitativos e qualitativos realizados em consonância com os princípios da própria Contabilidade. A garantia jurídica da propriedade, embora por vezes suscite interrogações de parte daqueles que não situam a autonomia patrimonial no cerne do Princípio da Entidade, é indissociável desse Princípio, pois é a única forma de caracterização do direito ao exercício de poder sobre o mesmo Patrimônio, válida perante terceiros. Cumpre ressaltar que, sem autonomia patrimonial fundada na propriedade, os demais Princípios Fundamentais perdem o seu sentido, pois passariam a referir-se a um universo de limites imprecisos.

A autonomia patrimonial apresenta sentido unívoco. Por conseqüência, o patrimônio pode ser decomposto em partes segundo os mais variados critérios, tanto em termos quantitativos quanto qualitativos. Mas nenhuma classificação, mesmo que dirigida sob ótica setorial, resultará em novas Entidades. Carece, pois de sentido, a idéia de que as divisões ou departamentos de uma Entidade possam constituir novas Entidades, ou "microentidades", precisamente porque sempre lhes faltarão o atributo da autonomia. A única circunstância em que poderá surgir nova entidade, será aquela em que a propriedade de parte do patrimônio de uma Entidade, for transferida para outra unidade, eventualmente até criada naquele momento. Mas, no caso, teremos um novo patrimônio autônomo, pertencente a outra entidade. Na Contabilidade aplicada, especialmente nas áreas de custos e de orçamento, trabalha-se, muitas vezes, com controles divisionais, que podem ser extraordinariamente úteis, porém não significam a criação de novas Entidades, precisamente pela ausência de autonomia patrimonial.

Da soma ou da agregação de patrimônios

O Princípio da Entidade apresenta corolário de notável importância, notadamente pelas suas repercussões de natureza prática: as somas e agregações de patrimônios de diferentes Entidades não resultam em nova Entidade. Tal fato assume

especial relevo por abranger as demonstrações contábeis consolidadas de Entidades pertencentes a um mesmo grupo econômico, isto é, de um conjunto de Entidades sob controle único.

A razão básica é a de que as Entidades cujas demonstrações contábeis são consolidadas mantêm sua autonomia patrimonial, pois seus Patrimônios permanecem de sua propriedade. Como não há transferência de propriedade, não pode haver formação de novo Patrimônio, condição primeira da existência jurídica de uma Entidade. O segundo ponto a ser considerado é o de que a consolidação se refere às demonstrações contábeis, mantendo-se a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade no âmbito das Entidades consolidadas, resultando em uma unidade de natureza econômico-contábil, em que os qualificativos ressaltam os dois aspectos de maior relevo: o atributo de controle econômico e a fundamentação contábil da sua estruturação.

As demonstrações contábeis consolidadas, apresentando a Posição patrimonial e financeira, resultado das operações, as origens e aplicações de recursos ou os fluxos financeiros de um conjunto de Entidades sob controle único, são peças contábeis de grande valor informativo para determinados usuários, embora isso não elimine o fato de que outras informações possam ser obtidas nas demonstrações que foram consolidadas.

6.5.2 - O Princípio da Continuidade

"Art. 5º A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§ 1º A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§ 2º A observância do princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de se constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado. "

Aspectos conceituais

O Princípio da CONTINUIDADE afirma que o patrimônio da Entidade, na sua composição qualitativa e quantitativa, depende das condições em que provavelmente se desenvolverão as operações da Entidade. A suspensão das suas atividades pode provocar efeitos na utilidade de determinados ativos, com a perda, até mesmo integral, de seu valor. A queda no nível de ocupação pode também provocar efeitos semelhantes.

A modificação no estado de coisas citado pode ocorrer por diversas causas, entre as quais ressaltam as seguintes:

a) modificações na conjuntura econômica que provoquem alterações na amplitude do mercado em que atua a Entidade.

Exemplo neste sentido é a queda de poder aquisitivo da população, que provoca redução no consumo de bens, o que, a sua vez, resulta na redução do grau de ocupação de muitas entidades;

b) mudanças de política governamental, como, por exemplo, na área cambial, influenciando diretamente o volume

das exportações de determinados ramos econômicos, com efeito direto nos níveis de produção de determinadas Entidades;

c) problemas internos das próprias Entidades, consubstanciados em envelhecimento tecnológico dos seus processos ou produtos, superação mercadológica destes, exigência de proteção ambiental, falta de capital, falta de liquidez, incapacidade administrativa, distensões entre os controladores da Entidade e outras causas quaisquer que levem a Entidade a perder suas condições de competitividade, sendo gradativamente alijada do mercado;

d) causas naturais ou fortuitas que afetem a manutenção da Entidade no mercado, tais como inundações, incêndios, ausência de materiais primários por quebras de safras.

A situação-limite na aplicação do Princípio da CONTINUIDADE é aquela em que há a completa cessação das atividades da Entidade. Nessa situação, determinados ativos, como, por exemplo, os valores diferidos, deixarão de ostentar tal condição, passando à condição de despesas, em face da impossibilidade de sua recuperação mediante as atividades operacionais usualmente dirigidas à geração de receitas. Mas até mesmo ativos materiais, como estoques, ferramentas ou máquinas, podem ter seu valor modificado substancialmente. As causas da limitação da vida da Entidade não influenciam o conceito da continuidade; entretanto, como constituem informação de interesse para muitos usuários, quase sempre são de divulgação obrigatória, segundo norma específica. No caso de provável cessação da vida da Entidade, também o passivo é afetado, pois, além do registro das exigibilidades, com fundamentação jurídica, também devem ser contemplados os prováveis desembolsos futuros, advindos da extinção em si.

Na condição de Princípio, em que avulta o atributo da universalidade, a continuidade aplica-se não somente à situação de cessação integral das atividades da Entidade, classificada como situação-limite no parágrafo anterior, mas também àqueles casos em que há modificação no volume de operações, de forma a afetar o valor de alguns componentes patrimoniais, obrigando ao ajuste destes, de maneira a ficarem registrados por valores líquidos de realização.

O Princípio da Continuidade, à semelhança do da Prudência, está intimamente ligado com o da Competência, formando-se uma espécie de trilogia. A razão é simples: a continuidade, como já vimos, diz respeito diretamente ao valor econômico dos bens, ou seja, ao fato de um ativo manter-se nesta condição ou transformar-se, total ou parcialmente, em despesa. Mas a continuidade também alcança a representação quantitativa e qualitativa do patrimônio de outras maneiras, especialmente quando há previsão de encerramento das atividades da Entidade, com o vencimento antecipado ou o surgimento de exigibilidades. Nesta última circunstância, sua ligação será com o princípio da Oportunidade.

O Princípio da Continuidade e a "entidade em marcha"

A denominação "Princípio da Continuidade", como também a de "entidade em marcha", ou "going concern", é encontrada em muitos sistemas de normas no exterior e também na literatura contábil estrangeira. Embora o princípio da Continuidade também parta do pressuposto de que a Entidade deva concretizar seus objetivos continuamente - o que nem sempre significa a geração de riqueza no sentido material -, não se fundamenta na idéia de Entidade em movimento.

O motivo é extremamente singelo, pois uma Entidade com suas atividades reduzidas ou suspensas temporariamente continuará a ser objeto da Contabilidade enquanto dispuser de patrimônio. Isso permanece verdade no caso de a Entidade suspender definitivamente suas atividades. O que haverá, tão-somente, é a reapreciação dos componentes patrimoniais, quantitativa e qualitativamente, precisamente em razão dos difames do princípio da continuidade. A normalidade ou não das operações, bem como a vida limitada ou indeterminada, não alcançam o objeto da Contabilidade, o patrimônio, mas, tão-

somente, sua composição e valor, isto é, a delimitação quantitativa e qualitativa dos bens, direitos e obrigações.

O próprio uso da receita como parâmetro na formação de juízo sobre a situação de normalidade da Entidade, embora válido na maioria das Entidades, não pode ser universal, pois, em muitas delas, a razão de ser não é a receita, tampouco o resultado.

6.5.3 - O Princípio da Oportunidade

"Art. 6º O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Parágrafo único. Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I - desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II - o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III - o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da Entidade em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão."

Aspectos conceituais.

O Princípio da OPORTUNIDADE exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma Entidade, no momento em que elas ocorrerem. Cumprido tal preceito, chega-se ao acervo máximo de dados primários sobre o patrimônio, fonte de todos os relatos, demonstrações e análises posteriores, ou seja, o Princípio da Oportunidade é a base indispensável à fidedignidade das informações sobre o patrimônio da Entidade, relativas a um determinado período e com o emprego de quaisquer procedimentos técnicos. É o fundamento daquilo que muitos sistemas de normas denominam de "representação fiel" pela informação ou seja, que esta espelhe com precisão e objetividade as transações e eventos a que concetre. Tal atributo é, outrossim, exigível em qualquer circunstância, a começar sempre nos registros contábeis, embora as normas tendem a enfatizá-lo nas demonstrações contábeis.

O Princípio da Oportunidade deve ser observado, como já foi dito, sempre que haja variação patrimonial, cujas origens principais são, de forma geral, as seguintes:

a) transações realizadas com outras Entidades, formalizadas mediante acordo de vontades, independentemente da forma ou da documentação de suporte, como compra ou venda de bens e serviços;

b) eventos de origem externa, de ocorrência alheia à vontade da administração, mas com efeitos sobre o Patrimônio, como modificações nas taxas de câmbio, quebras de clientes, efeitos de catástrofes naturais, etc.;

c) movimentos internos que modificam predominantemente a estrutura qualitativa do Patrimônio, como a transformação de materiais em produtos semifabricados ou destes em produtos prontos, mas também a estrutura quantitativo-qualitativa, como no sucateamento de bens inservíveis.

O Princípio da OPORTUNIDADE abarca dois aspectos distintos, mas complementares: a integridade e a

tempestividade, razão pela qual muitos autores preferem denominá-lo de Princípio da Universalidade.

O Princípio da OPORTUNIDADE tem sido confundido algumas vezes, com o da COMPETÊNCIA, embora os dois apresentem conteúdos manifestamente diversos. Na oportunidade, o objetivo está na completeza da apreensão das variações, do seu oportuno reconhecimento, enquanto, na competência, o fulcro está na qualificação das variações diante do Patrimônio Líquido, isto é, na decisão sobre se estas o alteram ou não. Em síntese, no primeiro caso, temos o conhecimento da variação, e, na competência, a determinação de sua natureza.

A integridade das variações

A integridade diz respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, isto é, sem qualquer falta ou excesso.

Concentre, pois, à completeza da apreensão, que não admite a exclusão de quaisquer variações monetariamente quantificáveis.

Como às variações incluem elementos quantitativos e qualitativos, bem como os aspectos físicos pertinentes, e ainda que a avaliação é regida por princípios próprios, a integridade diz respeito fundamentalmente às variações em si. Tal fato não elimina a necessidade do reconhecimento destas, mesmo nos casos em que não há certeza definitiva da sua ocorrência, mas somente alto grau de possibilidade. Bons exemplos neste sentido fornecem as depreciações, pois a vida útil de um bem será sempre uma hipótese, mais ou menos fundada tecnicamente, porquanto dependente de diversos fatores de ocorrência aleatória. Naturalmente, pressupõe-se que, na hipótese do uso de estimativas, estas tenham fundamentação estatística e econômica suficientes.

A tempestividade do registro

A tempestividade obriga a que as variações sejam registradas no momento em que ocorrerem, mesmo na hipótese de alguma incerteza, na forma relatada no item anterior. Sem o registro no momento da ocorrência, ficarão incompletos os registros sobre o patrimônio até aquele momento, e, em decorrência, insuficientes quaisquer demonstrações ou relatos, e falseadas as conclusões, diagnósticos e prognósticos.

6.5.4 - O Princípio do Registro Pelo Valor Original

"Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade.

Parágrafo único. Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I - a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II - uma vez integrados no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III - o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV - os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V - o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos."

Os elementos essenciais do Princípio

O Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL ordena que os componentes do patrimônio tenham seu registro inicial efetuado pelos valores ocorridos na data das transações havidas com o mundo exterior à Entidade, estabelecendo, pois, a vigência da avaliação patrimonial: a determinação do valor monetário de um componente do patrimônio.

Ao adotar a idéia de que a avaliação deva ser realizada com fundamento no valor de entrada, o Princípio consagra o uso dos valores monetários decorrentes do consenso entre os agentes econômicos externos e a Entidade - contabilmente, outras Entidades, ou da imposição destes. Não importa, pois, se o preço resultou de livre negociação em condições de razoável igualdade entre as partes, ou de imposição de uma delas, em vista da sua posição de superioridade. Generalizando, o nível dos preços pode derivar de quaisquer das situações estudadas na análise microeconômica.

Pressupõe-se que o valor de troca, aquele decorrente da transação, configure o valor econômico dos ativos no momento da sua ocorrência. Naturalmente, se, com o passar do tempo, houver a modificação do valor em causa, seja por que razão for, os ajustes serão realizados, mas ao abrigo do Princípio da Competência. Os ajustes somente serão para menos, em razão da essência do próprio Princípio.

A rigorosa observância do princípio em comentário é do mais alto interesse da sociedade como um todo e, especificamente, do mercado de capitais, por resultar na unificação da metodologia de avaliação, fator essencial na compatibilidade dos dados, relatos e demonstrações contábeis e, conseqüentemente, na qualidade da informação gerada, impossibilitando critérios alternativos de avaliação.

No caso de doações recebidas pela Entidade, também existe a transação com o mundo exterior e, mais ainda, com efeito quantitativo e qualitativo sobre o patrimônio. Como a doação resulta em inegável aumento do Patrimônio Líquido, cabe o registro pelo valor efetivo da coisa recebida, no momento do recebimento, **segundo o valor de mercado**. Mantém-se, no caso, intocado o Princípio em exame, com a única diferença em relação às situações usuais: uma das partes envolvidas - caso daquela representativa do mundo externo - abre mão da contraprestação, que se transforma em aumento do Patrimônio Líquido da Entidade recebedora da doação. Acessoriamente, pode-se lembrar que o fato de o ativo ter-se originado de doação, não repercute na sua capacidade futura de contribuir à realização dos objetivos da Entidade.

A expressão em moeda nacional

A expressão do valor dos componentes patrimoniais em moeda nacional decorre da necessidade de homogeneização quantitativa do registro do patrimônio e das suas mutações, a fim de se obter a necessária compatibilidade e se possibilitarem agrupamentos de valores. Ademais, este aspecto particular, no âmbito do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL visa a afirmar a prevalência da moeda do País e, conseqüentemente, o registro somente nela. O corolário é o de que quaisquer transações em moeda estrangeira devem ser transformadas em moeda nacional no momento do seu registro.

A manutenção dos Valores originais nas variações internas

O Princípio em análise, como não poderia ser diferente, em termos lógicos, mantém-se plenamente nas variações patrimoniais que ocorrem no interior da Entidade, quando acontece a agregação ou a decomposição de valores. Os agregados de valores - cuja expressão mais usual são os estoques de produtos semifabricados e prontos, os serviços em andamento ou terminados, as culturas em formação etc. - representam, quantitativamente, o somatório de inúmeras variações patrimoniais qualitativas, formando conjuntos de valores constituídos com base em valores atinentes a insumos de materiais, depreciações, mão-de-obra, encargos sociais, energia, serviços de terceiros, tributos, e outros, classes de insumos que, em verdade, configuram a consumação de ativos, como estoques, equipamentos ou, diretamente, recursos pecuniários. Os agregados são, pois, ativos resultantes da transformação de outros ativos, e, em alguns casos, deixam logo tal condição, como aqueles referentes a funções como as de administração geral, comercialização no País, exportação e outras.

A formação dos agregados implica o uso de decomposições, como acontece no caso das depreciações geradas por uma máquina em particular: a transação com o mundo exterior resultou na ativação da máquina, mas a consumação desta dar-se-á gradativamente, ao longo do tempo, mediante as depreciações. Todavia estas, mesmo quando relatadas a um espaço curto de tempo - um mês, por hipótese -, normalmente são alocadas a diversos componentes do patrimônio, como, por exemplo, aos diferentes produtos em elaboração.

Os fatos mencionados comprovam a importância do Princípio em exame na Contabilidade aplicada à área de custos, por constituir-se na diretiva principal de avaliação das variações que ocorrem no ciclo operacional interno das Entidades, em que não existe a criação de valores, mas a simples redistribuição daqueles originais.

Finalmente, cabe ressaltar que os valores originais devem ser ajustados, segundo a sua perda de valor econômico. Porém, mesmo tal ajuste não implica, em essência, modificação do valor original.

6.5.5 - O Princípio da Atualização Monetária

"Art. 8º Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Parágrafo único. São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

I - a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II - para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do Patrimônio Líquido;

III - a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período. "

Aspectos conceituais

O Princípio da Atualização Monetária existe em função do fato de que a moeda - embora universalmente aceita como medida de valor - não representa unidade constante de poder aquisitivo. Por consequência, sua expressão formal deve ser

ajustada, a fim de que permaneçam substantivamente corretos - isto é, segundo as transações originais - os valores dos componentes patrimoniais e, via de decorrência, o Patrimônio Líquido. Como se observa, o Princípio em causa constitui seguimento lógico daquele do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL, pois preceitua o ajuste formal dos valores fixados segundo este, buscando a manutenção da substância original, sem que isso implique qualquer modalidade de reavaliação.

Em diversas oportunidades no passado, o princípio foi denominado de "correção monetária", expressão inadequada, pois ele não estabelece qualquer "correção" de valor, mas apenas atualiza o que, em tese, não deveria ter variado: o poder aquisitivo da moeda.

Esta é, aliás, a razão pela qual o Princípio, quando aplicado à prática, se manifesta por meio de índice que expressa a modificação da capacidade geral de compra da moeda, e não da variação particular do preço de um bem determinado.

O princípio diz respeito, dada sua condição de universalidade, a todos os componentes patrimoniais e suas mutações, e não somente às demonstrações contábeis, que representam apenas uma das modalidades de expressão concreta da Contabilidade, aplicada a uma entidade em particular. Mas, como as demonstrações contábeis são, em geral, **a forma mais usual de comunicação** entre a Entidade e o usuário, as normas contábeis alicerçadas no princípio em exame contém sempre ordenamentos sobre como deve ser realizado o ajuste, o indexador utilizado e a periodicidade de aplicação.

Dos indexadores da atualização

A atualização monetária deve ser realizada mediante o emprego de meios - indexadores, moedas referenciais, reais ou não - que reflitam a variação apontada por índice geral de preços da economia brasileira. A utilização de um único parâmetro de caráter geral e de forma uniforme por todas as Entidades é indispensável, a fim de que sejam possíveis comparações válidas entre elas. O uso de indexador único, embora indispensável, não resolve inteiramente o problema da atualização monetária, pois não alcança a questão da fidedignidade de que se reveste o dito indexador, na expressão do poder aquisitivo da moeda. Todavia, no caso, não se trata de questão atinente aos princípios Contábeis, mas de problema pertencente à Ciência Econômica, no campo teórico - doutrinário, e à política, em termos aplicados.

6.5.6 - O Princípio da Competência

"Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no Patrimônio Líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à Entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II - quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III - pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV - no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

I - quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II - pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III - pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo."

As variações patrimoniais e o Princípio da Competência

A compreensão do cerne do Princípio da COMPETÊNCIA está diretamente ligada ao entendimento das variações patrimoniais e sua natureza. Nestas encontramos duas grandes classes: a daquelas que somente modificam a qualidade ou a natureza dos componentes patrimoniais, sem repercutirem no montante do Patrimônio Líquido, e a das que o modificam. As primeiras são denominadas de "**qualitativas**", ou "**permutativas**", enquanto as segundas são chamadas de "**quantitativas**", ou "**modificativas**". Cumpre salientar que estas últimas sempre implicam a existência de alterações qualitativas no patrimônio, a fim de que permaneça inalterado o equilíbrio patrimonial.

A COMPETÊNCIA é o Princípio que estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido. Da confrontação entre o valor final dos aumentos do Patrimônio Líquido - usualmente denominados "receitas" - e das suas diminuições - normalmente chamadas de "despesas" -, emerge o conceito de "resultado do período": positivo, se as receitas forem maiores do que as despesas; ou negativo, quando ocorrer o contrário.

Observa-se que o princípio da Competência não está relacionado com recebimentos ou pagamentos, mas com o reconhecimento das receitas geradas e das despesas incorridas no período. Mesmo com desvinculação temporal das receitas e despesas, respectivamente do recebimento e do desembolso, a longo prazo ocorre a equalização entre os valores do resultado contábil e o fluxo de caixa derivado das receitas e despesas, em razão dos princípios referentes à avaliação dos componentes patrimoniais.

Quando existem receitas e despesas pertencentes a um exercício anterior, que nele deixarem de ser consideradas por qualquer razão, os competentes ajustes devem ser realizados no exercício em que se evidenciou a omissão.

O Princípio da COMPETÊNCIA é aplicado a situações concretas altamente variadas, pois são muito diferenciadas as transações que ocorrem nas Entidades, em função dos objetivos destas. Por esta razão é a COMPETÊNCIA o princípio que tende a suscitar o maior número de dúvidas na atividade profissional dos contabilistas. Cabe, entretanto, sublinhar que tal fato não resulta em posição de supremacia hierárquica em relação aos demais Princípios, pois o status de todos é o mesmo, precisamente pela sua condição científica.

Alguns comentários sobre as despesas

As despesas, na maioria das vezes, representam consumação de ativos, que tanto podem ter sido pagos em períodos passados, no próprio período, ou ainda virem a ser pagos no futuro. De outra parte, não é necessário que o desaparecimento do ativo seja integral, pois muitas vezes a consumação é somente parcial, como no caso das depreciações

ou nas perdas de parte do valor de um componente patrimonial do ativo, por aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA à prática, de que nenhum ativo pode permanecer avaliado por valor superior ao de sua recuperação por alienação ou utilização nas operações em caráter corrente. Mas a despesa também pode decorrer do surgimento de uma exigibilidade sem a concomitante geração de um bem ou de um direito, como acontece, por exemplo, nos juros moratórios e nas multas de qualquer natureza.

Entre as despesas do tipo em referência localizam-se também as que se contrapõem a determinada receita, como é o caso dos custos diretos com vendas, nos quais se incluem comissões, impostos e taxas e até royalties. A aplicação correta da competência exige mesmo que se provisionem, com base em fundamentação estatística, certas despesas por ocorrer, mas indiscutivelmente ligadas à venda em análise, como as despesas futuras com garantias assumidas em relação a produtos.

Nos casos de Entidades em períodos pré-operacionais, no seu todo ou em algum setor, os custos incorridos são ativados, para se transformarem posteriormente em despesas, quando da geração das receitas, mediante depreciação ou amortização. Tal circunstância está igualmente presente em projetos de pesquisa e desenvolvimento de Produtos - muito freqüentes nas indústrias químicas e farmacêuticas, bem como naquelas que empregam alta tecnologia - quando a amortização dos custos ativados é feita segundo a vida mercadológica estimada dos produtos ligados às citadas pesquisas e projetos.

Alguns detalhes sobre as receitas e seu reconhecimento

A receita é considerada realizada no momento em que há a venda de bens e direitos da Entidade - entendida a palavra "bem" em sentido amplo, incluindo toda sorte de mercadoria, produtos, serviços, inclusive equipamentos e imóveis -, com a transferência da sua propriedade para terceiros, efetuando estes o pagamento em dinheiro ou assumindo compromisso firme de fazê-lo num prazo qualquer. Normalmente, a transação é formalizada mediante a emissão de nota fiscal ou documento equivalente, em que consta a quantificação e a formalização do valor de venda, pressupostamente o valor de mercado da coisa ou do serviço. Embora esta seja a forma mais usual de geração de receita, também há uma segunda possibilidade, materializada na extinção parcial ou total de uma exigibilidade, como no caso do perdão de multa fiscal, da anistia total ou parcial de uma dívida, da eliminação de passivo pelo desaparecimento do credor, pelo ganho de causa em ação em que se discutia uma dívida ou o seu montante, já devidamente provisionado, ou outras circunstâncias semelhantes. Finalmente, há ainda uma terceira possibilidade: a de geração de novos ativos sem a interveniência de terceiros, como ocorre correntemente no setor pecuário, quando do nascimento de novos animais. A última possibilidade está também representada pela geração de receitas por doações recebidas, já comentada anteriormente.

Mas as diversas fontes de receitas citadas no parágrafo anterior representam a negativa do reconhecimento da formação destas por valorização dos ativos, porque, na sua essência, o conceito de receita está indissolúvelmente ligado à existência de transação com terceiros, exceção feita à situação referida no final do parágrafo anterior, na qual ela existe, mas de forma indireta. Ademais, aceitar-se que, por exemplo, a valorização de estoques significaria o reconhecimento de aumento do Patrimônio Líquido, quando sequer há certeza de que a venda a realizar-se e, mais ainda, por valor consentâneo àquele da reavaliação, configurando-se manifesta afronta ao Princípio da Prudência. Aliás, as valorizações internas trariam no seu bojo sempre um convite à especulação e, conseqüentemente, ao desrespeito a esse princípio.

A receita de serviços deve ser reconhecida de forma proporcional aos serviços efetivamente prestados. Em alguns

casos, os princípios contratados prevêem cláusulas normativas sobre o reconhecimento oficial dos serviços prestados e da receita correspondente. Exemplo neste sentido oferecem as empresas de consultoria, nas quais a cobrança dos serviços é feita segundo as horas-homens de serviços prestados, durante, por exemplo, um mês, embora os trabalhos possam prolongar-se por muitos meses ou até ser por prazo indeterminado. O importante, nestes casos, é a existência de unidade homogênea de medição formalizada contratualmente, além, evidentemente, da medição propriamente dita. As unidades físicas mais comuns estão relacionadas com tempo - principalmente "tempo-homem" e "tempo-máquina" -, embora possa ser qualquer outra, como metros cúbicos por tipo de material escavado, metros lineares de avanço na perfuração de poços artesianos, e outros.

Nas Entidades em que a produção demanda largo espaço de tempo, deve ocorrer o reconhecimento gradativo da receita, proporcionalmente ao avanço da obra, quando ocorre a satisfação concomitante dos seguintes requisitos:

- o preço do produto é estabelecido mediante contrato, inclusive quanto à correção dos preços, quando houver;
- não há riscos maiores de descumprimento do contrato, tanto de parte do vendedor, quanto do comprador;
- existe estimativa, tecnicamente sustentada, dos custos a serem incorridos.

Assim, no caso de obras de engenharia, em que usualmente estão presentes os três requisitos nos contratos de fornecimento, o reconhecimento da receita não deve ser postergado até o momento da entrega da obra, pois o procedimento redundaria num quadro irreal da formação do resultado, em termos cronológicos. O caminho correto está na proporcionalização da receita aos esforços despendidos, usualmente expressos por custos - reais ou estimados - ou etapas vencidas.

6.5.7 - O Princípio da Prudência

"Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido.

§ 1º O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da Prudência somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência.

§ 3º A aplicação do Princípio da Prudência ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável. "

Aspectos conceituais

A aplicação do Princípio da Prudência - de forma a obter-se o menor Patrimônio Líquido, dentre aqueles possíveis diante de procedimentos alternativos de avaliação - está restrita às variações patrimoniais posteriores às transações originais com o mundo exterior, uma vez que estas deverão decorrer de consenso com os agentes econômicos externos ou da imposição

destes. Esta é a razão pela qual a aplicação do princípio da Prudência ocorrerá concomitantemente com a do Princípio da Competência, conforme assinalado no parágrafo 2º, quando resultará, sempre, **variação patrimonial quantitativa negativa**, isto é, redutora do Patrimônio Líquido.

A PRUDÊNCIA deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturados por determinados valores, segundo os Princípios do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL e da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA surge dúvida sobre a, ainda, correção deles. Havendo formas alternativas de se calcularem os novos valores, deve-se optar sempre pelo que for menor do que o inicial, no caso de ativos, e maior, no caso de componentes patrimoniais integrantes do passivo.

Naturalmente, é necessário que as alternativas mencionadas configurem, pelo menos à primeira vista, hipóteses igualmente razoáveis.

A provisão para créditos de liquidação duvidosa constitui exemplo da aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA, pois sua constituição determina o ajuste, para menos, de valor decorrente de transações com o mundo exterior, das duplicatas ou de contas a receber. A escolha não está no reconhecimento ou não da provisão, indispensável sempre que houver risco de não-recebimento de alguma parcela, mas, sim, no cálculo do seu montante.

Cabe observar que o atributo da incerteza, à vista do exemplo referido no parágrafo anterior, está presente, com grande frequência, nas situações concretas que demandam a observância do Princípio da Prudência. Em procedimentos institucionalizados, por exemplo, em relação aos "métodos" de avaliação de estoques, o Princípio da PRUDÊNCIA, raramente, encontra aplicação.

No reconhecimento de exigibilidades, o Princípio da PRUDÊNCIA envolve sempre o elemento incerteza em algum grau, pois, havendo certeza, cabe, simplesmente, o reconhecimento delas, segundo o Princípio da OPORTUNIDADE.

Para melhor entendimento da aplicação do Princípio da Prudência cumpre lembrar que:

- os custos ativados devem ser considerados como despesa no período em que ficar caracterizada a impossibilidade de eles contribuírem para a realização dos objetivos operacionais da Entidade;

- todos os custos relacionados à venda, inclusive aqueles de publicidade, mesmo que institucional, devem ser classificados como despesas;

- os encargos financeiros decorrentes do financiamento de ativos de longa maturação devem ser ativados no período pré-operacional, com amortização a partir do momento em que o ativo entrar em operação.

Dos limites da aplicação do Princípio

A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA não deve levar a excessos, a situações classificáveis como manipulações do resultado, com a conseqüente criação de reservas ocultas. Pelo contrário, deve constituir garantia de inexistência de valores artificiais, de interesse de determinadas pessoas, especialmente administradores e controladores, aspecto muito importante nas Entidades integrantes do mercado de capitais.

O comentário inserido no parágrafo anterior ressalta a grande importância das normas concernentes à aplicação da PRUDÊNCIA, com vista a impedir-se a prevalência de juízos puramente pessoais ou de outros interesses.

Capítulo 7 – OPERAÇÕES COM MERCADORIAS

7.1 INTRODUÇÃO

Vamos agora estudar os lançamentos efetuados nas empresas em função das transações envolvendo mercadorias, tais como: compra, venda, devolução, descontos e outras. Em primeiro lugar devemos definir **mercadoria** como sendo tudo aquilo que é adquirido com a finalidade de revenda.

Nas operações de compra e venda de mercadorias durante o exercício social pode haver lucro ou prejuízo, ao que chamamos de **Resultado com Mercadorias (RCM)**, ou **Lucro Operacional Bruto (LB)**, onde:

$$RCM = V - CMV$$

Sendo V e CMV contas de resultado:

V = Receitas com Vendas

CMV = Custo das Mercadorias Vendidas

Para calcularmos **V** (total de vendas), basta somarmos as vendas do período, o que se obtém facilmente através da totalização dos documentos de venda, como notas fiscais ou faturas comerciais.

A tarefa mais complicada é a determinação do custo daquela mercadoria vendida (CMV). Imaginem que o comerciante possui no momento da revenda mercadorias em estoque que foram possivelmente adquiridas a preços distintos, em virtude de promoções, ou mesmo de inflação, e ainda de fornecedores distintos.

As empresas de pequeno porte, em virtude destas dificuldades, costumam calcular o seu CMV apenas no final do período, quando então é realizado um inventário (contagem física) das mercadorias em estoque. A este sistema de controle de estoque damos o nome de **INVENTÁRIO PERIÓDICO**.

Já as empresas de porte maior, com uma estrutura capaz de realizar controles mais apurados sobre seus estoques, procuram saber o custo de cada venda, e não o custo total do período, como é feito no inventário periódico. Para isto utilizam **fichas de controle de estoque** para cada tipo de mercadoria que a empresa negocie. A este sistema se dá o nome de **INVENTÁRIO PERMANENTE**.

Neste caso, o custo (CMV) pode ser determinado por:

- PEPS (primeiro a entrar é o primeiro a sair)
- UEPS (o último a entrar é o primeiro a sair)
- PMP (média ponderada ou Preço Médio Ponderado)

7.2 SISTEMAS DE CONTROLE DE ESTOQUE

7.2.1 INVENTÁRIO PERIÓDICO

Como vimos na introdução, este é um sistema mais simplificado, no qual é realizada uma **contagem física do estoque** no encerramento do exercício (Estoque Final – EF). Ele é adotado quando a empresa não deseja ou não tem condições de manter fichas de controle de estoque atualizadas para cada tipo de mercadoria. O valor final do estoque (EF) será conhecido extracontabilmente.

O método pressupõe a adoção de 3 contas básicas:

Compras (C) – registra os ingressos no estoque da empresa. É conta de resultado (custo) debitada pelo valor das compras já descontado o ICMS das mercadorias adquiridas.

Mercadorias/Estoque – é uma conta patrimonial, representativa do valor dos estoques. Neste sistema somente será atualizada ao final de cada período. No início do exercício seguinte apresenta como saldo (Estoque Inicial

- EI) devedor o valor das mercadorias existentes no final do exercício anterior. No Sistema **Inventário Periódico** seu saldo fica inalterado durante todo o período, até que se proceda a nova contagem física dos estoques.

Vendas – é conta de receita. Registra-se a crédito o valor das vendas brutas do período.

São utilizadas 2 fórmulas básicas:

$$RCM = V - CMV$$

$$CMV = EI + C - EF$$

A seguir preparamos um roteiro para a correta contabilização no sistema inventário periódico:

1) CMV/RCM devem ser utilizadas apenas quando da apuração do resultado (contas transitórias);

2) Saldo devedor de "Compras" deve ser transferido para CMV ao final do período;

3) Transferir o EI de "Mercadorias" para "CMV". Observem que será então lançado a débito na conta "CMV" o Estoque Inicial do período e o somatório das compras realizadas. A este valor [EI + C] dá-se o nome de **Total das mercadorias disponíveis para venda**;

4) Realização do Inventário (contagem física do estoque final) relacionando os valores encontrados no livro próprio (Registro de Inventário);

5) O valor encontrado em estoque (EF) deverá ser debitado em Mercadorias e creditado em CMV. Esta é a aplicação da fórmula do CMV:

$$CMV = EI + C - EF$$

6) Pela fórmula acima vemos que a conta "CMV" será debitada pelas disponibilidades para venda e creditada pelo valor do estoque final;

7) Transferir o valor total da conta "Vendas" para a conta "RCM";

8) Transferir o CMV para RCM. Reparem que a conta RCM (Resultado Bruto) fica com o valor conforme a fórmula abaixo:

$$RCM = V - CMV$$

Razonetes:

Mercadorias	
EI	EI
(5)	(3)
EF	
Compras	
Compra	
Compra	
Compra	
T. Compras	T. Compras (2)
Vendas	
	Venda
	Venda
(7)	T. Vendas
CMV	
(2)	T. EF
compras	(5)
(3)	
EI	
CMV	CMV (8)

	RCM	
(8)	CMV	T. Vendas (7)

Exemplo: A empresa comercial Difamada Ltda. iniciou o mês de janeiro de 2000 com saldo em Caixa de \$ 25.000,00, tendo em estoque mercadorias no valor de \$ 8.000,00. Efetue os lançamentos nos livros Diário e Razão sabendo que durante o mês ocorreram as seguintes operações, todas à vista:

- 1) 05/01: compra de mercadorias no valor de \$ 20.000,00;
- 2) 10/01: venda no valor de \$ 12.000,00;
- 3) 12/01: venda no valor de \$ 13.000,00;
- 4) 18/01: compra de mercadorias no valor de \$ 10.000,00;
- 5) 25/01: venda no valor de \$ 7.000,00;
- 6) 31/01: contagem física dos estoques existentes, tendo sido constatada a existência de mercadorias no valor de \$ 15.000,00. Nesta data, a empresa apurou o Resultado Bruto (RCM).

Observação: neste exemplo serão desconsideradas as incidências tributárias.

A seguir, os registros contábeis pertinentes às operações com mercadorias e à apuração do RCM:

Registros no Diário:

1)

05/01		
D Compras	20.000,00	
C Caixa		20.000,00

2)

10/01		
D Caixa	12.000,00	
C Vendas		12.000,00

3)

12/01		
D Caixa	13.000,00	
C Vendas		13.000,00

4)

18/01		
D Compras	10.000,00	
C Caixa		10.000,00

5)

25/01		
D Caixa	7.000,00	
C Vendas		7.000,00

31/01

6) D CMV	8.000,00	
C Mercadorias (Estoque Inicial)		8.000,00
7) D CMV	30.000,00	
C Compras		30.000,00
8) D Mercadorias (Contagem Física)	15.000,00	
C CMV		15.000,00
9) D RCM	23.000,00	
C CMV		23.000,00
10) D Vendas	32.000,00	
C RCM		32.000,00

Registros no Razão:

Mercadorias	
(SI)	8.000
8.000	(6)
(8)-EF	15.000

Compras	
(1)	
20.000	
(4)	
10.000	
30.000	30.000
	(7)

Vendas	
	12.000
	(2)
	13.000
	(3)
	7.000
	(5)
(10)	32.000
32.000	

Caixa	
(SI)	20.000
25.000	(1)
(2)	10.000
12.000	(4)
(3)	
13.000	
(5)	
7.000	
57.000	30.000
27.000	

CMV	
(6)	15.000
8.000	(8)
(7)	
30.000	
38.000	15.000
23.000	23.000
	(9)

RCM	
(9)	32.000
23.000	(10)
	9.000

7.2.2 INVENTÁRIO PERMANENTE

Para utilizar este método a empresa necessita de um esforço administrativo muito maior, possibilitando, por sua vez, um controle gerencial mais efetivo.

É necessária a manutenção de **fichas de controle de estoque** (uma para cada tipo de produto). Desta forma, o valor dos estoques existentes pode ser obtido a qualquer momento pelo saldo de conta patrimonial "**Mercadorias**", diferentemente do que ocorre no sistema Inventário Periódico, onde o valor dos estoques somente é obtido após a contagem física do mesmo ao final do período.

O custo das vendas é permanentemente acumulado (a cada venda) na conta "CMV". Não há necessidade de contagem física, e nem se utiliza a conta "Compras", uma vez que as entradas nos estoques vão direto para a conta "Mercadorias".

O sistema de Inventário Permanente também pressupõe a utilização de 3 contas básicas:

- **Mercadorias/Estoques** – conta patrimonial, representativa dos estoques. É debitada nas aquisições e creditada nas saídas (vendas) das mesmas. Seu saldo apresentará SEMPRE o valor dos estoques naquele momento. Obs.: Não se utiliza a conta “Compras”.

- **CMV (Custo das Mercadorias Vendidas)** - conta de resultado (despesa/custo), debitada pelo valor do custo de cada venda, ao invés de ser debitada somente ao final do período, como no inventário periódico.

- **Vendas** – é conta de resultado (receita). O seu funcionamento é o mesmo qualquer que seja o sistema de custeamento adotado pela empresa. É creditada pelo valor vendido (valor bruto). Também é conhecida como “Receita de Vendas”.

CONTABILIZAÇÃO - Procedimentos:

- A conta “Vendas” acumula em seu saldo o valor da receita de vendas no período;

- A conta “Custo das Mercadorias Vendidas - CMV” acumula em seu saldo o valor do custo de todas as mercadorias vendidas no período;

- Os saldos dessas duas contas, no final do período, serão transferidos para a conta “Resultado Com Mercadorias - RCM” e o saldo desta última espelhará o resultado bruto da empresa.

Observação: Uma característica essencial do sistema permanente é que a cada operação de venda corresponderão dois registros contábeis: o primeiro referente à venda e o segundo referente ao custo das mercadorias que foram vendidas.

Vejamos esses procedimentos esquematizados em razonetes:

Mercadorias		CMV	
(SI) EI			
Compra	CMV	CMV	
Compra	CMV	CMV	
(SF) EF		T. CMV	T. CMV (1)

Vendas		RCM	
	Venda	(1)T.CMV	T.Vendas(2)
	Venda		
(2)T. Vendas	T. Vendas	RCM	

Exemplo Prático:

Caco Velho Ltda., revendedora de veículos, iniciou o mês de abril com saldo de Caixa de \$125.000, tendo em estoque 1 automóvel tipo X1, cujo custo era de \$15.000,00. Durante o mês ocorreram as seguintes operações, à vista (os números à esquerda representam os lançamentos):

- 1 - 10/04: compra de 2 veículos tipo X2 ao preço unitário de \$10.000,00;
- 2 e 3 - 15/04: venda do veículo X1 por \$18.000,00;
- 4 - 20/04: compra de 3 veículos tipo X3 ao preço unitário de \$12.000,00;
- 5 e 6 - 23/04: venda de um veículo tipo X2 por \$15.000,00;
- 7 e 8 - 28/04: venda de um veículo tipo X3 por \$16.000,00;
- 9 e 10 - 30/04: apuração do Resultado Buto.

Observação: neste exemplo serão desconsideradas as incidências tributárias

Registros no Diário:

10/04			
D	Mercadorias	20.000,00	
C	Caixa		20.000,00

15/04			
D	Caixa	18.000,00	
C	Vendas		18.000,00
D	CMV	15.000,00	
C	Caixa		15.000,00

20/04			
D	Mercadorias	36.000,00	
C	Caixa		36.000,00

23/04			
D	Caixa	15.000,00	
C	Vendas		15.000,00
D	CMV	10.000,00	
C	Mercadorias		10.000,00

28/04			
D	Caixa	16.000,00	
C	Vendas		16.000,00
D	CMV	12.000,00	
C	Mercadorias		12.000,00

30/04			
D	RCM	37.000,00	
C	CMV		37.000,00
D	Vendas	49.000,00	
C	RCM		49.000,00

Registro no Razão:

Mercadorias	
(SI) 15.000	15.000 (3)
(1) 20.000	10.000 (6)
(4) 36.000	12.000 (8)
71.000	37.000
34.000	

CMV	
(3) 15.000	
(6) 10.000	
(8) 12.000	
37.000	37.000 (9)

Vendas	
	18.000 (2)
	15.000 (5)
	16.000 (7)
(10) 49.000	49.000

Caixa	
(SI) 125.000	
(2) 18.000	20.000 (1)
(5) 15.000	36.000 (4)
(7) 16.000	
174.000	56.000
118.000	

RCM	
(9) 37.000	49.000 (10)
	12.000

Abaixo fizemos uma conferência da exatidão contábil do valor do estoque, quando comparado com as existências físicas:

Tipo	Quant.	Valor unitário	Valor total
X2	1	10.000	10.000
X3	2	12.000	24.000
Total	3		34.000

Observação: Embora não necessitem fazer a contagem física para conhecer seus estoques, já que eles são quantificados contabilmente, as empresas que adotam o método do Inventário Permanente poderão fazê-lo para constatar casos de insuficiências decorrentes de desvios, furtos, deteriorização, etc.

7.2.2.1 AVALIAÇÃO DOS ESTOQUES

A adoção do método do Inventário Permanente implica a necessidade de conhecer o custo da mercadoria a cada venda. Assim, é necessário que a empresa mantenha o controle permanente dos estoques através de fichas e que atribua custo às mercadorias, à medida em que elas forem vendidas.

O custo poderá ser atribuído de acordo com um dos seguintes critérios:

Ficha de Controle de Estoque:

Mercadorias:									
Data	Entradas			Saídas			Saldo		
	Quant.	Preço Unitário	Preço Total	Quant.	Preço Unitário	Preço Total	Quant.	Preço Unitário	Preço Total

Com a opção pelo critério PEPS, a ficha de controle de estoque deverá ser utilizada sempre de cima para baixo, posto que serão consideradas vendidas sempre as mais antigas, ou seja, as que estão registradas mais ao alto da ficha.

Utilização das fichas: o controle do estoque é permanente, logo, a cada operação de compra ou venda, bem como nas devoluções dessas operações e nos abatimentos obtidos, a ficha deverá refletir as alterações ocorridas no estoque.

No preenchimento das fichas, observar que a moeda corrente do país admite apenas duas casas decimais.

Exemplo:

A Sociedade Comercial Ana Bella Ltda. iniciou o mês de outubro com saldo de Caixa no valor de \$150,00, possuindo em estoque 10 unidades do produto "X", cujo unitário era de \$5,00. Durante o mês ocorreram as seguintes operações a vista:

- dia 06/10: compra de 20 unidades ao custo unitário de \$6,00;
- dia 10/10: venda de 15 unidades a \$10,00 cada uma;

A) Custo Específico

No exemplo visto, o custo foi atribuído de acordo com o valor de compra de cada uma das unidades vendidas. São raros os casos em que a empresa conhece o custo específico de cada unidade de seu estoque, restringindo-se a aplicação do critério àquelas que revendem pequenas quantidades de produtos de alto valor, com características individuais bastante diferenciadas, como veículo ou imóveis.

B) Método PEPS (Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair)

Adotando este critério, a empresa considerará sempre que as unidades vendidas são as mais antigas em estoque, não importante que, fisicamente, essa não seja a realidade. Logo, o custo da venda será atribuído considerando que a primeira mercadoria a entrar no estoque foi a primeira a dele sair, através das vendas.

A consulta às fichas de estoque é imprescindível para que a empresa calcule o valor do custo. Essas fichas podem ter formas diferentes e serem mais ou menos analíticas. No entanto, há dados básicos necessários, tais como: data de aquisição, valor unitário, quantidades entradas e saídas, etc.

A seguir, proporemos um modelo de ficha de estoque a ser adotado, ressaltando que, na prática, ela pode ter características um pouco diferentes:

- dia 15/10: compra de 5 unidades ao custo unitário de \$7,00;
- dia 20/10: venda de 12 unidades a \$12,00 cada.

Observações: neste exemplo serão desconsideradas as incidências tributárias.

Registros no Razão:

Mercadorias	
(SI) 50,00	80,00 (3)
(1) 120,00	72,00 (6)
(4) 35,00	
205,00	152,00
53,00	

CMV	
(3) 80,00	
(6) 72,00	
152,00	152,00 (7)

Vendas	
	150,00 (2)
	144,00 (5)
(8) 294,00	294,00

Caixa	
(SI) 150,00	120,00 (1)
(2) 150,00	35,00 (4)
(5) 144,00	
444,00	155,00
289,00	

RCM	
(7) 152,00	294,00 (8)
	142,00

Ficha de Controle de Estoque (Método PEPS):

Mercadorias: Produto "X"									
Data	Entradas			Saídas			Saldo		
	Quant.	P. Unit.	P. Total	Quant.	P. Unit.	P. Total	Quant.	P. Unit.	P. Total
EI							10	5,00	50,00
06/10	20	6,00	120,00				10	5,00	50,00
							20	6,00	120,00
10/10				10	5,00	50,00			
				5	6,00	30,00	15	6,00	90,00
15/10	5	7,00	35,00				15	6,00	90,00
							5	7,00	35,00
20/10				12	6,00	72,00	3	6,00	18,00
							5	7,00	35,00
CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS						152,00	ESTOQUE FINAL		53,00

C) Método UEPS(Último a Entrar, Primeiro a Sair)

Adotando este critério, a empresa considerará sempre que as unidades vendidas são as mais novas em estoque, não importante que, fisicamente essa não seja a realidade. Logo, o custo da venda será atribuído considerando que a última mercadoria a entrar no estoque foi a primeira dele a sair através das vendas.

Com a opção pelo critério UEPS, a ficha de controle de estoques deverá ser utilizada sempre de baixo para cima, posto que serão consideradas vendidas sempre as mercadorias mais novas, ou seja, as que estão registradas mais embaixo na ficha no momento da venda.

Para que se tenha possibilidade de comparação entre os diversos critérios de custeamento o mesmo exemplo será refeito agora considerando que a empresa adota o critério "UEPS".

Exemplo 1:

A Sociedade Comercial Ana Bella Ltda iniciou o mês de outubro com saldo de Caixa no valor de \$150,00, possuindo em estoque 10 unidades do produto "X", cujo custo unitário era de \$5,00. Durante o mês ocorreram as seguintes operações a vista:

- dia 06/10: compra de 20 unidades ao custo unitário de \$6,00;
- dia 10/10: venda de 15 unidades a \$10,00 cada uma;
- dia 15/10: compra de 5 unidades ao custo unitário de \$7,00;
- dia 20/10: venda de 12 unidades a \$12,00 cada.

Observação: neste exemplo serão desconsideradas as incidências tributárias.

Registros no Razão:

Mercadorias	
(SI) 50,00	
(1) 120,00	90,00 (3)
(4) 35,00	75,00 (6)
205,00	165,00
40,00	
CMV	
(3) 90,00	
(6) 75,00	
165,00	165,00 (7)
Vendas	
	150,00 (2)
	144,00 (5)
(8) 294,00	294,00
Caixa	
(SI) 150,00	
(2) 150,00	120,00 (1)
(5) 144,00	35,00 (4)
444,00	155,00
289,00	
RCM	
(7) 165,00	294,00 (8)
	129,00

Ficha de Controle de Estoque (Método UEPS):

Mercadorias: Produto "X"									
Data	Entradas			Saídas			Saldo		
	Quant.	P. Unit.	P. Total	Quant.	P. Unit.	P. Total	Quant.	P. Unit.	P. Total
EI							10	5,00	50,00
06/10	20	6,00	120,00				10	5,00	50,00
							20	6,00	120,00
10/10				15	6,00	90,00	10	5,00	50,00
							5	6,00	30,00
15/10	5	7,00	35,00				10	5,00	50,00
							5	6,00	30,00
							5	7,00	35,00
20/10				5	7,00	35,00			
				5	6,00	30,00			
				2	5,00	10,00	8	5,00	40,00
CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS						165,00	ESTOQUE FINAL		40,00

D) Média Ponderada Móvel

Com a adoção deste critério a empresa deverá manter nas fichas de estoque a apuração do custo médio ponderado das mercadorias. Todos os ingressos ocorridos afetam o valor do estoque existente e, como consequência, o valor médio de cada unidade.

A cada operação de venda, o custo será atribuído de acordo com o custo médio naquela data. Evita-se, dessa forma, atribuição de custo pelos valores extremos: o das unidades de existências mais antiga ou o das unidades mais novas.

A ficha de controle de estoque assume máxima importância, posto que nela se encontram os dados necessários ao cálculo exigido para se encontrar o custo

médio: quantidade de unidades e custo total do estoque existente em determinada data.

Os mesmo exemplo utilizado com o emprego dos critérios PEPS e UEPS será agora refeito com a adoção do custeio pela média ponderada móvel.

A Sociedade Comercial Ana Bella Ltda iniciou o Mês de outubro com saldo de Caixa no valor de \$150,00, possuindo em estoque 10 unidades do produto "X", cujo custo era de \$5,00. Durante o mês ocorreram as seguintes operações a vista:

- dia 06/10: compra de 20 unidades ao custo unitário de \$6,00;
- dia 10/10: venda de 15 unidades a \$10,00 cada uma;
- dia 15/10: compra de 5 unidades ao custo unitário de \$7,00;
- dia 20/10: venda de 12 unidades a \$12,00 cada.

Observação: neste exemplo serão desconsideradas incidências tributárias.

Registros no razão:

Mercadorias		CMV		Vendas		RCM	
(SI) 50,00		(3) 85,00			150,00 (2)	(7) 157,00	294,00 (8)
(1) 120,00	85,00 (3)	(6) 72,00			144,00 (5)		
(4) 35,00	72,00 (6)						
205,00	157,00	157,00	157,00 (7)	(8) 294,00	294,00		137,00
48,00							

Caixa	
(SI) 150,00	120,00 (1)
(2) 150,00	35,00 (4)
(5) 144,00	
444,00	155,00
289,00	

Ficha de Controle de Estoque (Método da Média Ponderada Móvel):

Mercadoria: Produto "Y"									
Data	Entradas			Saídas			Saldo		
	Quant.	P. Unit.	P. Total	Quant.	P. Unit.	P. Total	Quant.	P. Unit.	P. Total
EI							10	5,00	50,00
06/10	20	6,00	120,00				30	5,67	170,00
10/10				15	5,67	85,00	15	5,67	85,00
15/10	5	7,00	35,00				20	6,00	120,00
20/10				12	6,00	72,00	8	6,00	48,00
CUSTOS DAS MERCADORIAS VENDIDAS						157,00	ESTOQUE FINAL		48,00

Observações:

- 1) o custo médio unitário é encontrado pela divisão do valor da coluna "Preço Total" pelas unidades registradas na coluna "Quantidade", ambas pertencentes ao grupo "Saldo";
- 2) o custo médio não se altera pelas operações de venda, alterando-se, no entanto, quando ocorrerem compras, devoluções de compras e de vendas e abatimentos obtidos.

Vamos agora efetuar uma análise comparativa dos três critérios de custeamento com o objetivo de avaliar conjuntamente os dados obtidos em cada um dos métodos:

Critério	Vendas Líquidas	Estoque Final	CMV	RCM
PEPS	294,00	53,00	152,00	142,00
UEPS	294,00	40,00	165,00	129,00
Média Ponderada	294,00	48,00	157,00	137,00

Como se observa, independentemente do critério de custeamento adotado, a receita de vendas permanece constante.

No entanto, em decorrência da variação no valor do estoque final, que é parcela redutora do custo (CMV = EI + Compras - EF), verificamos diferenças entre os valores encontrados para o CMV e o RCM.

Dos três critérios examinados, o que resulta em menor Resultado Bruto é o UEPS. Isso porque, em regimes inflacionários, o preço das mercadorias tende a subir a cada nova compra e o custeamento, por esse método, considera vendidas as mercadorias mais novas, ou seja, as de maior valor. Como consequência, o estoque final será menor, maior será o custo e menor o resultado obtido.

Como a tributação do Imposto de Renda incide sobre o resultado obtido, a legislação fiscal federal proíbe, no Brasil, a adoção do critério UEPS.

No inventário periódico, o EF (Estoque Final) pode ser avaliado pelo valor de mercado ou pelo custo das últimas unidades adquiridas.

E) Média Ponderada Fixa

No método da Média Fixa, o Custo Médio das compras é apurado para todas as vendas do período, independentemente de terem elas sido efetuadas antes ou depois de novos lotes de compras. **Este método considera as vendas do período como se realizadas de uma só vez.** Vamos refazer o mesmo exemplo anterior utilizando agora a média fixa.

Ex:

OPERAÇÃO	QTD.	PREÇO	
		UNITÁRIO	TOTAL (R\$)
SALDO INICIAL	10	5,00	50,00
COMPRA	20	6,00	120,00
VENDA	15	10,00	150,00
COMPRA	5	7,00	35,00
VENDA	12	12,00	144,00

Somando as compras efetuadas e o saldo inicial:

SI	10 X 5,00 =	50,00
Compra	20 X 6,00 =	120,00
<u>Compra</u>	<u>5 X 7,00 =</u>	<u>35,00</u>
Total =	35 X [?]	205,00

$$\begin{aligned} \text{Custo Médio Fixo} &= 205,00 / 35 = \underline{5,86} \\ \text{Qtd. Vendida} &= 15 + 12 = 27 \text{ unidades} \\ \text{CMV} &= 27 \times 5,86 = \text{R\$ } 158,22 \\ \text{EF} &= 35 - 27 = 8 \Rightarrow 8 \times 5,86 = \text{R\$ } 46,88 \end{aligned}$$

$$\text{EF} = \text{EI} + \text{C} - \text{CMV}$$

$$\text{RCM} = \text{V} - \text{CMV} = 294 - 158,22 = \text{R\$ } 135,78$$

Vendas	
	150
	144
	294

OBSERVAÇÕES

- 1) O CMV, o EF da média fixa **não** são necessariamente valores intermediários entre o CMV e o EF de PEPS e UEPS.
- 2) Custo Unitário das vendas do mês
 - PMP \Rightarrow custos diferentes
 - Média fixa \Rightarrow custos iguais
- 3) Para efeito da Legislação do IR, admite-se média fixa ou móvel.

F) PREÇO DE VENDA MENOS MARGEM DE LUCRO

O preço de venda menos margem de lucro é um dos critérios de avaliação de estoques, juntamente com o PEPS, preço específico e a média ponderada móvel, aceitos pela legislação tributária, conforme previsão do artigo 2 da Lei n.º 7. 959/89.

Normalmente é empregado por empresas que negociam grande número de produtos ou que trabalham por departamentos, onde cada departamento trabalha com uma margem diferente em relação ao custo de aquisição, pois em virtude do alto giro de comercialização, torna-se muito trabalhoso seu controle por meio de fichas de estoque.

As empresas estipulam uma margem de lucro por departamento, calculada em percentual sobre o preço de aquisição das mercadorias e por decorrência, determinam seu preço de comercialização.

Exemplo:

Departamento A: margem de lucro = 25%;
 Departamento B: margem de lucro = 30%;
 Departamento C: margem de lucro = 40%.

A empresa etiqueta as mercadorias com preço de venda correspondente ao custo de aquisição mais o lucro esperado em cada departamento.

Departamento A: mercadoria "pratos de porcelana" adquirida com custo de R\$ 10,00

Preço de venda seria: $10,00 \times 1,25 = 12,50$

Se ao final do período contábil o estoque desta mercadoria fosse de 200 unidades, o valor da venda esperada seria $200 \times 12,50 = 2.500,00$

Então o valor do custo total das 200 unidades seria fornecido pela seguinte regra de três:

125% corresponde a 2.500,00

100% corresponde a X

X = 2.000,00 ..., que é o valor do estoque final de tal mercadoria.

7.3 TRIBUTOS, DESCONTOS, ABATIMENTOS E DEVOLUÇÕES

Vimos no tópico anterior os lançamentos que devem ser feitos nas empresas em operações de compra ou venda de mercadorias. Agora vamos acrescentar alguns fatores que alteram estes lançamentos, tais como: descontos, abatimentos, impostos incidentes e devoluções de mercadorias.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

Os fatores acima, de acordo com a **Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)**, que apura o lucro ou prejuízo do período, reduzem o total da receita bruta (vendas brutas). Assim, vamos analisar a DRE em sua primeira parte, que é a apuração do **Resultado Operacional Líquido**, de acordo com a Lei 6.404/76. Um maior detalhamento desta e de outras demonstrações será fornecido em capítulos posteriores:

RECEITA BRUTA DE VENDAS (RB)

(-) Deduções:

- Impostos s/Vendas (I=ICMS,ISS,PIS,COFINS,IE)
- Devoluções de Vendas (DV)
- Descontos Comerciais Concedidos e Abatimentos (DI)

(=) RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS (RL)

(-) CMV

(=) Lucro Operacional Bruto (RCM)

(-) Despesas Operacionais (DO)

(+) Receitas Operacionais (RO)

(=) Lucro Operacional Líquido (LOL)

FATOS QUE ALTERAM AS VENDAS

O Resultado com mercadorias (**RCM** ou **Lucro Bruto do Período**), a **Receita Líquida (RL)** e o **Lucro Operacional Líquido (LOL)** serão dados pelas fórmulas, de acordo com a DRE:

$$RL = RB - DV - I - DI$$

$$RCM = RL - CMV$$

$$LOL = RCM - DO + RO$$

FATOS QUE ALTERAM AS COMPRAS

Dentre os fatores que compõem o custo da matéria-prima ou da mercadoria adquirida para revenda, temos os seguintes:

- a) o custo de aquisição ou compras brutas (**CB**), inclusive os gastos com o desembaraço aduaneiro;
- b) frete (**F**) e seguro (**S**) até o estabelecimento do comprador, caso estes **não** estejam inclusos no preço de compra;
- c) devoluções, anulações e cancelamentos de compras (**CA**);
- d) descontos incondicionais e/ou abatimentos sobre compras obtidos (**D**).

Quanto aos tributos devidos na operação, caso estes sejam **não recuperáveis** (ex: imposto de importação),

deverão ser acrescidos ao valor do custo. **Quando forem recuperáveis** (ex: IPI e ICMS), não serão considerados como custo na operação.

Após esta relação de fatores, e considerando **CB=compras brutas, já excluídos os impostos recuperáveis**, podemos concluir que o valor das compras líquidas (**CL**) e o custo das mercadorias vendidas (**CMV**) serão respectivamente iguais a:

$$CL = CB + F + S - CA - D$$

$$CMV = EI + CL - EF$$

Onde EI=Estoque Inicial e EF=Estoque Final

OBSERVAÇÕES:

A) As vendas canceladas correspondem à anulação de valores registrados como receita bruta **no próprio período-base**. As vendas canceladas de períodos-base anteriores deverão ser registradas como *Despesas de Vendas* (Despesa Operacional);

B) A utilização das fórmulas acima para obtenção do CMV se aplicam para o sistema de **Inventário Periódico**. No sistema de Inventário Permanente, que utiliza Fichas de Controle de Estoque e contabiliza o CMV a cada operação de venda, **não** há necessidade e não se aplicam as fórmulas pois o custo estará permanentemente atualizado em uma conta própria.

7.3.1 DESCONTOS

No comércio é comum a concessão de descontos ou abatimentos sobre o preço das mercadorias negociadas a clientes preferenciais ou em função da quantidade ou da má qualidade dos produtos adquiridos ou ainda em função do prazo de pagamento. São uma **despesa** para quem os **concede (descontos passivos)** e uma **receita** para quem os **obtem (descontos ativos)**. Vamos analisar cada um deles.

DESCONTOS FINANCEIROS (OU CONDICIONAIS)

São condicionados à antecipação do prazo de pagamento. **Não** constam da Nota Fiscal. São apenas indicados na Fatura Comercial. Também são conhecidos por **descontos condicionais**. Não provocam alteração no Resultado com Mercadorias (**RCM**), apenas no Resultado Líquido do Exercício.

Ex: Recebimento de uma duplicata de R\$ 15.000 em dinheiro com 20% de desconto devido ao pagamento antecipado.

Lançamento (no vendedor):

Diversos		
a Duplicatas a Receber		
Caixa	12.000	
Descontos Concedidos	<u>3.000</u>	15.000

Reparem que a conta "Descontos Concedidos" é uma conta de despesa e neste caso uma **Despesa Operacional** (vide item Demonstração do Resultado do Exercício). Por este motivo a mesma **não** afeta o Resultado Bruto (RCM).

DESCONTOS COMERCIAIS (OU INCONDICIONAIS)

Constam do documento de venda (Nota Fiscal) e **não** estão condicionados a nenhum evento futuro. Estão associados normalmente a clientes preferenciais e/ou quantidade adquirida. São redutores da receita bruta com vendas. São contratados no ato da operação.

OBS: Nos exemplos sobre este assunto pode ser que a empresa utilize o sistema periódico ou o permanente. Caso a mesma utilize o **inventário periódico** na compra, utilizará a conta de resultado *Compras* e outras contas como *Descontos Incondicionais Obtidos*, *Frete sobre Compras*, *Devoluções de Compras*. Já as empresas que utilizam o **inventário permanente** devem utilizar a conta patrimonial "Estoque de Mercadorias" ou simplesmente "Estoques" ou ainda "Mercadorias", que será lançada pelo **valor líquido** da operação, já considerando fretes sobre compras, descontos obtidos e devoluções de compras, pois este é o valor que irá para a ficha de controle de estoque.

Ex: Compra a prazo de 500 unidades de sapatos para revenda a R\$ 10,00 cada com desconto de 10% concedido em função da grande quantidade adquirida.

Nota Fiscal

500 unid. x R\$ 10,00	R\$ 5.000,00
(-) Desconto 10%	R\$ 500,00
Total da NF	R\$ 4.500,00

Lançamento (no adquirente)

Compras		
a Diversos		
a Fornecedores	4.500	
a Descontos Comerciais Obtidos	<u>500</u>	5.000

Propositadamente estaremos alternando os lançamentos da maneira formal (como acima) ou simplificada.

7.3.2 ABATIMENTOS (sobre compras ou vendas)

São descontos concedidos **após** a operação de compra e venda, porém são decorrentes da mesma. Podem ser concedidos em função de mau atendimento de um pedido, entrega diferente da quantidade ou qualidade solicitada. São considerados **descontos incondicionais** (não condicionados a evento futuro) e também reduzem o valor da receita bruta. O abatimento é concedido pelo vendedor com o objetivo de evitar devoluções. Podem ser sobre compras ou sobre vendas, dependendo, é óbvio, da empresa na qual se estiver efetuando o lançamento, se a vendedora ou a compradora.

Ex: A empresa MESA GRANDE LTDA. entregou 10 mesas de madeira a R\$ 200,00 cada, conforme pedido para pagamento em dinheiro. As mesmas estavam armazenadas em estoque a um custo de R\$ 150,00 cada (o que caracteriza o inventário permanente). Ao receber a entrega, o cliente constatou que 2 mesas estavam arranhadas. Após acerto entre vendedor e comprador, a empresa MESA GRANDE LTDA (vendedor) concedeu abatimento de R\$ 100,00 no total da compra para que o cliente não devolvesse a mercadoria defeituosa.

10 unid. x R\$ 200,00	R\$ 2.000,00
(-) Abatimento R\$ 100,00	R\$ 100,00
Total	R\$ 1.900,00

Lançamentos (na empresa vendedora - MESA GRANDE)

CMV		
a Estoques	1.500	
Diversos		
a Vendas		
Abatimentos s/vendas	100	
Caixa	<u>1.900</u>	2.000

A conta "Abatimentos sobre Vendas" é uma conta de Despesa, redutora da Receita Bruta de Vendas.

Caso a empresa adquirente das mesas utilizasse o sistema de inventário periódico teria que efetuar o seguinte lançamento referente à compra acima:

D - Compras	2.000	
C - Caixa		1.900
C - Abatimento s/Compras		100

A conta "Abatimento sobre Compras" é conta de Receita, redutora das "Compras Brutas" (vide item "FATOS QUE ALTERAM AS COMPRAS").

OBS: Todos os descontos e abatimentos devem ser registrados em contas de receita (para quem os recebe) ou despesa (para quem os concede), mas somente os descontos comerciais e os abatimentos reduzem a receita bruta. Seus saldos ao final do exercício devem ser transferidos contabilmente para a conta "Vendas", quando da apuração do Resultado Bruto.

7.3.3 DEVOLUÇÕES DE MERCADORIAS

No dia-a-dia das empresas comerciais pode ocorrer que algumas de suas operações de compra e venda tenham de ser desfeitas por algum motivo (ex: cliente devolve mercadoria defeituosa). Estes fatos devem ser contabilizados tanto na empresa vendedora quanto na empresa adquirente.

DEVOLUÇÕES SOBRE VENDAS

Na apuração do resultado do exercício devem ser excluídas do total as vendas canceladas e as devoluções de vendas. É utilizada para isso uma conta própria, denominada "Devolução de Vendas", de saldo devedor, redutora da receita. No momento da apuração do resultado bruto, seu saldo deve ser transferido para a conta "Vendas", tornando-a então líquida das devoluções. A devolução corresponde à anulação dos valores registrados anteriormente como receita bruta.

Ex: A empresa vendeu 100 pares de sapato a R\$ 20,00 cada, conforme pedido para pagamento em dinheiro. Os mesmas estavam armazenadas em estoque a um custo de R\$ 15,00 cada (inventário permanente).

Nota Fiscal

100 unid. x R\$ 20,00	R\$ 2.000,00
Total da NF	R\$ 2.000,00

Lançamentos no vendedor

CMV		
a Estoques	1.500	
Caixa		
a Vendas		2.000

Observem que no enunciado foi informado o valor do custo da mercadoria (CMV) o que foi determinante para se concluir que o sistema de inventário adotado pela empresa seria o permanente.

Dois dias depois o comprador resolveu devolver 20 pares que alegou estarem defeituosos. Observem que o percentual de devolução foi de 20%. Basta então se aplicar este percentual ao valor da venda e inverter os débitos com os créditos, sendo que, ao invés de debitar a conta de *Receita Bruta de Vendas* abre-se um razãoete para a conta *Devoluções de Vendas*, que é uma conta de Despesa, redutora da Receita Bruta.

Lançamentos da devolução:

Estoques		
a CMV	300	(20% de \$1.500)
Devolução de Vendas		
a Caixa	400	(20% de \$ 2.000)

DEVOLUÇÕES DE COMPRAS

Caso a empresa tenha devolvido parte das mercadorias adquiridas no período, para se obter o valor líquido do custo (CMV), a parcela correspondente às devoluções de compras deve ser excluída do mesmo.

Ex: A empresa faz um pedido para pagamento a prazo de 8 unidades de colchões a R\$ 80,00 cada, mas ao receber a mercadoria constata que foram entregues e cobradas 10 unidades, o que fez com que ela prontamente devolvesse o excedente.

Nota Fiscal de Compra

10 unid. x R\$ 80,00	R\$ 800,00
Total da NF	R\$ 800,00

Lançamento da compra:

Compras	
a Fornecedores	800

Pela devolução:

Fornecedores	
a Devolução de Compras	160

Caso a empresa acima utilizasse o sistema de inventário permanente deveria efetuar os seguintes lançamentos:

Lançamento da compra:

Estoques	
a Fornecedores	800

Pela devolução:

Fornecedores	
a Estoques	160

Reparem que, neste caso, como não se utiliza a conta "Compras" no inventário permanente, tampouco se usa a conta "Devolução de Compras", registrando a devolução diretamente na conta patrimonial "Estoques".

EXERCÍCIO: Dados os saldos de das contas da empresa Cama Mesa e Banho Ltda em 31/12/99, calcule o resultado com mercadorias (RCM) e o custo das mercadorias vendidas (CMV) no período:

Vendas Brutas	5000
Estoque em 01/01/99	500
Compras	1500
Vendas Anuladas do período	200
Compras Canceladas	150
Fretes pagos sobre compras ao transportador	300
Fretes sobre vendas	250
Estoque em 31/12/99	200
Descontos Incondicionais obtidos s/compras	350
Fornecedores	1550
Abatimentos concedidos sobre vendas	100
Seguros sobre compras	150

Cálculo da Receita Líquida (Vendas Líquidas)

Receita Bruta (RB)	5000
(-) Vendas Anuladas	(200)
(-) Abatimentos Concedidos	(100)
(=) Receita Líquida (RL)	4700

Cálculo das Compras Líquidas

Compras Brutas	1500
(-) Descontos Inc. Obtidos s/compras	(350)
(-) Compras Canceladas	(150)
(+) Frete sobre Compras	300
(+) Seguro sobre Compras	150
(=) Compras Líquidas (CL)	1450

Cálculo do Custo das Mercadorias Vendidas

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{CL} - \text{EF}$$

$$\text{CMV} = 500 + 1450 - 200 = 1750$$

Cálculo do Resultado com mercadorias (RCM) = Lucro Bruto

$$\text{RCM} = \text{VL} - \text{CMV} = 4700 - 1750 = 2950$$

7.3.4 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE COMPRAS E VENDAS

7.3.4.1 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE VENDAS

Já foi visto que para a obtenção da Receita Líquida (RL) do período deve-se deduzir da Receita Bruta (RB) as vendas anuladas, os descontos comerciais e abatimentos concedidos sobre vendas, além dos tributos incidentes (ICMS, IE, ISS, PIS, COFINS). Vamos nos aprofundar agora no estudo do efeito da incidência destes tributos sobre a receita líquida do exercício.

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

É imposto incidente sobre a produção. Quando a empresa é contribuinte do IPI (empresa industrial, equiparado a industrial) as Notas Fiscais emitidas determinam o valor das vendas e do imposto sobre elas incidente. É considerado um imposto **calculado "por fora"** do preço, ou seja, o valor total da Nota Fiscal será o valor da mercadoria mais o valor do IPI. O vendedor é um mero agente arrecadador do tributo, devendo repassá-lo aos cofres públicos posteriormente. Quem de fato suportará o ônus do tributo será o comprador, que pagará ao vendedor, além do valor da mercadoria, o valor correspondente ao IPI.

O IPI, quando **recuperável** (conceito que será dado logo adiante), **não constitui despesa nem receita**. O seu controle se dá somente através de **contas patrimoniais**. O valor do imposto por ocasião da venda da mercadoria deverá ser registrado como uma "obrigação" (Passivo Exigível) para a empresa.

Ex: Venda a prazo de 10 unidades produzidas pela empresa, ao preço unitário de R\$ 50,00, sujeita à alíquota do IPI de 10%.

Nota Fiscal de Venda

10 unid. x R\$ 50,00	R\$ 500,00
+ IPI 10% x R\$ 500,00	R\$ 50,00
Total da NF	R\$ 550,00

Lançamento (no vendedor):

D - Duplicatas a Receber (AC)	550
C - Vendas a Prazo (R)	500
C - IPI a Recolher (PC)	50

OBS: A **base de cálculo** do IPI é o **valor bruto da venda**, desconsiderados, portanto, os descontos comerciais concedidos, ou seja, o IPI incide sobre o valor "cheio". Se o valor do frete constar destacadamente da Nota Fiscal de Venda, o mesmo integrará a base de cálculo do imposto.

ICMS

O ICMS está contido no preço de venda. No valor da Nota Fiscal de Venda existe uma parcela de imposto integrante do preço. É considerado um imposto calculado "por dentro" (o montante do imposto integra a sua própria base de cálculo). No momento da venda o contribuinte deve reconhecer a sua incidência ao mesmo tempo como uma **despesa** e também a **obrigação** de recolhê-lo aos cofres públicos. A Nota Fiscal emitida pelo vendedor deverá destacar a parcela correspondente ao ICMS, bem como a alíquota aplicada.

Ex: Venda em dinheiro, à vista, de mercadorias, no valor total de R\$ 10.000,00, com destaque de ICMS incidente à alíquota de 17%.

Nota Fiscal de Venda

Valor Bruto	10.000
Total da NF	10.000
ICMS destacado (17%)	1.700

Lançamentos (no vendedor):

D – Caixa (AC)	10.000	
C – Vendas a Vista (R)		10.000
D – ICMS sobre Vendas (D)	1.700	
C – ICMS a Recolher (PC)		1.700

OBS: Regra geral, a base de cálculo do ICMS **não** abrange o valor do IPI. No entanto, se a mercadoria vendida se destinar a uso ou consumo do adquirente, o valor da parcela do IPI passará a integrar a base de cálculo do imposto (LC 87/96).

OBS: Os descontos incondicionais influenciam a **base de cálculo** dos tributos (ex: ICMS, IPI), devendo se obedecer à seguinte regra para a determinação da base de cálculos dos impostos:

ICMS = valor total da nota
IPI = valor total da nota mais o desconto.

Ex: Operação com incidência de IPI e ICMS: venda à vista em dinheiro de **produtos destinados a revenda**, no valor total de R\$ 50.000, com incidência de ICMS à alíquota de 17% e de IPI de 5%.

Nota Fiscal de Venda

Valor Bruto	50.000
+ IPI de 5%	2.500
Total da NF	52.500
ICMS destacado (17% x 50.000)	8.500

Lançamentos (no vendedor):

D – Caixa (AC)	52.500	
C – Vendas a Vista (R)		50.000
C – IPI a Recolher (PC)		2.500
D – ICMS sobre Vendas (D)	8.500	
C – ICMS a Recolher (PC)		8.500

DESCONTOS INCONDICIONAIS E ABATIMENTOS COM IMPOSTOS

O IPI incide sobre o valor total da operação, que compreende o preço do produto, mais o frete e demais despesas acessórias cobradas pelo contribuinte ao comprador. Os descontos não podem ser deduzidos da base de cálculo do IPI.

Já o ICMS incide sobre o valor bruto **menos** o Desconto Incondicional Concedido.

Ex: Venda à vista no valor de R\$ 8.000,00, sobre o qual foi concedido desconto comercial de 10%. Houve incidência de ICMS de 17% e IPI de 5%.

Nota Fiscal de Venda

Valor Bruto	8.000
(-) Desconto Incond. 10%	(800)
+ IPI 5%	400
Total da NF	7.600
ICMS destacado (17% x R\$ 7.200)	1.224

Lançamentos (no vendedor):

D – Caixa (AC)		7.600
D – Descontos Comerciais Concedidos (D)	800	
C – Vendas a Vista (R)		8.000
C – IPI a Recolher (PC)		400

Lançamento do ICMS:

D – ICMS sobre Vendas (D)	1.224	
C – ICMS a Recolher (PC)		1.224

7.3.4.2 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE COMPRAS

Os impostos suportados na aquisição de mercadorias, quando **não recuperáveis**, deverão integrar o custo. É o caso do imposto de importação sobre mercadorias adquiridas na exterior.

Caso o tributo seja recuperável, como o ICMS e o IPI (em alguns casos), o valor do imposto deverá ser **excluído** do custo da mercadoria e contabilizado como um direito a ser descontado dos valores a pagar do mesmo tributo (conta de ativo circulante ou realizável a longo prazo).

Os impostos **recuperáveis** são aqueles **não cumulativos**, ou seja, aqueles cujo valor a pagar são abatidos, em cada operação, do montante de impostos pagos nas etapas anteriores. Os impostos recuperáveis devem ser **excluídos** do custo de aquisição de mercadorias para revenda e das matérias-primas.

O IPI é recuperável nas compras para industrialização ou transformação, enquanto que o ICMS é recuperável nas compras de mercadorias para revenda, prestação de serviços de transporte, compra de bens para o ativo permanente (a partir da Lei Complementar 99/99) e outras.

A partir de 01/01/2003 será possível recuperar o ICMS cobrado na aquisição de mercadorias destinadas a uso e consumo do adquirente (LC 99/99).

ICMS RECUPERÁVEL

É imposto não cumulativo. Tributa-se integralmente o valor da venda, deduzindo-se do imposto a recolher o montante pago na aquisição da mercadoria.

Ex: Compra de mercadorias para revenda no valor de R\$ 10.000, com ICMS a 17%.

Nota Fiscal de Compra

Valor bruto	10.000
Total da NF	10.000
ICMS destacado (17% x R\$ 10.000)	1.700

Lançamento (na empresa adquirente):

D – Compras (D)	8.300	
D – ICMS a Recuperar (AC)	1.700	
C – Caixa (AC)		10.000

A conta *ICMS a Recuperar*, de saldo devedor, representa direitos da empresa, obtidos pela antecipação tributária contida nas mercadorias adquiridas. Ao final do período, serão comparados os saldos das contas *ICMS a Recolher* e *ICMS a Recuperar*. Caso o valor a pagar seja

maior, a empresa deverá recolher a diferença. Caso seja menor, ficará como direito para o exercício seguinte.

Há empresas que utilizam o sistema de **conta única** ("ICMS Conta-Corrente"), lançada a débito pelos valores pagos nas mercadorias adquiridas e a crédito pelo valor de imposto devido nas operações de vendas. Ao final do período, se o saldo da conta ICMS C/C for devedor, será uma conta de **ativo** e significa que a empresa terá imposto a recuperar no futuro. Caso seja de saldo credor, indica que a conta é de **passivo** e configura a existência de imposto a recolher.

IPI RECUPERÁVEL

Assim como o ICMS, o IPI é um imposto **não cumulativo**, devendo o tributo pago na aquisição de matérias-primas ou mercadorias ser compensado com o devido na venda dos produtos. No entanto, é necessário observar que são contribuintes deste imposto apenas as indústrias e os estabelecimentos a ela equiparados. Por este motivo, o tributo será recuperável apenas para os adquirentes que sejam contribuintes. Nos demais casos, o IPI será parte integrante do custo das mercadorias.

Ex: Aquisição de insumos, à vista, por **estabelecimento equiparado a industrial**, no valor de \$10.000,00, incidindo sobre a operação alíquota de ICMS de 17% e IPI à alíquota de 10%.

Nota Fiscal de Compra

Valor Bruto	10.000
+ IPI 10%	1.000
Total da NF	11.000
ICMS destacado (17% x R\$ 10.000)	1.700

Lançamento (na empresa adquirente):

D – Estoques (AC)	8.300	
D – IPI a Recuperar (AC)	1.000	
D – ICMS a Recuperar (AC)	1.700	
C – Caixa (AC)		11.000

Reparem que, para facilitar a elaboração do lançamento, deve-se ter em mente que o valor a pagar (Caixa ou Fornecedores) será SEMPRE o total da Nota Fiscal. Portanto, é recomendável se iniciar o lançamento através destas contas. Já o valor lançado nas contas referentes aos impostos e descontos será o constante da Nota Fiscal. O restante irá para a conta representativa de estoques ("Compras" ou "Mercadorias").

IPI E ICMS NÃO RECUPERÁVEIS

Quando a empresa não pode recuperar o IPI e/ou o ICMS, estes impostos passam a integrar o custo das mercadorias adquiridas.

Ex: Aquisição a prazo de móveis no valor de \$10.000 para o ativo permanente pela empresa Irmãos Carvalho Consultoria S.A, sendo ICMS=20%. Por ser uma sociedade civil, a mesma **não** é contribuinte nem do IPI nem do ICMS, mas sim do ISS.

Nota Fiscal de Compra

Valor Bruto	10.000
Total da NF	10.000
ICMS destacado (20% x R\$ 10.000)	2.000

Lançamento (na empresa adquirente):

D – Móveis (AP)	10.000	
C – Fornecedores (PC)		10.000

7.3.5 DEVOLUÇÕES COM IMPOSTOS

Agora vamos analisar a contabilização das operações de devolução de mercadorias tanto do ponto de vista do vendedor quanto do comprador, quando houver incidência de impostos.

7.3.5.1 DEVOLUÇÕES DE COMPRAS

Das mercadorias adquiridas no período a empresa pode ter devolvido uma parte. Para a obtenção do valor líquido do custo (compras líquidas), a parcela referente às devoluções deve ser excluída. Representam uma saída de mercadorias a ser registrada no Livro de Registro de Saídas, havendo inclusive incidência de imposto na operação (ou perda do direito de compensar imposto futuro).

Na operação de devolução todos os valores devem ser estornados, inclusive os impostos incidentes.

Ex: A empresa Comercial Lucro Certo S.A. adquire para revenda 10 unidades de determinada mercadoria à vista ao preço unitário de \$1.000,00 (ICMS=17%; IPI=5%). Em seguida resolve devolver 2 unidades ao vendedor.

Nota Fiscal de Compra

10 unid. x R\$ 1.000	10.000
+ IPI 5%	500
Total da NF	10.500
ICMS destacado (17% x R\$ 10.000)	1.700

Lançamento da compra (na empresa adquirente):

D – Compras (D)	8.800	
D – ICMS a Recuperar	1.700	
C – Caixa (AC)		10.500

OBS: Reparem que, por ser uma empresa comercial (não contribuinte do IPI), o valor do IPI é absorvido como custo da mercadoria adquirida na conta "Compras".

Lançamento da devolução (na empresa adquirente):

D – Caixa	2.100	
C – ICMS a Recuperar	340	
C – Devolução de Compras		1.760

Para chegarmos ao lançamento acima basta inverter os débitos com os créditos e aplicar o percentual de devolução (20%).

7.3.5.2 DEVOLUÇÕES DE VENDAS

Representam uma entrada de mercadorias a ser registrada no Livro de Registro de Entradas, havendo o direito a recuperar o imposto correspondente.

Ex: A empresa industrial Quer Mais Ltda. vende a prazo 10 unidades de mercadorias a \$ 6.000 cada, tendo concedido um desconto de \$ 10.000 no total da Nota Fiscal em função da quantidade adquirida. Dois dias depois, o comprador devolveu uma unidade que não havia encomendado. Considere IPI=10% e ICMS=18%.

Nota Fiscal de Venda

10 unid. x R\$ 6.000	60.000
+ IPI 10%	6.000
(-) Desconto Incondicional	(10.000)
Total da NF	56.000
ICMS destacado (18% x R\$ 50.000)	9.000

Lançamento da venda

D – Clientes	56.000	
D – ICMS sobre Vendas	9.000	
D – Descontos Incond.	10.000	
C – IPI a Recolher		6.000
C – ICMS a Recolher		9.000

C – Receita de Vendas 60.000

Lançamento da devolução (na empresa vendedora):

D – IPI a Recuperar 600
D – ICMS a Recuperar 900
D – Devolução de Vendas 6.000
C – Clientes 5.600
C – ICMS sobre Vendas 900
C – Descontos Incond. 1.000

Reparem que o lançamento referente ao IPI na devolução poderia também ter sido efetuado a débito da conta "IPI a Recolher", reduzindo assim o valor a pagar. Ao final do período, após a comparação dos valores de "IPI a Recuperar" com "IPI a Recolher" teríamos o mesmo resultado.

EXEMPLO COMPLETO

Aplicação prática de apuração do **resultado bruto** com mercadorias de uma empresa comercial que utiliza o sistema de **inventário periódico** de estoques, com as contas "Compras" e "Vendas". Supondo que a mesma iniciou o mês de março com \$1.000,00 no Caixa e 10 unidades de mercadorias em estoques. O custo apurado destas 10 unidades foi de \$ 200,00 (dado do problema). Durante o mês ocorreram as seguintes operações à vista:

- No dia 01/03 adquiriu 5 unidades direto da fábrica a \$25,00 cada, com ICMS a 17% e IPI a 10%;
- No dia 04/03 vendeu 8 peças por \$35,00 cada (ICMS=17%);
- No dia 08/03 devolveu uma das 5 unidades adquiridas em 01/03;
- No dia 10/03 adquiriu no comércio atacadista 20 unidades ao custo unitário de \$30,00 cada, com ICMS de 17% e frete de R\$ 12,00, já incluídos R\$ 2,00 de ICMS;
- No dia 15/03 vendeu 10 unidades ao preço unitário de R\$ 40,00 (ICMS=17%), tendo concedido um desconto de 5% por ser um cliente antigo;
- No final do mês foi efetuada a cotação física de 16 unidades em estoque ao custo total de R\$ 406,40.

Tendo em vista as operações acima efetue os lançamentos no diário e no razão, apure o resultado com mercadorias e a situação do ICMS ao final do período.

Resolução:

Os lançamentos no diário referentes a cada operação são os seguintes:

a) Nota Fiscal de Compra (01/03)

5 unid. x R\$ 25,00	125,00
+ IPI 10%	12,50
Total da NF	137,50
ICMS destacado (17% x R\$ 125,00)	21,25

1 - Lançamento da compra

D – Compras 116,25
D – ICMS a Recuperar 21,25
C – Caixa 137,50

b) Nota Fiscal de Venda (04/03)

8 unid. x R\$ 35,00	280,00
Total da NF	280,00
ICMS destacado (17% x R\$ 280,00)	47,60

2 - Lançamento da venda

D – Caixa 280,00
C – Vendas 280,00

3 - ICMS

D – ICMS s/vendas 47,60
C – ICMS a Pagar 47,60

c) Devolução (08/03)

4 - Lançamento da Devolução (01/03)

D – Caixa 27,50
C – ICMS a Recuperar 4,25
C – Devolução de Compras 23,25

OBS: Repare que basta inverter o lançamento do dia 01/03 (trocando-se a conta "Compras" pela conta "Devoluções de Compras") e dividir todos os valores por 5.

d) Nota Fiscal de Compra (10/03)

20 unid. x R\$ 30,00	600,00
+ Frete	12,00
Total da NF	612,00
ICMS destacado (17% x R\$ 600,00) + R\$ 2,00	104,00

5 - Lançamento da compra

D – Compras 508,00
D – ICMS a Recuperar 104,00
C – Caixa 612,00

OBS: Caso a empresa utilizasse a conta "Frete sobre Compras", seriam lançados R\$ 10,00 nesta conta e somente R\$ 498,00 na conta "Compras". Ao final do exercício estes valores seriam somados para a obtenção do valor das "Compras Líquidas".

e) Nota Fiscal de Venda (15/03)

10 unid. x R\$ 40,00	400,00
(-) Desconto Incondicional 5%	(20,00)
Total da NF	380,00
ICMS destacado (17% x R\$ 380,00)	64,60

Lançamentos da venda

6- Venda

D – Caixa	380,00	
D – Descontos Comerciais	20,00	
C – Vendas		400,00

7 - ICMS

D – ICMS s/vendas	64,60	
C – ICMS a Pagar		64,60

Ao final do exercício, para que se apure o RCM, alguns ajustes se fazem necessários. Vamos vê-los a seguir:

8 – Apuração das Compras Líquidas:

$$CL = CB + F + S - CA - D$$

Onde CB=Compras Brutas; CL=Compras Líquidas; F=Frete sobre compras; S=Seguros sobre compras; CA=Compras Anuladas; D=Descontos Incondicionais / Abatimentos Obtidos.

Reparem que o valor do frete na operação da letra **d** já foi todo incorporado ao valor da conta "Compras", não sendo necessário somar-se este valor para se obter as compras líquidas, portanto:

$$CB=624,25 \text{ (total das compras brutas no razonete)}$$

$$CA=23,25 \text{ (Devolução de compras efetuada em 03/03)}$$

$$CL= 624,25 - 23,25 = 601,00$$

9 – Apuração do CMV (CMV = EI + CL – EF):

$$CMV = 200,00 + 601,00 - 406,40 = 394,60$$

10 – Apuração do ICMS

Pelos razonetes: ICMS a Recuperar = 121,00; ICMS a Pagar = 112,20

Saldo Líquido de ICMS a Recuperar = 121,00 – 112,20 = 8,80 (Valor que será contabilizado como crédito para o período seguinte)

11 – Apuração da Receita Líquida de Vendas (VL = VB – VA – D – I):

Onde VL = Vendas Líquidas; VB = Vendas Brutas; VA = Vendas Anuladas / Canceladas; D = Descontos Incondicionais / Abatimentos Concedidos; I = Impostos incidentes sobre vendas e serviços

$$VL = 680,00 - 112,20 - 20,00 = 547,80$$

12 – Apuração do RCM = VL – CMV

$$RCM = 547,80 - 394,60 = 153,20 (=Positivo=Lucro Bruto do Período)$$

Razonetes:

Caixa		ICMS a Recuperar	
(SI) 1.000	137,50 (1)	(1) 21,25	4,25 (4)
(2) 280,00	612,00 (5)	(5) 104,00	
(4) 27,50			
(6) 380,00			
<hr/>		<hr/>	
1.687,50	749,50	125,25	4,25
938,00		121,00	112,20 (16)
		8,80	

RCM		Desc.Com.Concedidos	
(14)394,60	547,80 (15)	(6) 20,00	20,00 (10)

ICMS a Recolher		Compras	
	47,60 (3)	(1) 116,25	
	64,60 (7)	(5) 508,00	
(16)112,20	112,20 (9)	624,25	23,25 (8)
		601,00	601,00(12)

Vendas		CMV	
(9) 112,20	280,00 (2)	(11) 200,00	406,40(13)
(10) 20,00	400,00 (6)	(12) 601,00	
<hr/>		<hr/>	
132,20	680,00	801,00	406,40
(15)547,80	547,80	394,60	394,60(14)

Devolução de Compras		Mercadorias	
(8) 23,25	23,25 (4)	(SI) 200,00	200,00(11)
		(13) 406,40	

ICMS s/Vendas	
(3) 47,60	
(7)	
64,600	
112,20	112,20 (9)

7.3.5.3 DEVOLUÇÕES DE VENDAS DE PERÍODOS ANTERIORES

As vendas canceladas de períodos anteriores **não** afetam o resultado bruto do período, pois não se referem a este. São consideradas despesas de vendas (operacionais). Os descontos e impostos incidentes também devem ser estornados.

Ex: Em 18/05/1998 uma empresa industrial que apura mensalmente o seu lucro recebe uma DEVOLUÇÃO de 10

unidades referentes a uma venda a prazo para um revendedor. Esta operação foi efetuada e contabilizada em 10/03/1998. O total da negociação à época envolveu 100 unidades de uma mercadoria a \$ 1.000,00 cada. Na operação concedeu um desconto de 5% pelo fato de o revendedor ser cliente assíduo. As alíquotas dos impostos incidentes sobre a operação foram de 18% de ICMS e 10% de IPI. Suponha que o custo de cada unidade vendida tenha sido de \$ 400,00. Contabilize a operação na indústria e elabore a Demonstração do Resultado do Exercício de maio de 1998 sabendo que, neste mês, a empresa efetuou a mesma venda ao mesmo cliente novamente:

Nota Fiscal de Venda (emitida pela indústria) em 10/03/1998

100 unid. x R\$ 1.000,00	100.000,00
+ IPI 10%	10.000,00
(-) Desconto Incondicional 5%	(5.000,00)
Total da NF	105.000,00
ICMS destacado (18% x R\$ 95.000,00)	17.100,00

Lançamentos da venda (na indústria)

D – Clientes	105.000,00	
D – Desc. Comerciais Concedidos	5.000,00	
C – IPI C/C		10.000,00
C – Vendas		100.000,00

ICMS

D – ICMS s/Vendas	17.100,00	
C – ICMS C/C		17.100,00

CMV

D – CMV	40.000,00	
C – Estoques		40.000,00

Lançamento da devolução (na empresa vendedora) Em 18/05/1998

Para efetuarmos o lançamento referente à devolução de vendas de período anterior, é como se os valores referentes a ICMS a pagar, a IPI a pagar e à conta "Clientes" (Duplicatas a receber) fossem estornados e se registrasse a entrada de mercadoria no estoque:

D – Estoques	4.000	
D – Perdas com Devoluções Anteriores	3.790	
D – IPI C/C	1.000	
D – ICMS C/C	1.710	
C – Clientes		10.500

OBS: O lançamento de \$10.500 na conta "Clientes" refere-se no valor da devolução (\$11.000) com IPI menos o desconto concedido à época (\$500).

O valor de \$3.790 lançado à débito na conta de **Despesa Operacional** "Perdas com devoluções anteriores" refere-se à subtração do total creditado em "Clientes" do valor de estoques e dos impostos incidentes na operação (IPI e ICMS).

Demonstração do Resultado do Exercício (maio/98):

Vendas Brutas	100.000
(-) ICMS s/ Vendas	(17.100)
(-) Descontos Incondicionais Concedidos	(5.000)
(-) Vendas Canceladas	- 0 -
(=) Receita Líquida	77.900
(-) CMV	(40.000)
(=) Lucro Bruto	37.900
(-) Despesas Operacionais	(3.790)
(=) Resultado Operacional Líquido	34.110

OBS: Caso a empresa tivesse contabilizado em maio de 1998, ao invés da devolução de março uma outra devolução do próprio mês (maio) de mesmo valor, o Resultado Operacional Líquido seria o mesmo. O que difere neste caso é o Resultado Bruto, que seria reduzido do valor da devolução de vendas dentro do período.

7.3.5.4 EXEMPLO FINAL

O exemplo a seguir apresenta uma mesma situação inicial e operações efetuadas no ano para serem calculados EF, RCM e CMV com a utilização dos dois critérios de estoques distintos: PEPS e UEPS.

A empresa Revendedora de produtos do tipo "Z" iniciou o mês de abril com saldo de \$200,00 em Caixa e um estoque do produto "Z" representado por 20 unidades, ao custo unitário, líquido de ICMS, de \$10,00. Durante o período, ocorreram as seguintes operações comerciais, à vista, todas tributadas pelo ICMS à alíquota de 17%:

- 08/04: compra de 10 unidades ao preço unitário de \$15,00, adquiridas diretamente à indústria, tendo sido a operação taxada em 10% pelo IPI;
- 12/04: venda de 15 unidades a \$25,00 cada;
- 17/04: compra de 5 unidades ao preço unitário de \$20,00, com frete de \$7,00, no qual está contido ICMS no valor de \$2,00;
- 20/04: venda de 10 unidades a \$30,00 cada.

1) Critério PEPS

Mercadorias	
(SI) 200,00	
(1) 139,50	150,00 (4)
(5) 88,00	119,75 (8)
427,50	269,75
157,75	

CMV	
(4) 150,00	

Ficha de Controle de Estoque - PEPS:

Mercadoria: Produto "Z"									
Data	Entradas			Saídas			Saldo		
	Quant.	P. Unit.	P. Total	Quant.	P. Unit.	P. Total	Quant.	P. Unit.	P. Total
EI							20	10,00	200,00
08/04	10	13,95	139,50				20	10,00	200,00
							10	13,95	139,50
12/04				15	10,00	150,00	5	10,00	50,00
							10	13,95	139,00
17/04	5	17,60	88,00				5	10,00	50,00
							10	13,95	139,50
							5	17,60	88,00
20/04				5	10,00	50,00	5	13,95	69,75
				5	13,95	69,75	5	17,60	88,00
CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS						269,75	ESTOQUE FINAL		157,75

2) Critério UEPS:

Registros no Razão:

Mercadorias	
(SI) 200,00	
(1) 139,50	189,50 (4)
(5) 88,00	138,00 (8)
427,50	327,50
100,00	

CMV

(8) 119,75	
269,75	269,75 (10)
Vendas	
	375,00 (2)
	300,00 (6)
(9) 114,75	
114,75	675,00
(11) 560,25	560,25
ICMS a Recuperar	
(1) 25,50	
(5) 19,00	
44,50	44,50 (12)
ICMS a Recolher	
	63,75 (3)
	51,00 (7)
(12) 44,50	114,75
	70,25

ICMS s/ Vendas	
(3) 63,75	
(7) 51,00	
114,75	114,75 (9)

Caixa	
(SI) 200,00	165,00 (1)
(2) 375,00	107,00 (5)
(6) 300,00	
875,00	272,00
603,00	

RCM	
(10) 269,75	560,25 (11)
	290,50

(4) 189,50	
(8) 138,00	
327,50	327,50 (10)
Vendas	
	375,00 (2)
	300,00 (6)
(9) 114,75	
114,75	675,00
(11) 560,25	560,25

ICMS a Recuperar	
(1) 25,50	
(5) 19,90	
44,50	44,50 (12)

ICMS a Recolher	
	63,75 (3)
	51,00 (7)
(12) 44,50	114,75
	70,25

ICMS s/ Vendas	
(3) 63,75	
(7) 51,00	
114,75	114,75 (9)

Caixa	
(S1) 200,00	165,00 (1)
(2) 375,00	107,00 (5)
(6) 300,00	
875,00	272,00
603,00	

RCM	
(10) 327,50	560,25 (11)
	232,75

Ficha de Controle de Estoques - UEPS:

Mercadoria: Produto "Z"									
Data	Entradas			Saídas			Saldo		
	Quant.	P. Unit.	P. Total	Quant.	P. Unit.	P. Total	Quant.	P. Unit.	P. Total
EI							20	10,00	200,00
08/04	10	13,95	139,50				20	10,00	200,00
							10	13,95	139,50
12/04				10	13,95	139,50			
				5	10,00	50,00	15	10,00	150,00
17/04	5	17,60	88,00				15	10,00	150,00
							5	17,60	88,00
20/04				5	17,60	88,00			
				5	10,00	50,00	10	10,00	100,00
CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS						327,50	ESTOQUE FINAL		100,00

Capítulo 8 - AJUSTES E OPERAÇÕES DE ENCERRAMENTO

8.1 - AJUSTES AO RESULTADO DO EXERCÍCIO

8.1.1 - REGIME DE COMPETÊNCIA

Ao término do exercício social, com a finalidade de apurar o resultado do exercício, a empresa deve fazer os ajustes necessários em sua escrituração de forma que esta apresente corretamente o lucro ou o prejuízo e a situação patrimonial.

Os ajustes são efetuados em função do regime de competência dos exercícios o que implica considerar:

- as receitas de um exercício são aquelas auferidas no período contábil, estando recebidas ou não;
- as despesas de um exercício são aquelas efetivamente ocorridas, estando pagas ou não.

Em linhas gerais, regime de competência é aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa, ou seja, é levado em consideração o momento da ocorrência do **fato gerador**, e ainda receitas e despesas correlatas devem ser registradas em um mesmo período.

Desta forma os Ajustes são contabilizados para registrar a ocorrência de:

a) despesas pagas antecipadamente (pagas e não incorridas) ou sobre as quais já se assumiu um compromisso.

Integram o Ativo Circulante os pagamentos antecipados ou assunção de compromissos de despesas operacionais cujos benefícios somente se efetivam no exercício seguinte. Todavia,

há a possibilidade de se classificá-los no Ativo Realizável a Longo Prazo, conforme seus fatos geradores ocorram até o final do exercício seguinte ou após, pela aplicação do Princípio da Competência.

Tais dispêndios deverão ser apropriadas à conta de despesa ou custo à medida em que os benefícios forem sendo auferidos, isto é: a medida em que ocorram os fatos geradores.

Atenção!!!

Não devemos confundir **despesas antecipadas** com **Ativo Permanente Diferido**, pois a diferença entre esses dois grupos de contas é de grande importância em questões de concursos públicos:

Despesa é um dispêndio necessário à consecução de uma receita ou salvarguardar um ativo.

Ativo Permanente Diferido representa gastos feitos em reorganização da entidade, em despesas pré-operacionais que serão amortizadas em exercícios futuros, isto é, são imobilizações técnicas imateriais.

Outra diferença fundamental que existe é quanto a ocorrência do fato gerador: Nas despesas antecipadas, o fato gerador (a despesa em si, pelo Princípio da Competência) ainda não ocorreu; enquanto que no Ativo Diferido, a despesa já ocorreu, porém os seus benefícios são postergados. Em ambos os casos, não importa se as despesas estão pagas ou não, bastando, apenas, a assunção do compromisso (obrigação) para se caracterizar a ocorrência do fato gerador.

Exemplo:

Prêmio de seguro pago em determinado período contábil, porém o período coberto se refere a exercícios futuros.

Prêmio de seguro contratado em 1º de dezembro de 20X1, com vigência de 12 meses pelo valor de R\$ 1.200,00.

Contabilização:

Pelo pagamento no dia 01/12/20X1

Seguros Pagos Antecipadamente

a caixa R\$1.200,00

Pelo reconhecimento da despesa no período: 31/12/X1

Despesa de Seguros

a Seguros Pagos Antecipadamente R\$ 100,00

O saldo da conta "Seguros Pagos Antecipadamente", que figurará no Ativo Circulante, será de R\$ 1.100,00.

Teremos os seguintes registros no livro razão:

CAIXA		Seguros a Vencer	
	1.200,00 (1)	(1) 1.200,00	100,00 (2)
		1.100,00	
		↑	
		Saldo	

Despesas de Seguros	
(2) 100,00	
↑	
Apropriação da despesa de seguro	

No(s) período(s) subsequente(s) ocorrerá a apropriação do restante da despesa aos resultados a medida em que forem ocorrendo os fatos geradores.

b) despesas do período contábil atual que só serão pagas no próximo período (incorridas e não pagas)

Exemplo: Salários do mês de dezembro/X0 e que só serão pagos em janeiro/X1

Despesa de Salários

a Salários a Pagar R\$ 5.000,00

Note que este fato altera o PL e se caracteriza como sendo fato contábil modificativo.

Este lançamento é conhecido como lançamento de apropriação da despesa ou de reconhecimento da despesa, e deve ser feito obrigatoriamente em decorrência da correta aplicação do princípio da competência e resulta num fato contábil modificativo diminutivo.

Por ocasião do efetivo pagamento, no mês de janeiro, o lançamento a ser realizado será um fato contábil meramente permutativo, da seguinte forma:

Salários a pagar
a Caixa/Bancos R\$ 5.000,00

c) receitas recebida antecipadamente (recebidas no período anterior e ganhas no atual)

Empresas fornecedoras de bens ou serviços, tais como os de empreiteiros de obra, freqüentemente recebem parcelas em dinheiro antecipadamente à produção dos bens ou execução de tais serviços.

Essas antecipações recebidas devem ser registradas na conta "Adiantamento de Clientes" ou "Receita Recebida Antecipadamente", classificadas no Passivo, inicialmente no Circulante, podendo ocorrer a situação de tal obrigação ser exigível a prazo maior, passando então a ser classificado no Exigível a Longo Prazo.

No final do período, a parte do valor dos bens entregues ou dos serviços prestados nesse período deverá ser transferida, mediante o lançamento de ajuste na conta patrimonial, para a conta de "Receita do Exercício" (conta de resultado).

Contabilização:

Na data do recebimento

Caixa

a Receita de Serviços Recebida Antecipadamente R\$ 1.000,00

Na apropriação ao resultado do exercício, pela parte da receita realizada no período:

Receita de Serviços Recebida Antecipadamente

a Receita de Serviços R\$ 200,00

d) receitas recebidas antecipadamente (receitas recebidas neste período e ainda não ganhas – serão ganhas em períodos futuros)

Neste caso somente faremos o lançamento em conta de passivo circulante ou longo prazo em contrapartida de caixa ou bancos conta movimento se assumirmos alguma obrigação, quer pela devolução do valor ou pelo fornecimento de bens ou serviços. Quando não recai nenhuma obrigação sobre as receitas recebidas antecipadamente, estas serão classificadas em Resultados de Exercícios Futuros, e somente neste caso.

8.2 PROVISÕES

8.2.1 - CONCEITO

Segundo o Aurélio Buarque de Holanda "Provimento, abastecimento, fornecimento, sortimento, reserva em dinheiro ou em valores, ..."

Segundo os mais importantes doutrinadores da Contabilidade, as provisões representam, geralmente, despesas incorridas, **mas cujo total podemos apenas estimar**. Assim, para que possamos entender a natureza e a importância das provisões, necessário se faz buscarmos os Princípios Fundamentais de Contabilidade em que elas se assentam e se justificam, que são os Princípios da Competência, da Oportunidade e da Prudência.

Quer as provisões refiram-se à reduções de valores ativos ou à constituição de obrigações, conforme veremos no desenrolar deste capítulo, suas contas representativas **serão sempre de natureza credora**, tendo como contrapartida conta de despesa ou de custos. Como as despesas, em obediência ao Princípio da Competência, devem ser registradas quando incorridas, mesmo que não pagas, e determinando o Princípio da Oportunidade que as mutações patrimoniais devem ser registradas mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência, e o Princípio da Prudência que nos determina optar, entre duas situações igualmente válidas, por aquela da qual resulte menor Patrimônio Líquido, justifica-se, à luz da doutrina e dos princípios contábeis, a constituição das provisões.

A maioria das despesas e custos têm valor preciso e documentado, como aluguéis, tributos, salários etc., o que faz com que seus registros sejam feitos à medida de seu acontecimento e conhecimento documental. Já as despesas incorridas que determinam a constituição das provisões, por serem apenas valores estimativas e de difícil precisão do momento, do tempo em que se consideram gerados, seus registros se realizam, geralmente, por ocasião da elaboração das demonstrações financeiras, sob a forma de ajustes de balanço.

8.2.2 - PROVISÃO X RESERVA – UMA DISTINÇÃO NECESSÁRIA

A constituição de Provisão decorre do reconhecimento de uma despesa ou custo no resultado do exercício, ao passo que a Reserva decorre de destaque de parcela do lucro líquido que, embora figure no passivo da empresa (PL), não constitui obrigação para com terceiros.

A Provisão deve ser constituída mesmo quando o resultado do exercício for negativo, enquanto que a Reserva só pode ser constituída quando o resultado do exercício for positivo, visto que é constituída a partir do Lucro Líquido do Exercício.

A Reserva é reforço ou correção do Capital, integrando o Patrimônio Líquido da sociedade.

A Provisão representa redução de valores do Ativo (quando serão contas retificadoras) ou aumento do Passivo (quando são obrigações), portanto diminuem o PL. Embora tenha ocorrido o fato gerador contábil, não pode ser medida com exatidão.

A reserva objetiva a retenção de recursos na entidade, pautada no princípio da continuidade, a fim de não fazer a distribuição de lucros (dividendos) sobre recursos que a entidade precisará como capital de giro de seus negócios.

A provisão, pautado no princípio da prudência, visa eliminar a possibilidade de haver distorções no resultado de determinado exercício que poderiam trazer prejuízos à entidade em exercícios futuros.

Contabilização:

As provisões são calculadas e registradas por lançamento a débito de conta que representa a despesa estimada, quando da elaboração do balanço, no encerramento do exercício.

<i>Conta de Despesa</i>	
a Conta da Provisão	R\$ 300,00

8.2.3 - PROVISÕES RETIFICADORAS DE ATIVO

As empresas têm como objetivo fundamental a produção de lucros e, para obtê-los, aplicam recursos de seus sócios, acionistas ou titular (Patrimônio Líquido), bem como de terceiros (Passivo Circulante ou Exigível de Longo Prazo), em ativos os mais diversos. Evidente se torna que esses lucros, para serem obtidos, necessitam da realização dos ativos, geralmente por alienação ou resgate.

Sob o prisma obrigatório desse raciocínio lógico, sempre que os ativos estiverem registrados por valor superior ao de sua realização, normalmente por circunstâncias de mercado, necessário se faz ajustá-los para que as demonstrações financeiras espelhem a realidade patrimonial, de forma a que terceiros interessados - sócios, acionistas, credores etc. - possam conhecer a real situação de liquidez da entidade.

A par disso, o Princípio do Registro Pelo Valor Original impede que se modifique o valor de entrada do ativo, que deverá ser mantido enquanto este permanecer no patrimônio. Assim, para que se obedeça aos princípios de contabilidade, de forma integrada e harmônica, a diferença entre o valor do ativo, e o de sua realização, deverá ser registrada em conta retificadora deste mesmo ativo, tendo como contrapartida um registro em conta de despesa, com influência direta no resultado do exercício.

As orientações emanadas dos princípios de contabilidade, aqui envolvidos, encontram sustentáculo legal no art. 183 da Lei das S.A., que trata dos critérios de avaliação do Ativo:

Crítérios de Avaliação do Ativo

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - os direitos e títulos de crédito, e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos, pelo custo de aquisição ou pelo valor do mercado, se este for menor; serão excluídos os já prescritos e feitas as provisões adequadas para ajustá-lo ao valor provável de realização, e será admitido o aumento do custo de aquisição, até o limite do valor do mercado, para registro de correção monetária, variação cambial ou juros acrescidos;

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos arts. 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

VI - o ativo diferido, pelo valor do capital aplicado, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização.

§ 1º. Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor de mercado:

a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

c) dos investimentos, o valor Líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

§ 2º. A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

§ 3º. Os recursos aplicados no ativo diferido serão amortizados periodicamente, em prazo não superior a 10 (dez) anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los.

§ 4º. Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

Pela leitura do dispositivo da lei comercial, verifica-se que esta determina que se constitua, para todos os bens e direitos integrantes do Ativo, provisão para ajustá-los ao valor de realização ou, em se tratando de matérias-primas e bens em almoxarifado, em razão de não estarem, ainda, postos para venda, ao valor de reposição, ambos apuráveis no momento do levantamento do balanço.

Por essa razão, analisaremos as seguintes provisões:

8.2.3.1 - PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA

A Provisão para créditos de liquidação duvidosa também chamada de "Provisão para Devedores Duvidosos", corresponde a uma expectativa de perda na realização dos créditos oriundos da venda de bens ou serviços a prazo.

Para ajustar as perdas prováveis ao princípio da competência é necessário que se reconheça as perdas no período em que se originaram as receitas.

Até o período-base encerrado em 31/12/1996, a base de cálculo da provisão dedutível e aceita pela legislação do imposto de renda era o montante dos créditos oriundos das atividades operacionais, diminuído dos valores:

- I - das vendas com reserva de domínio;
- II - das vendas com alienação fiduciária em garantia;
- III - das operações com garantia real (hipoteca, penhor e anticrese).

Quando houver créditos junto a empresa falida ou em concordata, a constituição da provisão será calculada:

- pela diferença entre o montante do crédito habilitado e a proposta de liquidação pelo concordatário, desde o momento em que a concordata for requerida;

- 50% do crédito habilitado, nos casos de falência do devedor, desde o momento de sua decretação.

Nos demais casos, faz-se necessário calcular um percentual médio das perdas dos três últimos, calculados conforme demonstrado a seguir:

	Direitos (em R\$)	Ano	Perdas (em R\$)
31/12/93	20.000,00	1994	600,00
31/12/94	10.000,00	1995	150,00
31/12/95	6.000,00	1996	150,00
Totais	36.000,00		900,00
Percentual médio = (900,00/36.000,00) X 100 = 4 %			

Assim, para o exemplo apresentado, para o cálculo da provisão a ser constituída em 31/12/1996, observar-se-á o percentual de 4% dos créditos a receber que não estejam enquadrados nos incisos I, II e III acima.

Observações:

a) Para fins de cálculo do percentual médio, verificar a relação entre os créditos não liquidados e o total dos créditos da empresa;

b) As perdas relativas a créditos sujeitos à atualização monetária deverão ser consideradas pelo valor original;

c) Não poderão ser computadas as perdas relativas a créditos constituídos no próprio ano-calendário;

d) Não poderão compor a base de cálculo da provisão os créditos relativos a receitas registradas em conta de resultados de exercícios futuros ou que não tenham transitado por contas de resultado.

Contabilização:

A contabilização da provisão deve ser feita no final do período, lançada a débito de uma conta de resultado e a crédito da conta "Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa", sendo esta última retificadora do montante de créditos a receber.

Despesa com Créditos de Liquidação Duvidosa

a Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa R\$ 2.500,00

No período subsequente, após utilização de todos os meios de cobrança possíveis, todas as perdas incorridas na realização dos créditos devem ser contabilizadas a débito da conta de provisão, constituída no período anterior e a crédito de valores a receber:

Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa

a Duplicatas a Receber R\$ 1.000,00

Na hipótese de ainda existir no final do período, após todas as baixas, saldo da conta Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, apresentam-se duas alternativas, a saber:

- a) reversão do saldo para outras receitas operacionais; e
- b) complemento do saldo até o valor da nova provisão a ser determinada.

Vejamos os lançamentos contábeis referentes às duas alternativas, na hipótese em que o saldo final de um exercício seja \$ 10.000,00 (valor do ano anterior) e o cálculo da nova provisão seja \$ 14.000,00.

a) Reversão do saldo existente e constituição da nova provisão:

a. 1) Reversão

Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa

a Outras Receitas Operacionais \$ 10.000,00

a.2) Constituição

Despesa com Créditos de Liquidação Duvidosa

a P C L D \$ 14.000,00

Outra forma de se efetuar a Provisão do período, seria não reverter o saldo anterior da Provisão, e fazer a complementação até o saldo da perda provável, por meio do seguinte lançamento:

b) Complemento de Provisão

Despesa com Créditos de Liquidação Duvidosa

a P C L D \$ 4.000,00

Ocorrendo perdas em valor superior ao provisionado no período anterior, dar-se-á baixa na provisão até o valor existente e debitar-se-á uma conta que represente despesas com clientes incobráveis ou perdas pela diferença entre o valor que deixou de ser recebido e o da provisão, baixando-se "Duplicatas a Receber" da seguinte forma:

Diversos

a Duplicatas a Receber

P C L D \$ 800,00

Despesa c/ Créditos de Liq Duvidosa \$ 200,00 \$ 1.000,00

Exemplo 1:

A empresa "GAMA" possuía em 31/12/X4 um saldo de R\$ 1.400.000,00 na conta "Duplicatas a receber" composto de :

a) Créditos com garantia real R\$ 200.000,00

b) Créditos habilitados em:

- falência R\$ 80.000,00

- concordata (proposta de 70%) R\$ 100.000,00

c) Créditos restantes R\$ 1.020.000,00

Considerando que a média de perdas trianual tenha sido 1,5%, temos:

Cálculo da Provisão

Percentual	1,5 % de R\$ 1.020.000,00	R\$ 15.300,
Falência	50 % de R\$ 80.000,00	R\$ 40.000,
Concordata	30 % de R\$ 100.000,00	R\$ 30.000,
Total		R\$ 85.300,

Contabilização:

Despesa com Crédito de Liquidação Duvidosa

a P C L D R\$ 85.300,00

Representação no balanço patrimonial de 31/12/X4:

Ativo Circulante

Créditos

Duplicatas a Receber R\$ 1.400.000,00

(-) P C L D (R\$ 85.300,00) R\$1.314.700,00

Exemplo 2:

Supondo que o saldo da conta "Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa" da empresa ALFA seja de \$ 40.000,00 no início do exercício.

Durante o exercício ocorreram os seguintes fatos:

a) Falência do cliente X que devia \$ 20.000,00. Não houve condições de receber qualquer parcela da dívida;

b) O cliente Y, que devia \$ 30.000,00, encerrou suas atividades pagando \$ 27.000,00. O restante da dívida é considerado incobrável;

c) Um cliente que havia sido considerado incobrável no exercício anterior, pagou sua dívida total de \$ 10.000,00;

d) Diversas dívidas de clientes foram consideradas incobráveis, no montante de \$ 30.000,00.

Lançamento contábeis:

a) Baixa contra a provisão do cliente falido, sem condições de habilitação a qualquer crédito:

Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa

a Duplicatas a Receber - Cliente X \$ 20.000,00

b) Registro do recebimento parcial do cliente Y acompanhado pela baixa contra provisão do restante incobrável do saldo:

Diversos

a Duplicatas a Receber - Cliente Y

P C L D \$ 3.000,00

Bancos c/ Movimento \$ 27.000,00 \$ 30.000,00

c) Recuperação de valor baixado contra provisão no exercício anterior:

Bancos c/ Movimento

a Recuperação de Despesas (Outras Rec Op.) \$ 10.000,00

Baixa conta provisão de diversas contas consideradas incobráveis no exercício. Após a utilização de todo o saldo, as perdas existentes devem ser registradas diretamente na conta de despesa:

Diversos

a Duplicatas a Receber - Ciente (diversos)

P C L D \$ 17.000,00

Despesas C/ Créd Liq Duv \$ 13.000,00 \$ 30.000,00

Lançamentos no Razão

Duplicatas a Receber		Prov. Créd. Liq. Duv.	
	20.000,00(a)	(a)20.000,00	40.000,00(s)
	30.000,00(b)	(b) 3.000,00	
	30.000,00(c)	(c)17.000,00	
Recuper. de despesa		Créd. Liquid. Duvid.	
	10.000,00(c)	(b)13.000,00	
Bancos c/ Movimento			
	(b)27.000,00		

8.2.3.2 - PROVISÃO PARA AJUSTE DE BENS E DIREITOS DO ATIVO AO VALOR DE MERCADO

Nos termos do artigo 183 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76), os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, bem assim matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, para fins do levantamento do balanço patrimonial, deverão ser avaliados pelo custo de aquisição ou produção, deduzidos de provisão para ajustá-los ao valor de mercado, quando este for inferior. No mesmo artigo a referida Lei dispõe, ainda, que os direitos e títulos de crédito e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimento deverão ser avaliados pelo custo de aquisição ou pelo valor de mercado, se este for menor.

Considera-se valor de mercado:

a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos, demais despesas necessárias para a venda e a margem de lucro.

A constituição da provisão para ajuste de bens e direitos ao valor de mercado é obrigatória perante a legislação comercial, embora não sendo dedutível para a Legislação do Imposto de Renda.

Aqui cabe uma ressalva a você, caro estudante: A Contabilidade, como já mencionado, segue as leis comerciais, portanto, por estas leis e também pelo princípio da Prudência, esta provisão deve ser constituída, embora não dedutível para a legislação do imposto de renda, na qual se constitui numa adição por ocasião da apuração do Lucro Real.

A provisão será contabilizada a débito de custo ou despesa, na conta "Despesa com Ajuste de Ativos" e a crédito da conta "Provisão para Ajuste ao Valor de Mercado", redutora do Ativo correspondente, na forma que se segue:

Despesa com Ajuste de Ativos (conta de resultado)

a Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado \$ 500,00

No período seguinte, caso a perda não se concretize, a provisão deverá ser revertida a crédito de outras receitas operacionais.

Exemplo:

A - Matérias-primas ou bens em almoxarifado

Dados:

Estoque em 31/12/X4	Valores em R\$
Valor de custo	850.000,00 (estoque final)
(-) Valor de mercado	800.000,00
(=) valor da provisão	50.000,00

Contabilização:

Despesa com Ajuste de Estoques

a Provisão para Ajuste de Estoques R\$ 50.000,00

Representação no Balanço em 31/12/X4:

Ativo Circulante

Estoque de matéria-prima R\$ 850.000,00

(-) Provisão para Ajuste de Estoques (R\$ 50.000,00)

Reversão da Provisão no período subsequente - 19X5:

Provisão para Ajuste de Estoques

a Reversão de Provisões* R\$ 50.000,00

*Como a contrapartida dessa provisão foi uma despesa operacional, a sua reversão deverá ser, obrigatoriamente, classificada em outras receitas operacionais.

Obs.: A reversão ocorrerá, também, quando da realização (alienação, venda ou cessão) do ativo correspondente.

Quando o valor de mercado for superior ao custo de aquisição não será constituída qualquer provisão, prevalecendo, nessa hipótese, os mandamentos expressos dos princípios da Prudência e do Registro pelo Valor Original.

B - Mercadorias para revenda:

Dados:

Valor de Aquisição		100.000,00
Valor de venda no Mercado		240.000,00
Margem de lucro	10 %	24.000,00
Impostos	20 %	48.000,00
Demais despesas	3 %	7.200,00
Valor de Mercado		160.800,00

A provisão não será constituída tendo em vista que o valor de mercado é superior ao custo de aquisição.

C - Direitos ou títulos de crédito e outros valores mobiliários não classificados no Ativo Permanente - Investimentos:

Em 19X4, a empresa "XECA" adquiriu, sem intenção de permanência, 100.000 ações da Cia. "SAPOX", na bolsa de valores, pagando o preço unitário a vista de R\$ 1,80 por ação.

Por ocasião do levantamento de seu balanço patrimonial, foi verificado que a cotação das ações adquiridas era de R\$ 1,70. Deste modo, o valor de mercado desse ativo está inferior ao seu custo de aquisição, justificando a constituição de provisão para ajustá-lo à realidade deste mercado.

Cálculo:

Custo de Aquisição (100.000 ações x R\$ 1,80)	R\$ 180.000,00
(-) Valor de Mercado (100.000 ações x R\$ 1,70)	R\$ 170.000,00
(=) Valor a ser provisionado	R\$ 10.000,00

Contabilização:

Despesa com Ajuste ao Valor de Mercado
a Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado R\$ 10.000,00

Representação no Balanço em 31/12/X4:

Ativo Circulante

Investimentos Temporários

Títulos e Valores Mobiliários

Ações Cia. SAPOX R\$ 180.000,00

(-) Prov. para Ajuste ao Valor Mercado R\$ 10.000,00

8.2.3.3 - PROVISÃO PARA PERDAS PROVÁVEIS NA ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTOS

Esta provisão, normalmente, é constituída para os investimentos avaliados pelo método de custo, quando o custo corrigido não acompanha a evolução do patrimônio líquido da investida, porque esta pode estar operando com prejuízo, ou por outros motivos que determinem e caracterizem como permanente a perda. São avaliados pelo método de custo todos os investimentos na forma de ações ou quotas que não sejam

em coligadas ou em controladas, ou até mesmo os feitos em nestas empresas, porém não significativos, ou seja, não relevantes, individualmente ou em seu conjunto.

O custo de aquisição é o valor efetivamente despendido na transação, seja por subscrição relativa a aumento de capital, caso em que é o produto da quantidade de ações ou quotas pelo seu preço de emissão, seja pelo valor nominal ou valor superior ao nominal e ainda pela compra de ações de terceiros, quando a base do custo é o preço total pago.

No entanto, ressalte-se que, mesmo para os investimentos avaliados pela equivalência patrimonial, em circunstâncias que determinem a existência de perdas comprovadas como permanentes, constitui-se uma provisão. É o caso na existência de problemas anormais de perda da capacidade de competir por dificuldades tecnológicas, mercadológicas, de administração etc.

A provisão será contabilizada a débito de despesa, classificada como despesa não operacional, e a crédito da conta "Provisão para Perdas na Alienação de Investimentos", redutora do Ativo correspondente, a saber:

Despesa Não Operacional
a Provisão p/ Perdas na Alien. de Investimento \$ 200,00

Exemplo:

Determinada pessoa jurídica possui investimento em ações, de natureza permanente, da Cia. CELTA, no valor de R\$ 2.000.000,00.

Parte significativa da capacidade produtiva da investida destina-se à produção autorizada pelo detentor da marca ou patente.

Estando próximo o término do prazo de concessão e não havendo previsão de renovação do direito de uso da marca, a investida deverá desativar 25% de sua linha produtiva, o que implicará em perda definitiva na mesma proporção pela investidora.

Cálculo da perda:
25% de R\$ 2.000.000,00 = R\$ 500.000,00

Contabilização:

Despesa c/ Perda em Investimento (Desp. Não Operacional)
a Provisão para Perdas em Investimento R\$ 500.000,00

Representação no Balanço Patrimonial:

Ativo Permanente
Investimento
Participação Societária - Cia. CELTA R\$ 2.000.000,00
(-) Provisão p/ Perdas em Investimento (R\$ 500.000,00)

O valor da provisão será baixado por ocasião da alienação da participação societária.

Se no período seguinte o investimento vier a ser alienado à vista pelo valor de R\$ 1.400.000,00, a contabilização da respectiva operação será:

a) Pela venda a vista:
Bancos c/ Movimento
a Receita de Investimentos Permanente R\$ 1.400.000,00

b) Pela baixa do investimento:
Custo do Investimento (não operacional)
a Participação Societária - Cia. CELTA R\$ 2.000.000,00

c) Pela baixa da provisão:
Provisão para Perdas em Investimento

a Custo do Investimento R\$ 500.000,00

d) Pela apuração do resultado não operacional:

d.1) pela transferência da receita:

Receita de Alienação de Investimento Permanente
a Resultado Não Operacional R\$ 1.400.000,00

d.2) pela transferência do custo:

Resultado Não Operacional
a Custo do Investimento R\$ 1.500.000,00

e) Pela transferência para o resultado do exercício:

Resultado do Exercício
a Resultado Não Operacional R\$ 100.000,00

Razonetes:

Participação Societária Cia. CELTA	
(s) 2.000.000,00	2.000.000,00 (b)

Custo do Investimento	
(b) 2.000.000,00	500.000,00 (c)
1.500.000,00	1.500.000,00 (d.2)

Resultado Não operacional	
(d.2) 1.500.000,00	1.400.000,00 (d.1)
100.000,00	100.000,00 (e)

Bancos c/ Movimento	
(a) 1.400.000,00	

Prov. para Perdas em Investimento	
(c) 500.000,00	500.000,00 (s)

Resultado do Exercício	
(e) 100.000,00	

Receita Não operacional	
1.400.000,00	1.400.000,00 (a)

Onde: (s) = saldo de abertura

8.2.4 - PROVISÕES CONSTITUTIVAS DE OBRIGAÇÕES

Sempre que a administração da entidade tiver conhecimento da possibilidade de ter de assumir um dever ou de realizar um pagamento, de cujo valor ou certeza se tenha dúvida, forçosamente deverá registrar esta possibilidade de obrigação, por ter sido ela a origem de um valor que se

Folha de Pagamento de Salários	Provisão Mensal p/ Férias (1/12 + 1/3 Constitucional)	Encargos Sociais	
		INSS (28,7 %)*	FGTS (8 %)
2.500,00	277,77	77,22	22,22

integrou ao ativo ou que foi consumido na produção dos resultados, como no caso das despesas. Neste último caso, ou seja, o das despesas, sendo seu valor plenamente conhecido, a exemplo dos salários não pagos relativos ao último mês do período, temos na realidade uma apropriação de despesas incorridas.

Por outro lado, quando essas despesas, embora incorridas, não se têm o seu exato valor definido, mas apenas estimável, como no caso da remuneração de férias, que dependerá de quanto estiver o empregado auferindo à época de sua concessão, trata-se efetivamente de uma provisão constitutiva de obrigação, dentro do sentido etimológico da palavra, ou seja, o de uma reserva de valores.

Entretanto, a expressão vem sendo usada, indistintamente, nos dois sentidos. Prova disto é a denominação Provisão para o Imposto de Renda, que é, na realidade, uma apropriação de despesa de valor precisamente definido e inalterável, pois os acréscimos legais a que estiver sujeito, como juros, multa e variações monetárias passivas, são simplesmente novas despesas decorrentes do não pagamento da parcela principal, que não tem sua substância modificada.

A base legal para constituição das provisões passivas, alinhado aos princípios de contabilidade, é o art. 184 da Lei n.º 6.404:

Critérios de Avaliação do Passivo

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

I - as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto de Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;

II - as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;

III - as obrigações sujeitas à correção monetária serão atualizadas até a data do balanço.

8.2.4.1 - PROVISÃO PARA FÉRIAS

Pelo regime de competência, as férias transcorridas e ainda não gozadas devem ter sua despesa reconhecida ao período

aquisitivo, portanto, não de ser provisionadas contabilmente, permitindo melhor apuração do resultado.

Considera-se, pelo regime de competência, que as férias são despesas a serem computadas no período em que são ganhas pelo empregado e não no momento do pagamento,

O montante da provisão é calculado com base na **remuneração mensal** do empregado no mês do encerramento do período e no número de dias de férias a que já tiver direito na data do balanço. O número de dias de férias do empregado é regulado pela Legislação Trabalhista.

A contabilização da provisão é feita a débito de uma conta de resultado (Custo ou Despesa) e a crédito de "Provisão para Férias", integrante do Passivo Circulante, no final de cada período-base. A provisão contempla a inclusão dos gastos incorridos com a remuneração de férias proporcionais e dos encargos sociais, cujos ônus cabe à empresa, bem como deve computar o terço constitucional.

* A parte patronal para com o INSS e Terceiros que é arrecadada e administrada pelo INSS, é composta pelos seguintes elementos:

Parte patronal (sobre folha de salários)	20,0%
SAT (seguro acidente trabalho = 1, 2 ou 3%)	3,0%
Terceiros (SENAI, SENAR, SESI, SENAC,.)	<u>5,7%</u>
	<u>28,7%</u>

Lançamento da provisão:

Diversos	
a Provisão para Férias	
Férias	277,77
INSS	77,22
FGTS	<u>22,22</u>
	<u>377,21</u>

No período subsequente, a empresa vai debitando a conta de "Provisão para Férias", à medida em que estas vão sendo gozadas pelos empregados, inclusive quanto ao pagamento dos encargos sociais decorrentes.

Provisão para Férias	
a Banco c/ Movimento	20,00

Como se trata de um lançamento de provisão, onde a empresa se apoia em valores estimados, pode, no decorrer dos meses, principalmente no momento do pagamento das férias e dos encargos, o valor provisionado no passivo não representar o valor exato a ser pago.

Havendo variação salarial durante o período, a empresa deverá efetuar a complementação da provisão, para satisfazer plenamente o Princípio da Competência e Prudência.

8.2.4.2 - PROVISÃO PARA 13º SALÁRIO

O 13º salário pode ser provisionado da mesma forma como se provisionam as férias, e, por constituir um encargo complementar de salário, pode ser provisionado mensalmente como custo ou despesa operacional à razão de 1/12 da remuneração de cada empregado. O valor da provisão deverá ser reajustado sempre que ocorrerem alterações salariais ou pagamentos, nos casos de demissão.

O provisionamento do 13º salário e dos encargos sociais decorrentes deve ser feito mensalmente, em obediência à legislação comercial e aos princípios da competência, da prudência e da oportunidade. Para empresas que encerram balanço em 31 de dezembro e que tenham pago o 13º salário

no prazo legal, não deverá haver saldo na provisão na data do balanço. Aliás, pela legislação trabalhista o 13º deve ser pago até o dia 20 de dezembro e em caso de dia não útil, o pagamento deve ser antecipado. Assim, esta provisão só pode ser constituída dentro do exercício social, e se houver saldo no final deste, ele deve ser revertido em contrapartida de uma obrigação líquida e certa que é o 13º salário a pagar.

Se a empresa tiver como política o compromisso de pagar os salários adicionais ao 13º obrigatório (14º ou 15º salário), deve efetuar idêntico provisionamento. Ressalte-se que a dedutibilidade para fins de imposto de renda desta provisão se refere, apenas, ao 13º salário, porém nada impede que o 14º e o 15º salário, quando for o caso, sejam considerados como despesa operacional do período.

Contabilização:

1ª) Na constituição da provisão:

Despesas com 13º Salário (custo ou despesa)
a Provisão para o 13º Salário (Passivo Circulante) \$ 50,00

2ª) Pelo pagamento nos casos de demissões:

Diversos
a Bancos c/ Movimento
Provisão para o 13º Salário \$ 50,00
Despesas com 13º Salário (*) \$ 30,00 \$ 80,00

(*) Se houver acréscimo salarial no período ou pagamento de valores ainda não provisionados.

3ª) Acréscimos salariais

Dados:

- remuneração mensal - janeiro/X4 R\$ 1.200,00
- remuneração mensal - fevereiro/X4 R\$ 1.500,00

a) valor da provisão de janeiro/X4

- 1/12 de R\$ 1.200,00 R\$ 100,00

b) valor da provisão de fevereiro/X4

- 1/12 de R\$ 1.500,00 R\$ 125,00

c) complementação da provisão de jan/X4
(R\$ 125,00 - R\$ 100,00) R\$ 25,00

d) total da provisão em fev/X4 R\$ 150,00

e) total provisionado nos dois meses (2/12)

- (2/12 de R\$ 1.500,00) R\$ 250,00

Após a constituição da provisão, quaisquer pagamentos a título de 13º salário, inclusive adiantamentos ou pagamento em rescisões contratuais e encargos sociais correspondentes serão contabilizados a débito da conta de provisão.

8.2.4.3 - PROVISÃO PARA GRATIFICAÇÕES A EMPREGADOS

A empresa poderá contabilizar como custo ou despesa operacional, na data do Balanço, a provisão para pagamento de gratificação a empregados, prevista em acordo coletivo ou individual de trabalho.

A "Provisão para Gratificação a Empregados" será contabilizada a débito de custo ou despesa, na conta "Gratificação a Empregados" e a crédito da conta "Provisão para Gratificação a Empregados", no Passivo Circulante, na forma que se segue:

Gratificação a Empregados
a Provisão para Gratificação a Empregados \$400,00

Esta provisão não é dedutível pela legislação do Imposto de Renda, devendo ser adicionada ao Lucro Líquido para a apuração do Lucro Real.

Ressalte-se que a gratificação a empregados difere da participação de empregados, tendo em vista que esta última depende do lucro, enquanto a gratificação depende da política salarial da empresa, em termos de estímulo ou incentivo à produtividade.

8.2.4.4 - PROVISÃO PARA O IMPOSTO SOBRE A RENDA

O encargo com o imposto de renda deve ser reconhecido e contabilizado no próprio período de apuração do lucro a que se refere.

A Lei nº 6.404/76 estabelece, no art. 189, que "do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o imposto sobre a renda".

O cálculo da provisão é feito com base no lucro fiscal (Lucro Real) apurado e não no resultado contábil. A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas é o montante real, presumido ou arbitrado, conforme definido no CTN.

Para se chegar ao lucro real é necessário que se conheça o Resultado do Exercício antes do Imposto de Renda e que se proceda ao ajuste por meio de adições, exclusões e compensações de prejuízos fiscais anteriores, previstos na legislação tributária.

O montante provisionado, levado a débito do "Resultado do Exercício", classifica-se no Passivo Circulante.

O lançamento contábil será:

Resultado do Exercício
a Provisão para o Imposto de Renda \$ 500,00

Na sistemática atual, a empresa antecipa o recolhimento do imposto de renda mensalmente, contabilizando-o em conta de Ativo (Imposto de Renda a Recuperar), cujo o saldo no final do período deverá ser transferido a débito da conta "Provisão para o Imposto de Renda".

Caso o valor antecipado seja superior ao valor provisionado, o saldo remanescente permanecerá em conta de Ativo para compensação com o imposto de renda devido no futuro.

A pessoa jurídica tributada com base no lucro real poderá optar pela aplicação de parcelas do imposto de renda devido em projetos considerados de interesse para o desenvolvimento econômico regional, conforme definido em lei.

Neste caso, a empresa deverá registrar no Ativo Permanente - Investimento o valor da aplicação, tendo como contrapartida uma conta de "**Reserva de Capital**" "Doações e Subvenções para investimentos".

A contabilização deverá ser efetuada no momento do efetivo pagamento do imposto de renda devido, a saber:

Aplicação por Incentivo Fiscal
a Reserva de Incentivo Fiscal \$ 150,00

8.3 - VARIAÇÕES MONETÁRIAS

Variações monetárias decorrem da atualização dos direitos de créditos ou das obrigações em função de taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes, aplicáveis por disposição legal ou contratual.

Quando se referirem a operações que produzem acréscimo patrimonial são denominadas variações monetárias ativas, classificadas contabilmente no subgrupo "Outras Receitas Operacionais". Podemos citar a título de exemplo o resultado positivo com a correção monetária pós-fixada e os ganhos cambiais.

O ganho na variação monetária poderá ser decorrente de liquidação ou atualização dos créditos em moeda estrangeira ou em moeda nacional com cláusula de correção monetária.

As operações passivas, isto é, as que produzem diminuição do patrimônio, são denominadas variações monetárias passivas, classificadas contabilmente no subgrupo "Outras Despesas Operacionais".

As principais variações monetárias passivas decorrem, por exemplo:

a) da atualização dos tributos em função da variação da UFIR;

b) da atualização das obrigações em moeda estrangeira registradas em qualquer data e apuradas no encerramento do período em função da taxa vigente.

Não existe índice único fixado por lei para calcular a variação monetária assim, poderão vir a ser utilizados vários (p. ex.: IGP, IPC, IGP-M, UFIR), conforme pactuado em contrato ou estipulado em lei.

A variação monetária efetuada com base em moeda estrangeira (p. ex.: dólar) será contabilizada a título de variação cambial.

Contabilização:

a) Para registrar um acréscimo patrimonial:

Conta Patrimonial	
a Variação Monetária Ativa	\$ 88,00

b) Para registrar uma redução patrimonial:

Variação Monetária Passiva	
a Conta Patrimonial	\$ 888,00

Exemplo:

A empresa tomou empréstimo de uma instituição financeira, em moeda nacional, na importância de R\$ 150.000,00, em 01/10/X4, ficando contratualmente estabelecido que o pagamento se dará em 90 dias, atualizado monetariamente pela variação mensal do IPC-IBGE.

Lançamento contábil pelo empréstimo:

Banco c/ Movimento	
a Empréstimos Bancários	\$ 150.000,00

Lançamento contábil pela atualização monetária:

Variação Monetária Passiva	
a Empréstimos Bancários	\$ 50.000,00

8.4 - GANHOS OU PERDAS DE CAPITAL

Serão classificados como ganhos ou perdas de capital os resultados na alienação, inclusive por desapropriação, baixa por

perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão e liquidação de bens do ativo permanente.

A determinação do ganho ou perda de capital corresponderá à diferença entre o valor de alienação dos bens e o valor contábil, na data da baixa. Ocorrerá "ganho", se a diferença for positiva e "perda", se negativa.

Entende-se por valor contábil dos bens o que estiver registrado na escrituração, corrigido monetariamente, ajustado para mais por reavaliação no valor desses ativos ou para menos por contas retificadoras, tais como depreciação, amortização, exaustão, provisão.

Obs.:

Os bens adquiridos antes de 31/12/95, deviam, por disposição legal, ser corrigidos monetariamente até aquela data.

Exemplo:

Valores corrigidos até a data da alienação:

Imóvel	R\$ 80.000,00
(+) Reavaliação do Ativo	R\$ 200.000,00
(-) Depreciação Acumulada	R\$ 70.000,00
(=) Custo ou Valor Contábil do bem	R\$ 210.000,00
Valor da Alienação	R\$ 220.000,00
(-) Custo ou Valor Contábil do bem	R\$ 210.000,00
(=) Ganho de Capital	R\$ 10.000,00

Contabilização:

a) Pela venda do bem a vista:

Bancos c/ Movimento	
a Ganhos ou Perda de Capital	R\$ 220.000,00

b) Pela baixa do bem corrigido:

Ganhos ou Perda de Capital	
a Edificações - imóvel	R\$ 280.000,00

c) Pela baixa da depreciação acumulada:

Depreciação Acumulada	
a Ganhos ou Perda de Capital	R\$ 70.000,00

d) Transferência para o Resultado do Exercício:

Ganhos ou Perdas de Capital (*)	
a Resultado do Exercício	R\$ 10.000,00
(*) Lucro não operacional	

Exemplo 2:

No Balanço Patrimonial da empresa "LUFT" constavam em 31/12/X0 investimentos em participações societárias permanentes no valor de R\$ 10.000,00.

Em março de 19X1, "LUFT" resolveu alienar seu investimento por R\$ 12.000,00 e em maio de 20X1, recebeu dividendos da sociedade investida no valor de R\$ 1.500,00, relativos às ações alienadas em março.

Contabilização:

1) Pela baixa do investimento:

Despesa Não Operacional	
a Investimento	\$ 10.000,00

2) Pela alienação do investimento:

Banco c/ Movimento	
a Receita Não Operacional	\$ 12.000,00

3) Pelo recebimento do dividendo:

Banco c/ Movimento
a Receita Não Operacional \$ 1.500,00

Observação: Os dividendos recebidos após a baixa do Investimento serão contabilizados como receita não operacional.

Transferindo para o Resultado do Exercício

1) Receita Não Operacional
a Resultado do Exercício; \$ 12.000,00

2) Resultado do Exercício
a Despesa Não Operacional \$ 10.000,00

3) **Receita não-operacional (dividendo)**
a Resultado do exercício \$ 1.500,00

No razão teremos os seguintes lançamentos:

Receita Não Operacional	
	12.000,00 (1)
	1.500,00 (2)

Despesa Não Operacional	
(2) 10.000,00	

Resultado do exercício	
(2) 10.000,00	12.000,00 (1)
	1.500,00 (2)
10.000,00	13.500,00
	3.500,00

8.5 - DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

Os bens e direitos de natureza permanente, que têm vida útil (bens) ou prazo de exercício (direitos) superior a 1(um) ano, sujeitam-se a depreciação, amortização ou exaustão, conforme suas características.

Pela Legislação do Imposto de Renda poderão, à opção da entidade, ser debitados diretamente como despesa operacional ou custo, no Resultado do Exercício, o valor de aquisição dos elementos patrimoniais de vida útil ou prazo de exercício inferior a 1(um) ano ou cujo o valor unitário não supere o limite fixado na legislação tributária, mesmo que o prazo de vida útil seja superior a 1(um) ano. Já pelo princípio da Prudência estes devem ser computados como despesa.

8.5.1 - DEPRECIÇÃO

8.5.1.1 - Conceito

É a diminuição de valor dos bens corpóreos que integram o Ativo Permanente, em decorrência de desgaste ou perda de utilidade pelo **uso**, **ação da natureza** ou **obsolescência**.

O encargo de depreciação poderá ser computado, no resultado do exercício, como **custo** ou **despesa** operacional, conforme a utilização do bem que sofre o desgaste seja em uma entidade industrial ou comercial. A depreciação dos bens

utilizados na produção (industrial por exemplo) será registrada como custo na apuração do custo fabril, sendo ativadas juntamente com o estoque de produtos prontos, e as dos demais bens, como por exemplo, os da área administrativa terão sua contrapartida como despesa operacional.

8.5.1.2 - Contabilização

O lançamento mais comum do fato relativo a depreciação é o seguinte:

Despesa (ou custo) de Depreciação
a Depreciação Acumulada

A conta devedora, **Despesa de Depreciação**, é conta de resultado e representa o encargo econômico suportado pela entidade, chamada também de encargo de depreciação.

A conta credora, **Depreciação Acumulada**, é retificadora do bem sujeito à depreciação. Integra o balanço patrimonial, sendo demonstrada juntamente com a conta do bem que retifica, em subtração a seu saldo, e pela diferença do valor do bem e a depreciação acumulada, obtemos o valor contábil do bem.

A depreciação será deduzida, para fins do Imposto de Renda, pela empresa que suporta o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem.

Para fins da legislação fiscal (Imposto de Renda), o encargo de depreciação somente poderá ser computado no resultado do exercício a partir do **mês** em que o bem for **efetivamente instalado**, posto em serviço ou em condições de produção. Porém aos olhos da contabilidade, ele deve ser depreciado a partir do mês de aquisição, pois pelo próprio conceito de depreciação, é desde esse momento que começa a obsolescência e desvalorização pela ação da natureza.

Assim sendo, a título de exemplo, um bem que está sujeito a depreciação de 12% ao ano, colocado em funcionamento no dia 28 de um determinado mês, será depreciado a base de 1% naquele mês, mesmo que só tenha ficado um dia em funcionamento, como é o caso do mês de fevereiro.

Por ser encargo relativo a um bem pelo desgaste ou uso, em qualquer hipótese, o valor da depreciação acumulada não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem a que se refere, e quando atingido este valor, considera-se o valor contábil do bem como sendo zero, porém, em observância ao princípio do registro pelo valor original, o bem deve continuar integrando o patrimônio da entidade com depreciação acumulada de igual valor, enquanto ele permanecer na entidade.

Suponha que uma empresa adquiriu um veículo em 26/01/X1 no valor de R\$ 30.000,00 e esteja efetuando a **depreciação linear** a taxa de 20% a.a., sem valor residual, teríamos no razão o seguinte registro:

Despesa de Depreciação	
(1) 6.000,00	6.000,00 (2)

Depreciação Acumulada	
	6.000,00 (1)

Veículos	
30.000,00	

Resultado do Exercício	
(2) 6.000,00	

8.5.1.3 - Bens Sujeitos à Depreciação

Podem ser objeto de depreciação todos os bens tangíveis ou físicos submetidos ao desgaste pelo uso, por causas naturais ou por obsolescência tecnológica, **inclusive projetos florestais** (não renováveis, como por exemplo frutíferas e cafezais) destinados a exploração dos respectivos frutos, isto quando são de propriedade da entidade, visto que se se tiver o direito de exploração, estarão sujeitos a amortização.

8.5.1.4 - Bens Não Sujeitos a Depreciação

Não é admitido o registro de quota de depreciação, mensal ou anual, sob a ótica da legislação fiscal, em relação aos seguintes bens:

- Terrenos, salvo em relação as construções e benfeitorias sobre eles realizadas;
- Bens que normalmente aumentam de valor com o tempo como por exemplo as antiguidades e obras de arte;
- Bens para os quais sejam registradas quotas de amortização ou exaustão;
- Prédios ou construções não alugados, e nem utilizados na produção de bens ou serviço destinados a manter a atividade da pessoa jurídica, isto é, que estão na condição de meros investimentos sem produzir rendimentos.

Obs.:

1 - Os imóveis alugados, classificados no Ativo Permanente como investimentos, podem ser depreciados normalmente.

2 - No caso de construções e benfeitorias o valor do terreno deverá estar segregado contabilmente do valor da edificação que sobre ele existir, a fim de que se possa computar perfeitamente a quota de depreciação relativa às construções e benfeitorias, devendo a segregação contábil estar baseada em laudo de avaliação do bem.

3 - Quanto as florestas, ressalte-se que estas devem ser próprias, para exploração e cultivadas e que não sejam renováveis, pois as nativas devem sofrer exaustão e sobre as que se têm direito de exploração usa-se a exaustão ou a amortização.

8.5.1.5 Taxas Usuais de Depreciação

A maioria das taxas de depreciação aceitas pela legislação do imposto de renda já estão preestabelecidas pela jurisprudência administrativa ou por atos de autoridades fazendárias.

Em questões de prova que envolvam o assunto os percentuais devem ser fornecidos. Assim, não faz sentido mencionarmos percentuais para esse fim. No entanto, a título de curiosidade, selecionamos as taxas de depreciação de alguns bens, como segue:

BENS	TAXA (%) a.a.
Biblioteca	10
Computador	20
Edifícios e benfeitorias	04
Máquinas, equipamentos e instalações	10
Móveis e utensílios	10
Tratores	25
Veículos	20

No ano em que os bens forem postos em operação, caso não o seja no mês de janeiro, deve-se ajustar a taxa anual proporcionalmente ao número de meses de efetiva utilização desses bens.

Exemplo:

Veículo adquirido em 25/02/X0 por um valor correspondente a R\$ 30.000,00 e o coloca em operação em 13/03/X0. O veículo tem taxa anual de depreciação no montante de 20 % a.a. Podemos calcular a taxa proporcional de depreciação fazendo o seguinte procedimento:

$\frac{\text{mês de utilização do veículo}}{\text{março/X0}} \times \text{Número de meses de efetiva utilização} = 10 \text{ meses.}$

Para se calcular a quota proporcional de depreciação podemos utilizar duas formas:

1ª $\frac{\text{quota proporcional}}{10/12} = 20\% = 16,67\% \times 30.000,00 = 5.001,00$ (temos o problema do arredondamento e da dificuldade de se trabalhar com números quebrados).

2ª $\frac{\text{calcula-se a quota pela vida útil do bem, ou seja, dividimos o valor do bem pela vida útil deste em número de meses e desta forma obtém-se o valor da depreciação de cada mês. Para o caso do exemplo, multiplicamos o valor de depreciação mensal pelo número de meses em funcionamento da seguinte forma:}$

20 % a a equivale a uma vida útil de 5 anos $\frac{1}{5} \times 60 \text{ meses} = 12 \text{ meses}$ $\frac{1}{12} \times 30.000,00 = 2.500,00$ $\times 10 \text{ meses de funcionamento} = 25.000,00$ de depreciação no período

8.5.1.6 - Taxas Especiais de Depreciação

O uso intensivo ou anormal dos bens poderá determinar a adoção de taxas especiais de depreciação, cuja adequação deverá ser comprovada pela pessoa jurídica que poderá recorrer, inclusive, a laudos técnicos expedidos por órgão oficial competente.

Como exemplo, podemos citar as máquinas que operam com materiais corrosivos e os veículos que são usados em pedreiras ou mineradoras.

8.5.1.7 - Depreciação Acelerada

A legislação do imposto de renda permite, por vezes e em certos casos, que as empresas adotem percentuais mais elevados de depreciação.

Existem dois tipos de depreciação acelerada:

a - Normal

b - Incentivada pelo imposto de renda

A depreciação acelerada normal consiste em atribuir coeficiente multiplicadores em função do número de horas diárias de operação do bem sujeito ao desgaste pelo uso.

Aplica-se **exclusivamente** aos bens móveis.

Os coeficientes são os seguintes:

a - 1,5 para dois turnos diários de operação (16:00 hs.)

b - 2,0 para três turnos diários de operação (24:00 hs.)

Desta forma, uma empresa industrial poderá utilizar a taxa de depreciação de 20% a. a. para as suas máquinas fabris, se esta operar por 24 horas.

} O valor total da depreciação (normal e acelerada) não poderá ultrapassar o valor do custo total do bem, como já mencionamos anteriormente.

8.5.1.8 – MÉTODOS DE DEPRECIÇÃO

Existem diversos métodos de depreciação, sendo que o mais largamente utilizado é o método da depreciação linear. Salienta-se que o método da depreciação linear pode ser com ou sem valor residual, conforme se deprecia todo o seu valor ou apenas uma parte dele.

Sendo a depreciação com valor residual, apura-se o valor depreciável pela diferença entre o valor de aquisição e o valor residual. Para obter a quota mensal ou anual de depreciação, basta dividirmos o valor encontrado pelo número de períodos de depreciação.

Método de depreciação da soma dos dígitos

Este método consiste em somar os dígitos da vida útil do bem. O valor assim encontrado será o numerador ou denominador, conforme se está trabalhando com quotas crescentes ou decrescentes.

Por outro lado, o outro elemento (numerador ou denominador) será o dígito do ano a que nos estamos referindo.

Por exemplo, para um bem que será depreciado em 5 anos, sem valor residual, utilizando o método crescente, cujo valor do bem é de R\$ 30.000,00, teremos o seguinte esquema:

Ano	1
Ano	2
Ano	3
Ano	4
<u>Ano</u>	<u>5</u>
Soma =	15

Como a depreciação é crescente, será ela, então de:

1º ano (1 ÷ 15) x R\$ 30.000,00 = R\$	2.000,00
2º ano (2 ÷ 15) x R\$ 30.000,00 = R\$	4.000,00
3º ano (3 ÷ 15) x R\$ 30.000,00 = R\$	6.000,00
4º ano (4 ÷ 15) x R\$ 30.000,00 = R\$	8.000,00
5º ano (4 ÷ 15) x R\$ 30.000,00 = R\$	10.000,00

Dessa forma, o valor contábil dessa máquina, ao fim do terceiro ano, será de R\$ 18.000,00.

Caso a depreciação fosse decrescente, os valores por ano seriam invertidos, isto é, teríamos R\$ 10.000,00 de depreciação no 1º ano, R\$ 8.000,00 no 2º, R\$ 6.000,00 no 3º, R\$ 4.000,00 no 4º e R\$ 2.000,00 no 5º ano.

Outra forma de depreciação utilizada é pelas horas de uso ou pelo tempo de uso. Neste caso, basta dividir o valor do bem pelo número de horas de vida útil e obteremos a depreciação por hora.

8.5.2 - AMORTIZAÇÃO

É a diminuição do valor dos bens intangíveis que integram o Ativo Permanente. A Lei 6.404/76 define amortização como sendo :

*"a perda de valor de capital aplicado na aquisição de direitos de propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros, com existência ou exercício de **duração limitada** ou cujo objeto sejam bens de utilização por **prazo legal** ou **contratualmente limitado**".*

Como se observa, a amortização tem lugar quando a limitante for o **tempo**, diferentemente da depreciação que é pelo uso, tempo e obsolescência.

8.5.2.1 - Bens Intangíveis Sujeitos a Amortização

Dentre os bens que estão sujeitos a amortização no Ativo Permanente, destacam-se:

- Ponto Comercial.

- Custo de Projetos Técnicos.
- Pesquisa e Desenvolvimento de Produtos.
- Marcas e Patentes.
- Fórmulas ou processo de fabricação, direitos autorais, autorizações ou concessões.
- Benfeitorias em Prédios de Terceiros, quando vinculados a um contrato de duração limitada.
- Despesas Pré-operacionais, pré-industriais, de organização, reorganização, reestruturação ou remodelação de empresas.

8.5.2.2 - Contabilização

Despesa de Amortização (custo ou despesa)
a Amortização Acumulada \$ xxx,xx

O montante da amortização acumulada não poderá ultrapassar o custo total de aquisição do bem ou direito, tal qual ocorre com a depreciação e a exaustão.

8.5.3 - EXAUSTÃO

Corresponde à perda de valor decorrente da exploração de recursos minerais ou florestais ou de bens aplicados nessa exploração. Quando pelo uso se vai extinguindo a reserva desses bens que não são renováveis.

Os equipamentos de extração mineral ou florestal podem opcionalmente, ser depreciados, utilizando-se para tal os critérios e taxas de depreciação. Porém, normalmente, devem ser exauridos juntamente com o objeto de exploração.

8.5.3.1 - Contabilização

Despesa de Exaustão
a Exaustão Acumulada \$ zzz,zz

5.3.2 - Taxas Anuais

Serão determinadas em função do:

- *Volume de produção no período e sua relação com a posse (reserva potencial de exploração) conhecida;*

- Prazo de concessão dado pela autoridade governamental, quando for o caso.

8.6 - OPERAÇÕES DE DESCONTO OU FINANCEIRAS

8.6.1 – DUPLICATAS DESCONTADAS

A operação de desconto de duplicatas é instituto hábil para que o empresário angarie capital de giro junto a estabelecimentos bancários. Consiste numa operação financeira pela qual o banco disponibiliza recursos às empresas mediante entrega, por elas, de duplicatas a receber, descontando, desde já, as despesas bancárias e os juros.

Não se trata de transferência de crédito ou cessão de crédito, pois o empresário passa a ser o responsável pelo pagamento do valor que lhe foi disponibilizado caso haja a inadimplência do devedor das duplicatas junto ao banco. Neste caso, o banco lhe devolverá as duplicatas para que ele, empresário, execute o crédito.

Por essa razão, o valor das duplicatas descontadas não deve ser considerado como duplicatas pagas, permanecendo o seu valor integral no ativo circulante, porém, deduzido do valor das duplicatas descontadas que se constitui numa conta retificadora de ativo circulante.

Por ocasião do recebimento de duplicatas descontadas pelo banco, será dada baixa tanto do valor das duplicatas quanto o valor das duplicatas descontadas.

Caso não haja o pagamento, havendo devolução das duplicatas pelo banco, esse fato deve ser registrado pelo débito na conta duplicatas descontadas e crédito na conta bancos conta movimento ou caixa.

Chama-se a atenção ao de que o valor de duplicatas descontadas não deve ser confundido com passivos, pois a obrigação não existe, a priori, passando a existir somente se não houver o pagamento por parte do cliente da empresa no prazo estipulado e, nesse caso, não será duplicatas descontadas que figurará no passivo, mas, sim, empréstimos bancários.

Os lançamentos pertinentes a operação de desconto de duplicatas são os seguintes:

1) Pelo desconto:

Diversos	
a Duplicatas Descontadas	\$ 1.200,00
Bancos	\$ 1.000,00
Despesas Bancárias	\$ 80,00
Juros Passivos	\$ <u>120,00</u> \$ 1.200,00

2) Pelo recebimento do título pelo banco:

Duplicatas Descontadas	
a Duplicatas a Receber ou Clientes	\$ 1.600,00

3) Pela devolução de duplicatas pelo banco por não ter havido o pagamento em tempo hábil:

Duplicatas Descontadas	
a Bancos	\$ 1.500,00

Algumas considerações sobre os lançamentos envolvendo a operação de desconto de duplicatas:

- As despesas bancárias e juros passivos devem ser registradas como despesas pagas antecipadamente ou despesas do exercício seguinte ou a transcorrer;

- Na liquidação das duplicatas ocorre somente fato contábil permutativo, pois as contas envolvidas são patrimoniais;

- Caso o pagamento seja efetuado pelo devedor da duplicata, porém com juros, esses serão do banco e em nada afetará o patrimônio da entidade.

Depreciação } desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência (bens tangíveis)

Amortização } em função do tempo ou período (bens intangíveis)

Exaustão } em função do volume, da posse (reservas minerais, florestas e outros recursos esgotáveis)

8.6.2 – DESCONTO DE PROMISSÓRIAS

Diversamente do que ocorre com duplicatas descontadas, em notas promissórias descontadas temos uma obrigação.

Essa operação se caracteriza pela tomada de empréstimo junto a terceiros, normalmente instituição financeira, em que o devedor assina Nota Promissória com valor futuro, isto é, com juros pré estipulados e embutidos no valor.

Assim, percebe-se que os juros e encargos financeiros são considerados pagos antecipadamente ou despesas a transcorrer.

O valor das Notas Promissórias descontadas deve ser registrado no passivo circulante ou exigível a longo prazo, conforme o caso.

Exemplo:

Certo empresário tomou um empréstimo de R\$ 2.000,00. Assinou pela dívida uma Nota Promissória e pagou antecipadamente juros de 10% pelo empréstimo.

Lançamento:

Diversos	
a Notas Promissórias Descontadas	R\$ 2.000,00
Caixa ou Bancos	R\$ 1.800,00
Juros Antecipados	<u>R\$ 200,00</u> R\$ 2.000,00

8.7 - ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE RESULTADO

Pela teoria Patrimonialista das contas, hodiernamente de largo uso, três são os sistemas de contas na Ciência Contábil, conforme já analisado em capítulo anterior:

- 1) contas patrimoniais;
- 2) contas de resultado;
- 3) contas transitórias.

Contas patrimoniais ou contas de balanço, são aquelas que têm saldo permanente, ou seja, estes saldos passam, normalmente, de um balanço para outro, no período seguinte. As contas patrimoniais representam itens do ativo, passivo e patrimônio Líquido ou seja, são contas que vão acumulando saldo durante a sua existência na entidade.

As contas de resultado, ao contrário, são contas de saldo periódico. Ao final de cada período contábil (apuração de resultado) seus saldos são encerrados. Significa dizer que sempre iniciam o período seguinte com saldo zero. Estas contas representam as receitas e as despesas, e o encerramento delas se dá pela transferência dos respectivos saldos para uma conta

de apuração do resultado. Imagine a conta Receita de Vendas com saldo (credor) de R\$ 1.880,00 e a conta Despesa com Comissões com saldo de R\$ 1.320,00 (saldo devedor). Chegado o momento do levantamento do balanço (determinação do lucro ou prejuízo), você primeiramente transfere o saldo da conta de receita, deixando-a com saldo zero, para a conta Apuração do Resultado e, em seguida, repete a operação com a conta de despesa. Essa é a operação de encerramento, passo obrigatório para todas as pessoas jurídicas, quando da elaboração do balanço patrimonial.

Quanto à técnica contábil, a ser utilizada na operação de transferência de saldos, é assunto de exercício no final deste capítulo. Aqui, o importante é que o concurseiro visualize as contas representativas das receitas e das despesas, sabendo que elas deverão ser encerradas (zeradas), no final de cada período-base. Os débitos constantes das contas de despesas serão transferidos a débito da conta de Apuração do Resultado, os créditos constantes nas contas de receitas serão transferidas a crédito da conta de Apuração do Resultado. A conta de Apuração do Resultado é transitória, sendo zerada quando da transferência do seu saldo para o patrimônio Líquido.

As contas transitórias se caracterizam pela sua efemeridade: São contas de existência momentânea, ou seja, são abertas e fechadas no mesmo instante (dia). Sua função é a de um registro pró-memória. Este registro narra, com fidelidade, como ocorreu e qual a dimensão do fato contábil em exame. Um bom exemplo é a conta de Apuração do Resultado. Chegado o momento do levantamento do balanço, abre-se a referida conta para receber os saldos das contas de receitas e despesas. Se o saldo da conta Apuração do Resultado for credor, significa que a empresa obteve lucro, caso contrário, a empresa incorreu em um prejuízo. Essa conta também será encerrada (zerada), transferindo o seu saldo para a conta Lucros Acumulados ou Prejuízos Acumulados, constante no patrimônio Líquido. Como se vê, toda a operação foi levada a cabo para registrar que, pelo confronto entre as receitas e despesas, a empresa obteve resultado este se encontra no patrimônio Líquido. Concluimos, portanto, que o Patrimônio Líquido contém as contas de resultado, de forma indireta, é verdade, mas o contém na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados e demais Reservas de Lucros.

O exercício social das pessoas jurídicas, via de regra, tem a duração de um ano, muito embora, as empresas de capital aberto e as integrantes do sistema financeiro nacional, estejam obrigadas a levantarem balanço patrimonial em períodos menores por uma exigência da CVM (Comissão de Valores Mobiliários).

Como um dos objetivos principais da Contabilidade é o fornecimento de dados para a tomada de decisão, e sendo o balanço levantado anualmente, (período de tempo muito longo para se medir o resultado de uma determinada atividade econômica), surgiu a necessidade de se fracionar este período para levantamentos mensais, a fim de agilizar, por parte dos executivos, as decisões gerenciais, visto serem estas uma das finalidades da Contabilidade.

A necessidade de informações técnicas sobre a gestão empresarial, em prazo inferior a um ano, fez com que surgisse o balancete. Balancete, assim, é um balanço parcial, que serve de base ou ponto de partida para a elaboração do balanço, a diferença entre eles consiste apenas na forma de apresentação, como já mencionado.

Finalmente, convém ressaltar que muitas vezes, em questões de provas, usa-se a designação balancete de verificação quando, em verdade, é

apresentado um rol de contas com os respectivos saldos.

A estrutura do balancete, de forma simplificada, é a seguinte:

CONTAS	SALDOS	
	DEVEDORES	CREDORES
Caixa	Xxx,xx	
Veículos		Zzz,zz
Capital		Zyz,zz
TOTAIS	YYY,YY	YYY,YY

Capítulo 9 – AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E A DESTINAÇÃO DO RESULTADO

9.1 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS têm como finalidade a prestação de informações sobre a composição do patrimônio e sobre os resultados da empresa. Devem obedecer aos princípios estabelecidos na Lei 6.404/76 (Lei das S.A.) e serão elaboradas, conforme o seu artigo 176, ao final de cada exercício social. Nada impede, porém, que a empresa elabore demonstrações com uma frequência maior a fim de verificar a sua situação econômico-financeira antes do término do exercício social.

Os artigos 176 e 178 da lei das S/A determinam que as demonstrações obrigatórias são as seguintes:

- Balanço Patrimonial (**BP**);
- Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (**DLPA**);
- Demonstração do Resultado do Exercício (**DRE**);
- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (**DOAR**).

OBSERVAÇÕES:

a) A DLPA poderá ser substituída pela "Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido" (DMPL), que evidencia não só a evolução da conta *Lucros ou Prejuízos Acumulados* como também de todas as demais contas componentes do Patrimônio Líquido;

b) A DOAR é obrigatória para todas as companhias abertas e também para as companhias fechadas com Patrimônio Líquido superior a R\$ 1.000.000,00;

c) As demonstrações contábeis trarão sempre valores relativos a dois exercícios sociais consecutivos;

d) É possível o agrupamento de pequenos saldos em uma só conta, devendo-se evitar denominações genéricas, como "Outras Contas".

e) As demonstrações serão complementadas por Notas Explicativas e deverão ser assinadas por contabilista legalmente habilitado e também pelos administradores da empresa.

f) As companhias abertas deverão atender às disposições da Comissão Mobiliária de Valores (CMV), tendo suas demonstrações auditadas por auditores independentes, registrados naquele órgão.

9.1.1 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

9.1.1.1 – PREVISÃO LEGAL

A Demonstração do Resultado do Exercício (DEREX), demonstração financeira obrigatória para todas as empresas, independentemente da natureza jurídica, disciplinada pelo artigo 187 da Lei n.º 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações – S.As.), tem como objetivo básico fornecer aos usuários da Contabilidade os dados essenciais para formação do resultado (lucro ou prejuízo) do exercício, que comporão o Balanço Patrimonial.

A Demonstração do Resultado do Exercício, conforme a Lei das S.As., deve discriminar:

- *A receita bruta das vendas de mercadorias e serviços;*
- *As deduções da receita, os abatimentos e os tributos incidentes sobre as receitas;*
- *A receita líquida das vendas de bens e serviços;*
- *O custo das mercadorias e dos serviços vendidos;*
- *O lucro bruto nas operações com mercadorias e serviços;*
- *As despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas e outras despesas operacionais;*
- *O lucro ou o prejuízo operacional;*
- *As receitas e despesas não operacionais e o saldo da conta de correção monetária;*
- *O resultado do exercício antes do imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro e as respectivas provisões;*
- *As participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados (DEAPP);*
- *O lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.*

Ressalte-se que o IPI não é receita, conforme visto no capítulo sobre operações com mercadorias.

Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda, vale dizer, observar-se-á o princípio da competência;
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos;
- c) o aumento do valor de elementos do ativo, em virtude de novas avaliações, registrados como reserva de reavaliação, somente depois de realizado, poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos ou participações.

9.1.1.2 – FORMA DE APURAÇÃO

Para a elaboração da **DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO** devemos observar que:

I) - na **RECEITA BRUTA** de vendas de bens (mercadorias e/ou produto) não se incluem os impostos não cumulativos cobrados do comprador ou contratante e do qual o vendedor dos bens seja mero depositário (fiel depositário) como é o caso do IPI;

II) - da **RECEITA BRUTA** para se obter a Receita Líquida, serão excluídos:

a) vendas canceladas, devoluções e abatimentos sobre vendas (descontos concedidos a clientes, posteriormente à venda, por defeito de fabricação, oriundos de transporte, ou mesmo por entrega fora do prazo), descontos incondicionais (são descontos comerciais concedidos na Nota Fiscal, ou seja, no momento da operação);

b) tributos incidentes sobre vendas: PIS FATURAMENTO, COFINS, ICMS (quando for o caso), ISS, IE.

Atenção! Descontos concedidos a clientes em função de pagamento antecipado são descontos financeiros e não devem figurar nesse campo do demonstrativo. Devem ser tratados como outras despesas operacionais.

III) da **RECEITA LÍQUIDA** subtraindo o Custo das Mercadorias, Produtos e Serviços Vendidos, chegamos ao Lucro Bruto (Lucro Bruto é entendido de forma restrita, pois compreende apenas o lucro de operações de vendas de mercadorias e/ou produtos e serviços, não compreendendo outras receitas operacionais ou não-operacionais, portanto a expressão bruto relaciona-se tão somente às mercadorias/produtos e serviços).

IV) do **LUCRO BRUTO** são diminuídas as **DESPESAS OPERACIONAIS** e adicionadas as **RECEITAS OPERACIONAIS**, obteremos, assim, o **Resultado Operacional Líquido**.

DESPESAS OPERACIONAIS se classificam em:

1 - Despesas financeiras líquidas:

Despesas relativas a Juros e descontos de títulos de créditos;
Deságio na colocação de debêntures e outros títulos.

2 - Despesas de Vendas:

Frete e carretos que não compõem o custo;
Valor das contrapartidas das provisões constituídas para devedores duvidosos.

3 - Despesas Administrativas:

Remuneração aos membros do conselho fiscal ou consultivo;
Despesas de custeio de Projetos de Formação Profissional de Empregados;
Despesas de custeio do Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT);
Despesas efetuadas com transporte dos empregados;
Despesas com aluguéis não computados no custo;
Despesas de propaganda e publicidade.

4 - Outras Despesas Operacionais

Contribuição sindical;
Encargos de depreciação, amortização e exaustão,
Doações e patrocínios de caráter cultural e artístico;
Doações ao fundo de amparo à criança e ao adolescente;
Impostos, taxas e outras contribuições parafiscais, exceto Imposto de Renda;
Despesas com veículos e de conservação de bens e instalações;
Multas;
Despesas decorrentes da alienação de duplicata a empresa de fomento comercial (factoring);
Amortização de ágio na aquisição de investimentos avaliados pelo valor do Patrimônio Líquido;
Resultados negativos em conta de Participação;
Perdas em investimentos avaliados pela equivalência patrimonial.

RECEITAS OPERACIONAIS se subdividem em:

1 - Receitas financeiras :

- Juros ativos e Descontos obtidos;
- Lucro na operação de reporte;
- Prêmios de resgates de títulos ou debêntures;
- Rendimento real de aplicações financeiras de renda fixa;
- Ganho Líquido de renda variável.

Obs.: As receitas financeiras, derivadas de operações com títulos vencíveis após o encerramento do período de apuração, deverão ser rateadas em função da obediência ao regime de competência.

2 - Outras receitas operacionais

Aluguéis de bens por empresa que não tenha por objeto a locação de móveis e imóveis;

Recuperação de despesas operacionais de períodos-base anteriores: prêmios de seguros, valor levantado das contas vinculadas do FGTS;

Reversão dos saldos das provisões constituídas, exceto os da provisão para o Imposto de renda, para a contribuição social sobre o lucro e para perdas prováveis na realização de investimentos;

Resultados positivos em sociedade em conta de participação;

Lucros na alienação de participações societárias não integrantes do ativo permanente;

Lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição adquiridos há mais de 6 (seis) meses.

Obs.: Os investimentos avaliados pelo custo de aquisição adquiridos até 6 (seis) meses devem ser registrados como diminuição do valor do custo.

Ganhos por ajustes no valor de investimento avaliados pela equivalência patrimonial;

Amortizações de deságio nas aquisições de investimentos avaliados pelo Patrimônio Líquido (Equivalência Patrimonial).

Variações Monetárias passivas:

Correção monetária pós-fixada passiva (atualização de obrigações em moeda nacional);

Variações cambiais passivas (atualização de obrigações obtidos em moeda estrangeira)

Variações Monetárias ativas: atualização de direitos em moeda nacional.

Variações Cambiais ativas: atualização de direitos em moeda estrangeira.

V - ao RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO são adicionadas as **Receitas Não Operacionais**, e diminuídas as **Despesas Não Operacionais** e obtemos o **lucro líquido antes do imposto de renda e da contribuição social sobre lucro**.

As receitas não operacionais são:

todas as receitas decorrentes de operações não incluídas nas atividades principais e acessórias da empresa: alienação, inclusive por desapropriação de bens do ativo permanente;

os valores referentes à reversão do saldo da provisão para perdas prováveis na realização de investimentos;

o valor referente à reserva de reavaliação realizada no período, quando computada em conta de resultado;

As despesas não operacionais são:

valor contábil baixado referente ao bem do Ativo Permanente;

despesa com a constituição da Provisão para Perdas Prováveis na Realização de investimento;

perda de capital por variação na percentagem de participação no Capital Social da sociedade investida, quando o investimento for avaliado pela equivalência patrimonial.

Atenção! As receitas não operacionais e as despesas não operacionais são *numerus clausus*, isto é, são somente as acima elencadas. Portanto, memorize-as.

VI - do LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO -

subtraindo o valor das respectivas provisões, chegaremos ao Lucro Líquido antes das participações do time do DEAPF (Debenturistas, Empregados, Administradores, Partes beneficiárias e Fundo de assistência dos empregados).

A determinação das provisões para o Imposto Sobre a Renda (IR) e da Contribuição Social (CSL) baseia-se na legislação tributária tendo por base, em muitos casos, o Lucro Real, pelo qual são feitas adições e exclusões ao Lucro Líquido do Exercício para se chegar ao lucro fiscal (Lucro Real).

Atenção!

Veja que você não precisa se estressar com essa **balela** de receita/despesa operacional e não-operacional. As questões de prova que envolvem esse assunto (demonstrativo do resultado do exercício), devem ser resolvidas partindo do seguinte princípio: Após a apuração do Lucro Bruto, todas as receitas e despesas são operacionais exceto as não-operacionais. Desta forma, basta memorizar, apenas, quais são as receitas e despesas não-operacionais, que são em menor número, e estará resolvido o DEREEX.

Analisaremos a seguir, um exemplo de Demonstração do Resultado do Exercício levando em consideração os seguintes

Contas	Valores em R\$
Receita Bruta de Vendas	100.000,00
Vendas Canceladas	6.500,00
Descontos Incondicionais	1.000,00
COFINS	2.000,00
PIS Faturamento	650,00
Custo das Mercadorias Vendidas	15.550,00
Variações Monetárias Passivas	1.500,00
Despesas de Viagens	2.600,00
Despesas Administrativas	890,00
Despesas Financeiras	450,00
Receitas Financeiras	3.000,00
Dividendos adquiridos há 9 meses p/custo de aquisição	1.300,00
Receitas Não Operacionais	4.000,00
Despesas Não Operacionais	990,00
Receitas de Aluguéis	1.250,00

valores constantes de balancete de verificação relativos ao mês de março de determinado ano, cujo mês é o de início de atividade:

*(15% + 10% de adicional do excedente a R\$ 20.000,00 /mês)

Cálculo da Provisão para o imposto de Renda:
Lucro Líquido do Exercício Antes do IR **77.420,00**

Lucro Real	77.420,00
	<u>15%</u>
	11.613,00

Adicional de 10% do lucro que exceder a R\$ 20.000,00 por mês.

Excedente	= R\$ 57.420,00
	<u>10%</u>
	5.742,00

Provisão para o Imposto de Renda (11.613,00 + 5.742,00) = **17.355,00**

A propósito, o período de apuração do Imposto de renda com base no Lucro Real é trimestral. Por isso, o valor acima encontrado, relativo ao mês de março, mês de início de atividade, levou em consideração somente R\$ 20.000,00. Caso fosse no trimestre, o valor a que se aplicariam os 15% seria R\$ 60.000,00, de cujo valor excedente seria aplicados os 10% de adicional.

Outro aspecto, muito importante e que tem aparecido em concursos, diz respeito ao cálculo das participações previstas no inciso VI do art. 187 da Lei das S.As, isto é, as participações do time do **DEAPF** (Debenturistas, Empregados, Administradores, Partes beneficiárias e Fundos dos empregados).

DEAPF é um mero recurso e que tem a seguinte leitura: DÊ A Polícia Federal, memorize isto e nessa ordem, conforme veremos na Lei!

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

Esse dispositivo deve ser interpretado conjuntamente com o disposto nos arts. 189 e 190 da lei.

Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.

Parágrafo único. O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, **sucessivamente e nessa ordem**, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente

calculada.

Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do art. 201.(grifei).

Dessa forma, devemos apurar o lucro ajustado para calcular as participações estatutárias.

O lucro ajustado consiste no resultado obtido até antes do cálculo das participações, diminuído, se for o caso, dos prejuízos acumulados de exercícios anteriores.

Se o Resultado, após o **IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL S/ LUCRO**, for positivo e após contabilizar os prejuízos de exercícios anteriores, ainda sobrar

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO PERÍODO-BASE	
RECEITA BRUTA DE VENDAS	100.000,00
(-) Dedução de Vendas	
Vendas Canceladas	(6.500,00)
Descontos Incondicionais	(1.000,00)
COFINS	(2.000,00)
PIS s/Faturamento	<u>(650,00)</u>
	(10.150,00)
RECEITA LÍQUIDA	89.850,00
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	(15.550,00)
LUCRO OPERACIONAL BRUTO	74.300,00
(-) <i>Varição Monetária Passiva</i>	(1.500,00)
(-) <i>Despesas Financeiras</i>	(450,00)
(+) <i>Receitas Financeiras</i>	3.000,00
(-) <i>Despesas de Viagens</i>	(2.600,00)
(-) <i>Despesas Administrativas</i>	(890,00)
(+) <i>Receitas de Aluguel</i>	1.250,00
(+) Dividendos Adquiridos há 9 meses	<u>1.300,00</u>
	110,00
	110,00
LUCRO OPERACIONAL LÍQUIDO	74.410,00
(+) Receitas Não Operacionais	4.000,00
(-) Despesas Não Operacionais	<u>(990,00)</u>
	3.010,00
LUCRO LÍQUIDO antes da CSLL	77.420,00
(-) Contribuição Social s/ Lucro	(6.193,60)
LUCRO DO EXERCÍCIO antes do IR	71.266,40
(-) Provisão p/ o IR *	<u>(17.355,00)</u>
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	55.459,80
algum lucro, será ele a base de cálculo do valor das participações, vale dizer, este será o valor do Lucro Ajustado.	
Cuidado!	
O lucro ajustado é base para o cálculo das participações de forma individual e separada da apuração do resultado, não deve ser confundido com o Lucro Líquido do Exercício.	
TÍTULOS	SALDOS EM 31/12/X2
Receita da Revenda de mercadorias	1.000,00
Receita da Prestação de serviços	600,00
Vendas canceladas	100,00
ICMS sobre a Revenda de Mercadorias	150,00
Outros Impostos Incidentes sobre a	
Receita de Revenda de Mercadorias e	47,00
da Prestação de Serviços	430,00
Custo das mercadorias Revendidas	310,00
Custo dos serviços vendidos	293,00
Despesas operacionais (Outras)	70,00
Receitas financeiras Líquidas	80,00
Outras despesas	40,00
Contribuição para Financiamento da	
Seguridade Social (COFINS).	
Assim, por exemplo, se tivermos em determinada entidade o lucro de R\$ 27.500,00 após a dedução do imposto de renda e da contribuição social, e se esta mesma entidade tiver prejuízos acumulados de exercícios anteriores no valor de R\$ 12.500,00, o lucro ajustado para fins de cálculo das participações será de R\$ 15.000,00. Admitindo, ainda, que no estatuto conste a participação de 10% para empregados e de 8% aos administradores, então o Lucro Líquido do Exercício será de:	
Lucro após IR e CSL	R\$ 27.500,00
(-) Empregados	R\$ (1.500,00)
(-) administradores	R\$ (1.080,00)
Lucro Líquido do Exercício	R\$ 24.920,00

Veja que a participação de 10% dos empregados foi calculada sobre o lucro ajustado de R\$ 15.000,00, resultando em R\$ 1.500,00. A participação de 8% dos administradores

teve como base de cálculo o valor remanescente do lucro ajustado após a dedução da participação anterior, isto é, R\$ 13.500,00, redundando no valor de R\$ 1.080,00.

Para que não paire dúvida sobre o assunto, cabe esclarecer de forma derradeira que o resultado do exercício atual nada tem a ver com exercícios passados. Apenas utilizamos o lucro ajustado pelos prejuízos acumulados para o cálculo da participação do time do DEAPF separado do DEREEX, e subtraímos os valores, assim encontrados, do lucro após o IR e a CSL.

9.1.2 - BALANÇO PATRIMONIAL

O vocábulo balanço enseja, dentre outros significados, o de levantamento de uma situação, ou seja, que se trata de um exame acurado. Em Contabilidade, podemos dizer que é o registro contábil resumido do valor do ativo, do passivo e do Patrimônio Líquido de uma entidade jurídica. É o assunto mais explorado em provas de concursos, residindo aí a especial atenção que devemos ter em seu estudo.

É bem verdade que desde o Capítulo 01 estamos falando de Balanço Patrimonial, porém de forma parcial. Neste capítulo trataremos do Balanço Patrimonial de forma ampla. Não tenho, porém, a intenção de exaurir o assunto, mas tenho a pretensão de deixá-lo com conhecimentos suficientes para enfrentar, com sucesso, as provas dos mais diversos concursos.

9.1.2.1 - CONCEITO

Balanço é a demonstração financeira que tem por objetivo evidenciar a situação patrimonial da entidade **em um dado momento**, após a contabilização de todos os atos e fatos consignados na escrituração contábil, sendo por este motivo chamado de Balanço Patrimonial. Note que por representar a situação da entidade em dado momento é chamado de **demonstrativo estático**.

É a demonstração que encerra a seqüência dos procedimentos contábeis, apresentando, de forma ordenada, os três elementos que compõem o patrimônio da empresa (ativo, passivo e patrimônio Líquido, isto é, bens, direitos e obrigações e por diferença a situação líquida).

9.1.2.2 - OBRIGATORIEDADE E FINALIDADE

A obrigatoriedade desse demonstrativo decorre do art. 176 da Lei das S.As.

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício; e

IV - demonstração das origens e aplicações de recursos.

§ 1º. As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores

correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

§ 2º. Nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem um décimo do valor do respectivo grupo de contas; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas correntes".

§ 3º. As demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembléia geral.

...

As empresas deverão levantar o Balanço Patrimonial ao fim de cada período social:

para atendimento das normas legais; e

para possibilitar que o administrador ou outra pessoa interessada analise, verifique e conheça a situação patrimonial financeira e econômica da empresa bem como as variações nela ocorridas durante certo período de tempo, para tal é necessário que se disponha, também, do balanço do período anterior como determina a lei.

Importante, também, ressaltar que, pela legislação comercial, toda empresa é obrigada a levantar o balanço patrimonial no final de cada período-base, não obstante a legislação fiscal desobrigar as empresas não tributadas com base no lucro real de apresentarem escrituração comercial. Apesar do aparente conflito, devemos entender as legislações, fiscal e comercial, como sendo independentes entre si. Desta forma, para a Contabilidade, **todas as empresas estão obrigadas à escrituração comercial** bem como a realizar o Balanço Patrimonial.

Como exemplo, a falta de registros contábeis de acordo com as normas da legislação comercial impede o comerciante de pedir concordata (art. 140, I, da Lei n.º 7.661/45). A mesma lei pune o comerciante devedor com detenção de 6 meses a 3 anos, nos casos de falência, quando inexistirem os livros obrigatórios ou sua escrituração estiver atrasada, lacunosa, defeituosa, ou, ainda, quando não apresentar balanço dentro de 60 dias após a data para o seu encerramento, isto é, a falta de escrituração contábil é pressuposto a que o comerciante seja enquadrado em crime falimentar.

Note-se que a dispensa da escrituração, no caso das empresas não tributadas com base no Lucro Real, vincula-se apenas aos tributos administrados pela Receita Federal ou legislação tributária federal. As outras legislações (comercial, trabalhista, previdenciária, de falência etc.) exigem a escrituração comercial, independentemente da dispensa para fins fiscais.

Abstraindo-se dos aspectos legais, as demonstrações, nelas incluindo-se o Balanço Patrimonial, devem ser processadas pelas pessoas jurídicas, seja pela necessidade das informações gerenciais, seja pela segurança que elas proporcionam ao empresário, além de gerar informações cadastrais para concessão de créditos junto aos fornecedores e/ou instituições financeiras.

9.1.2.3 – ESTRUTURA E GRUPOS DE CONTAS

O balanço deve ser estruturado em conformidade com a Lei n.º 6.404/76, observando as Normas Brasileiras de

Contabilidade, principalmente as relativas aos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

A disposição ordenada e uniforme permite aos usuários, sejam eles acionistas, fornecedores, investidores, repartições fiscais e credores, dentre outros, uma melhor análise e interpretação da situação econômica e financeira da empresa. A disposição apresentada pelo art 178 da Lei n.º 6.404/76, vem a facilitar a análise da situação retratada na demonstração, tais como a do grau de endividamento, índices de liquidez, retorno de investimentos, giro de estoques etc.

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º. No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

a) ativo circulante;

b) ativo realizável a longo prazo;

c) ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.

§ 2º. No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

a) passivo circulante;

b) passivo exigível a longo prazo;

c) resultados de exercícios futuros;

d) patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados.

§ 3º. Os saldos devedores e credores que a companhia não tiver direito de compensar serão classificados separadamente.

O Balanço Patrimonial, normalmente, assume a seguinte estrutura contábil, baseado no dispositivo normativo acima transcrito:

EMPRESA VASSER S.A. BALANÇO PATRIMONIAL ENCERRADO EM 31/12/20X1.	
1. ATIVO	2. PASSIVO
1.1 ativo circulante	2.1 passivo circulante
1.1.1 disponibilidades	2.2 passivo exigível a longo prazo
1.1.2 direitos realizáveis durante o exercício social subsequente	2.3 resultado de exercícios futuros
1.1.3 despesas do exercício seguinte	2.4 PATRIMÔNIO LÍQUIDO
1.2 ativo realizável a longo prazo.	2.4.1 capital social
1.3 ATIVO PERMANENTE	(-) capital a integralizar
1.3.1 investimentos	2.4.2 reservas de capital
1.3.2 imobilizado	2.4.3 reservas de lucros
1.3.2 diferido	2.4.4 reserva de reavaliação
	2.4.5 lucros/prejuízos acumulados

Entretanto, pode em alguns casos, e isso por vezes é cobrado em concurso, o balanço ser apresentado em uma única coluna. Alerta-se, porém, que a maioria das instituições que elaboram provas adotam o critério de duas colunas.

EMPRESA VASSER S.A. BALANÇO PATRIMONIAL ENCERRADO EM 31/12/20X1.	
1. ATIVO	
1.1 ativo circulante	
1.1.1 disponibilidades	
1.1.2 direitos realizáveis durante o exercício social subsequente	
1.1.3 despesas do exercício seguinte	
1.2 ativo realizável a longo prazo	
1.3 ATIVO PERMANENTE	
1.3.1 investimentos	
1.3.2 imobilizado	
1.3.2 diferido	
2. PASSIVO	
2.1 passivo circulante	
2.2 passivo exigível a longo prazo	
2.3 resultado de exercícios futuros	
2.4 PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
2.4.1 capital social	
(-) capital a integralizar	
2.4.2 reservas de capital	
2.4.3 reservas de lucros	
2.4.4 reserva de reavaliação	
2.4.5 Lucros ou Prejuízos Acumulados	

Em que pese o comando legal, há alguns autores e elaboradores de provas que dispõem os prejuízos acumulados junto com o Ativo.

EMPRESA VASSER S.A. BALANÇO PATRIMONIAL ENCERRADO EM 31/12/20X1.	
1. ATIVO	2. PASSIVO
1.1 ativo circulante	2.1 passivo circulante
1.1.1 disponibilidades	2.2 passivo exigível a longo prazo
1.1.2 direitos realizáveis durante o exercício social subsequente	
1.1.3 despesas do exercício seguinte	
1.2 ativo realizável a longo prazo	2.3 resultado de exercícios futuros
1.3 ATIVO PERMANENTE	2.4 PATRIMÔNIO LÍQUIDO
1.3.1 investimentos	2.4.1 capital social
1.3.2 imobilizado	(-) capital a integralizar
1.3.2 diferido	2.4.2 reservas de capital
	2.4.3 reservas de lucros
	2.4.4 reserva de reavaliação
PREJUÍZOS ACUMULADOS	

Atenção!

Vale enfatizar que essa conformação só é aplicada em casos de passivo a descoberto e mesmo assim por uma pequena parcela de autores e elaboradores de provas. A propósito, só é possível a ocorrência de passivo a descoberto quando presente a conta prejuízos acumulados com saldo. Assim, é pressuposto básico da ocorrência de passivo a descoberto a existência de Prejuízos Acumulados. Porém, deve-se ter muita atenção, pois a simples ocorrência de Prejuízos Acumulados não é condição suficiente à ocorrência, também, de passivo a descoberto, pois quando as demais contas do PL superam ou se igualam ao Prejuízo Acumulado, não configura o passivo a descoberto.

Conforme denotamos do dispositivo legal, **as contas no ativo serão dispostas em ordem decrescente do grau de liquidez, ou seja, do mais líquido para o menos líquido. Oportuno ressaltar que nada**

pode ser mais líquido do a própria moeda, por isso, a conta caixa é a que principia o ativo.

Atenção!

Por mais que muitos autores insistem em afirmar que no passivo as contas estão dispostas em ordem decrescente de exigibilidade, o que é verdade, a lei não traz expressamente essa disposição. Assim, em questões de prova quando cobrado o assunto fazendo referências do tipo "segundo a lei 6.404/76, as contas do passivo devem ser classificadas ...", deve-se optar pela resposta que contemple o disposto no § 2º do art. 178 da lei acima transcrito. Se, por outro lado, a questão não fizer referência expressa a lei, a resposta a ser assinalada, caso não presente a da norma legal, deve ser a consagrada pela doutrina e prática contábil, qual seja: as contas no passivo são classificadas em ordem decrescente de exigibilidade.

9.1.2.4 - O LEVANTAMENTO DO BALANÇO

É evidente que, para se levantar um balanço patrimonial, com o objetivo de retratar a real situação econômico-financeira da empresa, em certa data, faz-se necessário o prévio registro de todos os atos e fatos administrativos ocorridos em determinado período. O art. 177 da Lei das S.As. prescreve a respeito dos registros contábeis da seguinte forma:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de Contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º. As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 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.

§ 3º. As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma Comissão.

§ 4º. As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

Concluídos os lançamentos contábeis, no Diário e no Razão, será levantado um balancete de verificação, extraído do Razão da empresa. O balancete de verificação, como sabemos, retrata todos os saldos devedores e credores das contas: as rubricas devedoras

correspondentes às contas patrimoniais do ativo, às redutoras do passivo e do patrimônio líquido e às contas diferenciais de custos e despesas; enquanto que as rubricas credoras retratam o somatório dos saldos das contas patrimoniais de passivo e Patrimônio Líquido, das redutoras de ativo e das contas diferenciais de receitas. Na realidade, o balancete de verificação comprova a igualdade aritmética entre os saldos devedores e credores, ou seja, é uma forma de se verificar a correta aplicação das partidas dobradas.

Após o levantamento do balancete de verificação, a empresa deverá conciliar todas as contas movimentadas, a fim de constatar possíveis inconsistências de escrituração, quais sejam, erro de inversão, erro de intitulação e erro de valor. O objetivo da conciliação, em sentido amplo, é constatar possíveis distorções na escrituração, para, em seguida, corrigi-las.

Havendo qualquer distorção nos saldos do balancete, estes devem sofrer os devidos ajustes, além, é claro, dos ajustes que normalmente devem ser efetuados em razão dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, das leis e dos estatutos ou contratos.

Os ajustes que merecem maior atenção, como visto em tópico próprio, são:

- Despesas do Exercício Seguinte
- Constituição de Provisões
- Equivalência patrimonial
- Participações de empregados
- Remuneração do Capital Próprio
- Reversão de reservas
- Depreciação, amortização e Exaustão etc.

Após, levanta-se o balancete ajustado ou balancete pré-balanço. O balancete ajustado demonstra que as contas patrimoniais ou integrais estão retratando a realidade na data do encerramento do exercício social, enquanto que as contas diferenciais ou de resultado retratam efetivamente os valores incorridos.

Tendo-se o balancete ajustado, procede-se, em seguida, ao encerramento das contas de resultado, ou seja, as contas de receitas, custos e despesas serão encerradas, tendo como contrapartida a conta transitória de Resultado do Exercício, cujo saldo final será transferido para a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, integrante do Patrimônio Líquido.

Em seguida, procede-se à feitura do Balanço Patrimonial, lembrando que, em se tratando a empresa de sociedade anônima, **faz-se necessário contabilizar a proposta de destinação dos lucros, que deverá ser aprovada pela Assembléia Geral Ordinária que aprovar o balanço.** A proposta deverá ser contabilizada na data do encerramento do período-base, cujos valores são debitados à conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, para formação de reservas ou distribuição de lucros ou dividendos, que integrará o passivo circulante. Assim, os dividendos a distribuir, que devem ser aprovados pela Assembléia Ordinária em data posterior à elaboração do balanço, constituem dívida da companhia para com os acionistas.

9.1.2.5 - CRITÉRIO DE CLASSIFICAÇÃO DAS CONTAS

A lei das Sociedades Anônimas, em seus arts. 179 a 182, estabelece uma série de normas pertinentes a classificação das contas no Balanço Patrimonial:

Ativo

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 (art. 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 destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;

V - no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

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.

Passivo Exigível

Art. 180. As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo permanente, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo exigível a longo prazo, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no Parágrafo único do art. 179.

Resultados de Exercícios Futuros

Art. 181. Serão classificadas como resultado de exercício futuro as receitas de exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes.

Patrimônio Líquido

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º. Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações, sem valor nominal, que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;

d) as doações e as subvenções para investimento.

§ 2º. Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não capitalizado.

§ 3º. Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do art. 8º, aprovado pela assembléa geral.

§ 4º. Serão classificadas como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.

§ 5º. As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

9.1.2.5.1 - ATIVO

O ativo representa, genericamente, o conjunto dos bens e direitos pertencentes à entidade. Especificamente, no Balanço Patrimonial, representa os bens e direitos líquidos, isto é, já expurgados de prováveis perdas e diminuições de valores, entretanto, essas perdas ou diminuições de valores são devidamente demonstrados pelas contas de provisões.

9.1.2.5.1.1 - ATIVO CIRCULANTE

Compõe os valores de giro ou movimentação da entidade e, segundo a lei, está composto por disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e os valores aplicados em despesas do exercício seguinte (pendente).

Disponibilidades: Representa os valores que a entidade pode lançar mão de forma imediata. Normalmente é composto pelas contas: Caixa, Bancos c/ Movimento, Numerário em Transito e Aplicações de liquidez imediata.

a) **Caixa:** Inclui dinheiro, bem como cheques em poder da empresa recebidos e ainda não depositados, pagáveis irrestrita e imediatamente, haja vista o cheque ser uma ordem de pagamento à vista.

A empresa poderá estabelecer um fundo fixo de caixa para suprir os pagamentos de pequeno valor, necessários à manutenção corrente. Neste sentido é entregue ao responsável pelo fundo uma quantia fixa suficiente para os pagamentos de despesas de diversos dias e ele, periodicamente, efetua a prestação de contas do valor total desembolsado e repõe o valor do fundo fixo, através de cheque nominal ao seu responsável, ou seja, o valor do fundo fixo faz parte da conta caixa que é creditada somente por ocasião da prestação de contas quando as despesas e/ou os pagamentos são comprovados.

Na data do Balanço, é necessário que nesse fundo só haja realmente dinheiro, ou seja que os comprovantes de despesas já tenham sido contabilizados.

b) **Bancos conta Movimento:** representa dinheiro da empresa de livre movimentação, depositado em estabelecimentos bancários, o que significa disponibilidade imediata.

A conta é debitada por depósitos efetuados, liberação de empréstimos contraídos junto ao próprio banco, recebimento de duplicatas postas em cobrança simples, bem como descontos de duplicatas e outros ingressos e é creditada por saques em cheque, liquidação de empréstimos etc.

Atenção!

Se na data do balanço houver conta bancária negativa isto é, com saldo credor, ela deve ser classificada no Passivo Circulante por constituir-se numa obrigação da entidade.

c) **Numerário em trânsito:** A empresa pode ter, também, como disponibilidades, numerário em trânsito decorrente de:

remessas de ou para filiais, depósitos ou semelhantes, através de cheques, ordens de pagamentos etc.

recebimentos dessa mesma espécie, ou ainda de clientes ou terceiros, quando conhecidos até a data do balanço.

d) **Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata:** são aplicações de curtíssimo prazo no mercado financeiro do tipo FAF (Fundo de Aplicações Financeiras). A diferença entre o valor aplicado e o valor do resgate bruto é receita financeira, que deverá ser registrada conforme a competência da realização.

Direitos Realizáveis no curso do exercício social subsequente:

Duplicatas a Receber, Adiantamento a Fornecedores de Mercadorias e Matérias-Primas, Impostos a Recuperar, Investimentos Temporários (valores mobiliários) e Estoques.

a) **DUPLICATAS A RECEBER OU CLIENTES:** originam-se de vendas a prazo, cujos recebimentos se darão até o término do exercício seguinte.

Os lançamentos normalmente realizados nesta conta são feitos a débito pelas vendas realizadas a prazo, e a crédito nos pagamentos, nas devoluções de mercadorias e abatimentos concedidos.

A avaliação da conta Duplicatas a Receber ou Clientes deve ser feita pelo valor líquido de realização, ou seja, pelo

valor em dinheiro ou equivalente. Desta forma, por ocasião do balanço, deve ser adotado o procedimento já analisado no capítulo 08.

Obs.: As Duplicatas a Receber devem ser reconhecidas pelo regime de competência, guardando estrita relação com as mercadorias e/ou produtos vendidos ou serviços executados até a data do Balanço.

a.1) **Duplicatas Descontadas:** procedimento comercial utilizado para obtenção de capital de giro por parte de empresas que operam com vendas a prazo.

O banco empresta ao emitente o valor equivalente ao das duplicatas, descontando no ato as despesas bancárias e os juros referentes ao período compreendido entre a data do desconto e a do vencimento do título. Nesse caso não há transferência da propriedade dos títulos, ficando estes simplesmente como garantia ao pagamento do empréstimo. Caso o cliente não honre o compromisso no vencimento, o valor correspondente será debitado pelo banco na conta da empresa.

O banco credita-lhe o Valor Líquido da operação, isto é, o valor da duplicata, diminuído dos encargos financeiros e outras despesas bancárias de natureza administrativa.

Ao invés de descontar duplicatas no banco a empresa poderá vendê-las a uma empresa de "factoring".

As operações de "factoring" consistem na venda direta de duplicatas pela empresa a terceiros. Nesta operação a empresa converte duplicatas a receber em numerário sem ter que se preocupar com o reembolso, uma vez que os riscos de crédito são transferidos à empresa de "factoring", bem como os gastos com cobrança, devido à transferência da titularidade do direito de crédito sobre os títulos. A empresa de factoring, entretanto, cobra (desconta) um ágio.

a.2) **Provisão para Devedores Duvidosos:** As provisões são constituídas em obediência aos princípios de competência, prudência e oportunidade.

A Provisão para devedores duvidosos é conta do Ativo, de natureza retificadora da conta Duplicata a Receber, isto é, possui saldo credor. Pode estar classificada no Ativo Circulante ou no Realizável a Longo Prazo, em função do prazo de vencimento dos títulos aos quais se encontra vinculada.

b) **OUTROS CRÉDITOS:** neste grupo estão todas as contas a receber classificáveis no Ativo Circulante, mas não originadas do objeto principal da empresa como venda de bens e serviços:

Titulos a Receber:

Clientes (renegociação de contas a receber);

Devedores mobiliários;

Empréstimos a Receber de Terceiros

Titulos descontados (conta credora)

Receitas financeiras a transcorrer (conta credora)

Cheques em Cobrança

Dividendos Propostos a Receber

Bancos - Contas Vinculadas

Juros a Receber

Adiantamentos a Terceiros

Créditos de Funcionários:

Adiantamentos para Viagens;

Adiantamentos para Despesas;

Antecipação de Salários e Ordenados;
Empréstimos a Funcionários;
Antecipação de 13º. Salário
Antecipação de Férias
Previdência social sobre 13º salário a recuperar

c) IMPOSTOS A RECUPERAR:

ICMS a Recuperar
IPI a Recuperar
IRRF a Compensar
IRPJ pago por estimativa
CSL paga por estimativa

ICMS a Recuperar:

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é um imposto não cumulativo, isto é, o valor pago numa operação poderá ser compensado com o devido nas operações subsequentes. Por isso, se faz necessário controlar esses valores em conta própria do Ativo Circulante.

No encerramento do período de apuração do imposto, pela legislação estadual, será feito o cotejamento entre ICMS a Recuperar e o ICMS a Recolher (decorrente das vendas), garantindo assim o atendimento do princípio constitucional da não comutatividade. Contabilmente deve-se zerar a conta de menor saldo.

Na aquisição de materiais de consumo ou de bens que integrarão o ativo permanente, não é necessário o destaque do ICMS na Contabilidade, visto que o imposto integrará o custo do material ou bem adquirido. Entretanto, em situações especiais previstas na legislação estadual, poderá ser dado à entidade o direito de recuperar (ou manter o crédito) o ICMS na aquisição de bens do Ativo Permanente.

IPI a Recuperar:

Também é um imposto não cumulativo.

Incide sobre o valor do preço do produto comprado, **porém não está incluído nele.**

Quando a compradora for uma empresa comercial não sujeita ao IPI, este será considerado como custo de aquisição da mesma forma que na aquisição de material de consumo ou bens que irão integrar o Ativo Permanente, se não houver incentivo fiscal de manutenção do crédito.

d) INVESTIMENTOS TEMPORÁRIOS são aplicações de curto prazo no mercado financeiro do tipo CDB (Certificado de Depósito Bancário), RDB (Recibo de Depósito Bancário) etc.

Podem ser realizadas a taxas:

d.1) **prefixadas** - o rendimento nominal já é conhecido no momento da aplicação. Deve-se atentar para a correta distribuição dos rendimentos segundo o princípio da competência.

d.2) **pós-fixadas** - nesta operação, somente a taxa de juros real (ou seja, descontada a inflação do período) é previamente conhecida.

O registro da receita deve ser feito pela competência em função do prazo transcorrido.

e) **ESTOQUES** - as contas desse grupo têm como função o registro da movimentação dos valores referentes aos bens adquiridos para revenda, bem como os bens a serem utilizados na produção e/ou destinados ao consumo da própria empresa. Compreendem, portanto:

mercadorias adquiridas para revenda;

matérias-primas, materiais de embalagem etc., utilizados no processo produtivo;

produtos em elaboração (matérias-primas ou outros materiais que sofreram transformação que, porém, ainda não tiveram concluído o processo produtivo);

produtos acabados (prontos para a venda);

materiais destinados ao consumo da empresa (almojarifado).

APLICAÇÕES DE RECURSO EM DESPESAS DO EXERCÍCIO SEGUINTE

São ativos que representam pagamentos antecipados, cujos

ATIVO	PASSIVO
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Aluguéis a vencer 6.000,00	Promissórias a pagar 12.000,00
Ativo Realizável a Longo Prazo	
Aluguéis a vencer 11.500,00	

benefícios ou prestação de serviços à empresa, serão realizados durante o exercício seguinte, tais como despesas de seguro a apropriar, bilhetes de passagem adquiridos e ainda não utilizados, aluguéis pagos ou assumidos antecipadamente etc.

Atenção!!

Este assunto é muito cobrado em concursos pelo fato de envolver o regime de competência de realização da despesa. Por isso, o capítulo 08, deste livro, deve estar bem entendido.

Há casos especiais em que as despesas antecipadas não significam desembolso imediato de recursos e sim valores ainda a pagar no curto prazo.

Os prêmios de seguros ou aluguéis, quando parcelados ou financiados, constituem exemplo prático dessa hipótese.

Pelo conceito de liquidez, é o último item apresentado no Ativo Circulante e/ou Longo Prazo.

Deve-se ter o cuidado de não confundir despesas antecipadas com as contas do Ativo Permanente Diferido, que representam despesas já incorridas em fase pré-operacional ou na modernização. As despesas do exercício seguinte são despesas ainda não incorridas, isto é, não ocorreu o fato gerador, embora pagas ou das quais já se assumiu o compromisso (obrigação) de pagamento e que são ativadas (lançadas no ativo) para serem apropriadas em exercícios futuros.

O anteriormente exposto, decorre da correta aplicação do princípio da competência e da observância do corolário das partidas dobradas, ou seja, como são despesas de exercício seguinte, mas já pagas ou a pagar, devem ser apropriadas em exercícios futuros e as contrapartidas das contas de caixa ou bancos ou obrigação, deve ser registrada no ativo como despesa do exercício seguinte.

São exemplos de Despesas do Exercício Seguinte:

Prêmios de seguros a vencer/apropriar;

Encargos financeiros a apropriar/vencer (desconto de duplicatas);

Assinaturas e encargos a vencer/apropriar;

Comissões e prêmios pagos antecipadamente;

Outros custos e despesas pagos antecipadamente;

Aluguéis a Vencer etc.

Como já foi noticiado, as despesas antecipadas podem estar pagas ou não. Para ilustrar o fato, tomemos o seguinte exemplo:

Exemplo: Contratação de aluguel por um período de 3 anos, pelo valor global de R\$ 18.000,00, em 01/12/20X0. No ato da contratação foi efetuado um pagamento de R\$ 6.000,00 e pelo restante foram assinadas duas promissórias de R\$ 6.000,00 cada, com vencimentos para 15/01/20X1 e 15/02/20X1.

Contabilização:

Débito: Aluguéis a vencer ou a apropriar
 Crédito: Caixa 6.000,00
 Crédito: Promissórias a pagar 12.000,00 18.000,00

Pelo regime de competência, será contabilizado em 31/12/20X0:

$$(18.000,00/36 \times 1) = 500,00$$

Pela apropriação da despesa

Débito: Despesa de Aluguel 500,00
 Crédito: Aluguéis a vencer 500,00

No balanço de 31/12/20X0 (considerando-se somente este fato) **teremos:**

É evidente que no exemplo não estão representados os efeitos no PL. Este ficou reduzido no valor da despesa de aluguel (500,00) apropriada no período.

9.1.2.5.1.2- ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO (ARLP)

São classificados neste grupo os direitos a serem realizados após o término do exercício seguinte, bem como os decorrentes de vendas, adiantamentos ou empréstimos **a sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto social da empresa**, independentemente do prazo de vencimento, ou seja, mesmo que o sócio assuma o compromisso de efetuar o pagamento de um empréstimo para 30 dias, este deve ser classificado como longo prazo, se for resultante de uma operação não normal.

Desta forma, podem aparecer no ARLP as contas clientes, despesas antecipadas e outros direitos.

9.1.2.5.1.3 - ATIVO PERMANENTE

Este grupo está subdividido em três subgrupos: Investimentos, Imobilizados e Diferidos.

INVESTIMENTOS – compreende as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, **não** classificados no ativo circulante e que não se destinem à manutenção das atividades da pessoa jurídica.

As participações em outras sociedades decorrem de investimentos feitos na forma de aquisição de ações ou quotas de capital de outra empresa. Estes recursos são aplicados na composição do Capital Social de outra sociedade, com caráter de permanência. Os investimentos feitos de forma temporária, onde o objeto é a especulação no curto prazo, são classificados no Ativo Circulante.

Se a empresa adquire participações societárias de outra empresa com o objetivo de aliená-la no curto prazo e não

realize esta alienação até o final do exercício subsequente, deverá transferir a referida participação para o grupo Ativo Permanente – subgrupo Investimento.

Por outro lado, se a empresa adquirir participação societária com a intenção de permanência e pretender, posteriormente, aliená-la no curto prazo não poderá transferir tal investimento para o Ativo Circulante, tendo em vista vedação da legislação fiscal. Estes investimentos deverão continuar no Ativo Permanente até a data da alienação.

Os investimentos em outras empresas avaliados pelo método de equivalência patrimonial e custo de aquisição serão tratados em capítulo próprio.

Os investimentos, com caráter de permanência, em bens não necessários à manutenção da atividade econômica da empresa, tais como: propriedade de obras de arte, antiguidades e imóveis para renda, investimento ou especulação, também serão classificados neste grupo.

Os rendimentos advindos deste subgrupo são, como já visto, receitas operacionais ao passo que as perdas se constituem em despesas não operacionais.

ATIVO IMOBILIZADO - compreendem os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da pessoa jurídica ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial.

Bens tangíveis - possuem corpo físico: móveis e utensílios, máquinas, veículos, benfeitorias em propriedades arrendadas, direitos sobre recursos naturais.

Bens intangíveis - são direitos de propriedades sem características físicas, mas necessários à exploração do seu objeto social, tais como: marcas e patentes, direitos autorais etc.

As contas integrantes do Ativo Permanente Imobilizado geralmente são debitadas pelo valor de aquisição do bem ou direito, incluindo os fretes, seguros, impostos, comissões, desembaraço alfandegário, custo com escritura e outros serviços legais, bem como os custos de instalação e montagem e as correções monetárias decorrentes e creditadas pela alienação, baixa ou perecimento do bem ou direito, também corrigidas até a data do evento.

Obs.: A correção monetária vigorou até 31/12/95.

Neste subgrupo, também estão relacionadas as contas retificadoras dos bens com vida útil limitada, pois com eles a pessoa jurídica só pode contar durante um determinado período de tempo.

As contas retificadoras do Ativo Imobilizado compreendem:

DEPRECIÇÃO - Deprecia-se o Ativo tangível (instalações comerciais, máquinas, veículos etc.). Lembremos que os terrenos, obras de artes, são alguns dos bens que **não** são depreciáveis, pois tem vida útil indeterminada e de modo geral se valorizam com o passar do tempo.)

AMORTIZAÇÃO - Quando estiver relacionada com bens intangíveis, e o direito tiver duração limitada (patentes, franquias e direitos autorais etc.). Quando os direitos forem de duração ilimitada como o uso do telefone e marcas de indústrias e comércio, não serão amortizadas.

EXAUSTÃO - Quando se tratar de bens relativos a recursos naturais (minas, florestas, reservas petrolíferas etc.).

Este desgaste natural pelo tempo de uso, pela ação da natureza ou obsolescência normal, representa uma perda do valor dos bens, a medida em que sejam utilizados pela empresa.

A pessoa jurídica poderá computar esta perda como despesa operacional ou custo em cada período-base de sua atividade. Considera-se custo para as empresas industriais e despesa operacional para as empresas comerciais.

Para se encontrar a perda do bem, será aplicada uma taxa sobre o valor de aquisição dos bens corrigido monetariamente (até 31/12/95).

A taxa será determinada pela relação entre a vida útil do bem (100%) e o seu tempo de vida útil.

Obs.: O assunto já foi devidamente desenvolvido no capítulo 08.

Função e movimentação das principais contas do Ativo Permanente Imobilizado:

a) Terrenos - Os terrenos devem ser classificados em contas distintas para cada unidade imobiliária. Os terrenos de propriedade da empresa, **ainda sem destinação específica**, devem ser classificados no subgrupo Investimento. Os terrenos, em hipótese alguma, poderão ser depreciados, porém podem sofrer redução de seu valor em decorrência de reavaliação. (O assunto é interessante e será estudado em capítulo específico).

b) Obras Preliminares e Complementares - compreende todas as benfeitorias realizadas nos terrenos necessárias à construção das obras civis, tais como limpeza do terreno, serviços topográficos, terraplanagem, drenagem etc.

Quaisquer outros gastos vinculados ao terreno, antes da construção das obras civis, deverão ser contabilizados como Construções em Andamento, tendo como subconta Obras Preliminares e Complementares. Os gastos com instalações provisórias, inclusive a construção do canteiro de obras, com o objetivo direcionado à construção das obras civis, também devem ser contabilizados como Obras Preliminares e Complementares dentro do grupo Imobilizado.

c) Prédios e Edifícios/Instalações - são os prédios, edifícios e instalações utilizados pela empresa e quaisquer edificações civis de propriedade da empresa e que se destinem à manutenção da atividade econômica da empresa.

d) Construções em Andamento - os valores incorporados a estas construções devem ser corrigidos monetariamente até a sua conclusão final e início das operações, quando então serão transferidos para a conta própria de imobilizado.

Obs.: A correção monetária vigorou até 31/12/95.

e) Máquinas e Equipamentos Industriais - serão registradas as máquinas, aparelhos e equipamentos utilizados no processo produtivo da empresa industrial.

f) Ferramentas - quando as ferramentas utilizadas no processo produtivo da empresa tiverem vida útil superior a 1(um) ano, deverá ser registrada como imobilizado. Quando tenha prazo de vida útil inferior a 1 (um) ano, poderá a empresa registrar seu valor diretamente como custo ou despesa operacional.

g) Equipamentos de Informática - compreende os computadores, impressoras e os diversos equipamentos de processamento de dados ("hardware").

Obs.: Estão incluídos neste subgrupo, os programas de computador ("software") - adquiridos ou desenvolvidos pela empresa para seu uso, observando os critérios de valor e tempo de vida útil descritos anteriormente, para que se faça a devida depreciação ou amortização.

h) Móveis e Utensílios - esta conta registra os bens utilizados nos escritórios da empresa, que tenham vida útil superior a 12 meses. Caso contrário, serão contabilizados diretamente como custo ou despesa operacional.

i) Veículos - serão registrados nesta conta quaisquer tipo de veículos, automotores ou não, de propriedade de empresa, sejam da administração ou de transporte de carga em geral.

j) Importação em Andamento - normalmente engloba os custos dos bens importados inclusive frete, desembaraço aduaneiro, armazenagem e recebimento pela empresa, além dos impostos de importação, IOF, relativos as operações de câmbio e os impostos não recuperáveis pelo adquirente.

A variação cambial ocorrida até o desembaraço dos bens importados pela empresa constitui item do seu custo de aquisição. Após esta data, tal variação será considerada como despesa financeira. Os bens adquiridos em moeda estrangeira terão o seu valor convertido à taxa de câmbio fixada para a venda em vigor na data do desembaraço aduaneiro.

k) Adiantamento para Inversões Fixas - todos os adiantamentos a fornecedores por conta de fornecimento de bens do imobilizado (máquinas, equipamentos, aparelhos, veículos, móveis e utensílios etc.), serão contabilizado neste subgrupo.

Os adiantamentos para a aquisição de bens através de consórcios, enquanto o bem não for recebido, deverão compor este subgrupo (caso os bens sejam imobilizados).

l) Almoxarifado de Inversões Fixas - serão registrados os estoques de materiais e bens para serem empregados em imobilizações futuras ou obras em andamento, tais como: materiais de construção, peças de reposição etc.

m) Marcas e Patentes - conta em que se registra os bens intangíveis da empresa tais como: registro de marcas, nomes, patentes, invenções próprias, além de gastos por contrato de uso de marcas, patentes ou processo industriais de terceiros.

n) Direito de Uso de Linha Telefônica - quando a empresa adquire linha telefônica diretamente de terceiros sem participação da Telebrás, este gasto será classificado como direito de uso de telefone.

Quando a aquisição for efetuada junto a concessionária, haverá o recebimento de ações que deverão ser registradas no Ativo Investimento ou Circulante, dependendo da intenção da empresa em mantê-las em caráter permanente ou negociá-las.

Pode ocorrer que os depósitos para a aquisição de linha telefônica realizados junto à Telebrás serem superiores ao

valores recebidos como ações. Esta diferença deverá ser contabilizada como Direito de Uso de Linha Telefônica.

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

Obs.: Quando o ciclo operacional da empresa tiver duração superior ao do exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.

Os ativos diferidos caracterizam-se por serem ativos intangíveis, que serão amortizadas durante um determinado período de tempo, em função do número de anos fixado pela lei (no máximo 10 anos).

Devemos ter o cuidado de não confundir as contas do Ativo Permanente Diferido, que representam despesas já incorridas (pagas ou não) em fase pré-operacional ou na modernização, com as despesas do exercício seguinte, que são despesas ainda não incorridas, embora pagas ou das quais já se assumiu o compromisso (obrigação) de pagamento e que são ativadas para serem apropriadas em exercícios futuros, desta forma o que as diferencia é a ocorrência do fato gerador e a finalidade.

Outra diferença entre as despesas antecipadas classificadas no Ativo Circulante e aquelas classificadas no Diferido é que as antecipadas têm **geralmente** prazo de 1(um) ano para serem apropriadas, enquanto estas têm prazo estipulado de amortização, de 05 (cinco) a 10 (dez) anos, tendo como limite uma taxa de amortização de 20% ao ano, enquanto que aquelas são regidas pelo princípio da competência e podem ser apropriadas no seu total, se for o caso.

Exemplo: gastos de implantação e pré-operacionais, pesquisa e desenvolvimento de produtos, gastos de reorganização, gastos de implantação de sistemas e métodos etc., isto é, despesas pré-operacionais.

9.1.2.5.2 - PASSIVO (artigo 180 da Lei das S.A.)

O passivo, genericamente, representa as obrigações da entidade. Entretanto, sob o prisma da lei n.º 6.404/76, o passivo abarca os Resultados de Exercícios Futuros e o Patrimônio Líquido.

9.1.2.5.2.1 - PASSIVO CIRCULANTE

Serão classificadas neste grupo as contas representativas de obrigações da pessoa jurídica, inclusive financiamentos para aquisição de ativo permanente que **se vencerem no exercício social seguinte**. Alberga contas como: títulos a pagar (empréstimos ou financiamentos), fornecedores, debêntures a pagar, salários e encargos sociais a pagar, dividendos propostos a pagar ou dividendos a pagar, adiantamento de clientes; empréstimos e financiamentos bancários, impostos a recolher, provisões para imposto de renda e para a contribuição social sobre o lucro, provisões a qualquer título, referentes a obrigações já incorridas ou conhecidas e que possam ter seu valor estimado, empréstimos de diretores e acionistas etc.

9.1.2.5.2.2- PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO

Serão classificadas neste grupo as contas representativas das obrigações da pessoa jurídica **com vencimento após o término do exercício social seguinte** - financiamentos, debêntures a pagar, encargos financeiros a pagar, retenções contratuais, empréstimos entre coligadas (estes sempre no exigível a longo prazo, independente do prazo)

Atenção!

Diferentemente do que ocorre quando a entidade concede empréstimo a sócios, diretores ou pessoas que tenham participação nos lucros, os empréstimos concedidos por estas pessoas devem ser registrados, tomando-se em consideração o prazo de vencimento impresso nos documentos que os instruem.

9.1.2.5.2.3 - RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS: (artigo 181 da Lei)

Serão classificadas neste grupo as receitas dos exercícios futuros diminuídas dos custos e despesas dela decorrentes.

São receitas já recebidas, mas segundo o regime de competência, só deverão ser apropriadas em resultados futuros.

Consideram-se neste grupo somente os resultados futuros, **em relação aos quais não haja qualquer tipo de obrigação com terceiros**, pois se houver alguma obrigação, dever-se-á registrá-los, corretamente, como Passivo Circulante ou Exigível a Longo Prazo, conforme o prazo. Repetindo: Resultados de Exercícios Futuros não representam qualquer obrigação de devolução ou de fornecimento de bens ou produtos.

Obs.

1) Os aluguéis recebidos antecipadamente são classificados como Receita de Exercício Futuro, se no contrato constar a cláusula de que mesmo havendo rescisão, não ocorrerá devolução do valor recebido anteriormente.

2) O funcionamento de apropriação desta receita é semelhante, porém de modo inverso, ao funcionamento de apropriação da despesa na conta aluguéis a vencer.

São exemplos teóricos os aluguéis, os juros e os seguros. Teóricos, pois, dentro do ordenamento jurídico vigente, dificilmente teremos a situação preconizada, visto que acarretaria locupletamento ilícito ou tal cláusula se constituiria em cláusula leonina.

Entretanto, em questões de concursos, devemos ficar com a hipótese teórica, visto a previsão legal.

9.1.2.5.3 - PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Representa, no Balanço Patrimonial, a diferença entre os elementos Ativos e Passivos, inclusive o Resultado de Exercícios Futuros, que é o valor contábil que efetivamente pertence à entidade, por isso também chamado de Capital Próprio, mas não representa obrigação para com os sócios ou titulares da empresa, pois estes não fizeram empréstimos àquela, fizeram, isto sim, um esforço conjunto para a consecução de um objetivo.

De acordo com a Lei 6.404/76, o Patrimônio Líquido está dividido em :

Capital Social;

Reservas de Capital;

Reservas de Reavaliação;

Reservas de Lucros;

Lucros ou Prejuízos Acumulados.

9.1.2.5.3.1 - CAPITAL SOCIAL - A conta Capital Social representa o investimento efetuado na empresa pelos seus proprietários. Pode representar, também, os lucros gerados pela entidade e que estão formalmente incorporados ao Capital. Esta conta deverá discriminar os valores referentes ao capital subscrito pelos sócios ou acionistas, diminuídos da parcela ainda não realizada.

Capital Subscrito: valor que os sócios ou acionistas se comprometem a colocar na empresa.

Capital Social a Realizar: parcela do capital subscrito e não integralizado, isto é, ainda não transformado em dinheiro, bens ou direitos.

Formas de aumento do Capital Social :

- 1 - por investimentos dos sócios/acionistas;
- 2 - por incorporação de lucros e/ou reservas.

Obs.: o aumento de Capital pode ser feito em dinheiro ou em qualquer outro tipo de bem ou direito.

Quando for efetuado aumento de Capital, deve ser verificada a data da lavratura do documento de alteração na junta comercial, isto por que, o nascimento da validade jurídica só terá início:

1 - na data de sua assinatura se o documento tiver dado entrada até 30 (trinta) dias desta data;

2 - da data do despacho que o conceder o registro, se for apresentado após 30 (trinta) dias da data da assinatura.

O capital social já foi objeto de estudo no capítulo 03, de necessário, veja novamente o assunto.

9.1.2.5.3.2 - RESERVAS DE CAPITAL - São contribuições recebidas dos proprietários ou de terceiros que não representam receitas ou ganhos, não transitando, portanto, por conta de resultado. Isto é, não vêm de lucros.

a) Reserva de ágio na emissão de ações:

O valor da reserva compreenderá a diferença positiva auferida na emissão de ações, considerado o valor da transação e o valor nominal.

Exemplo: Emissão de 1.000 ações com valor nominal de R\$ 1,00 e com preço de colocação de R\$ 1,20.

Débito: Caixa	1.200,00	
Crédito: Capital	1.000,00	
Crédito: Reserva de Capital		200,00

b) Reservas de alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição:

O valor da reserva compreenderá o **produto** da alienação destes títulos.

Contabilização:

Débito: Caixa ou Bancos	1.800,00
Crédito: Reserva de Alienação Partes Benefic.	1.800,00

c) Reserva de prêmio recebido na emissão de debêntures

Debêntures são títulos emitidos pela empresa, representativos de obrigações de longo prazo, dando a seus titulares participação no lucro e rendimento de juros.

As debêntures podem ser vendidas por um preço superior ao seu valor nominal, e essa diferença constitui o prêmio.

Exemplo:

Valor nominal do Título -	R\$ 500,00
Valor da alienação do Título -	R\$ 580,00
Prêmio na emissão do Título -	R\$ 80,00

Contabilização

Débito: Caixa ou Banco	580,00
Crédito: Debêntures a Pagar	500,00
Crédito: Reservas Prêmio Emissão Debêntures	80,00

d) Reservas de doações : as companhias podem receber doações em dinheiro, bens ou direitos.

Os bens devem ser contabilizados pelo valor de mercado, sendo avaliados por laudo.

Devem constar como Reserva de Doações, quando em dinheiro, apenas os valores recebidos para **expansão da empresa**, que não tenham qualquer utilização para cobertura de despesas, encargos ou prejuízos e que não tenham perante o doador obrigações futuras.

Contabilização:

Débito: Bem recebido em doação	1.000,00
Crédito: Reserva de Doação	1.000,00

e) Reserva de subvenções para investimentos - as mais comuns são as concedidos pelos Governos Federal, Estadual e Municipal como incentivo ou ajuda a setores econômicos em regiões em cujo desenvolvimento haja interesse especial.

Exemplo: Isenção ou Redução de Impostos.

f) Reserva de correção monetária do capital realizado

- a correção monetária do Capital Social deverá ser creditada a uma conta chamada Reserva de Correção Monetária do Capital Realizado, isto porque o Capital Social somente poderá ser aumentado com a autorização dos sócios ou Assembléia Geral, vale dizer, como já visto, mediante alteração dos atos constitutivos.

Exemplo:

Patrimônio Líquido

Capital Social

Subscrito	160.000,00
(-) a Realizar	(60.000,00)
Capital Social realizado	100.000,00

Considerando o índice de inflação de 50%, a contabilização era feita da seguinte maneira:

Débito: Resultado de Correção Monetária	50.000,00
Crédito: Reserva Correção Monetária do Capital	50.000,00

Obs.: A Reserva de Capital constituída por ocasião do balanço de encerramento do período-base e resultante da correção monetária do Capital Social realizado será capitalizada por deliberação da Assembléia Geral ordinária que aprovar o Balanço.

Atenção!!!

Sobre a utilização das reservas de capital, pela clareza de sua redação, é importante trazer o disposto no art. 200 da lei das Sociedades Anônimas:

Art. 200. As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para:

I - absorção de prejuízos que ultrapassarem os lucros acumulados e as reservas de lucros (art. 189, Parágrafo único);

II - resgate, reembolso ou compra de ações;

III - resgate de partes beneficiárias;

IV - incorporação ao capital social;

V - pagamento de dividendos às ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada (art. 17, § 5º).

Parágrafo único. A reserva constituída com o produto da venda de partes beneficiárias poderá ser destinada ao resgate desses títulos.

9.1.2.5.3.3 - Reservas de Reavaliação - são as contrapartidas de aumentos de valores atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do art. 8º da Lei 6.404/76, aprovado pela Assembléia Geral dos Sócios ou Acionistas.

Exemplo: Reavaliação de Máquina ao valor de mercado

Valor contábil:

Máquina X	1.000,00	
Depreciação Acumulada - Máquina	(200,00)	
Valor de mercado da Máquina -	2.000,00	(por laudo)

Contabilização:

Pela baixa da depreciação acumulada

Débito: Depreciação Acumulada da Máquina	200,00
Crédito: Máquina	200,00

Pela reavaliação

Débito: Máquina Reavaliada	1.200,00
Crédito: Reserva de Reavaliação	1.200,00

No Balanço Patrimonial a fato fica assim registrado:

ATIVO		PASSIVO	
Ativo Permanente		Patrimônio Líquido	
Investimento		Capital Social	
Imobilizado		Reservas de Capital	
Máquina X	2.000,00	Reserva de Reavaliação	
		Máquina	X
		1.200,00	

9.1.2.5.3.4 - Reservas de Lucros - são aquelas constituídas pela apropriação de lucros da empresa.

Contabilização:

A contabilização das reservas de lucros é efetuada com débito na conta Lucro Líquido do Exercício e a crédito na conta de Reserva de Lucros que estejamos constituindo.

Débito: Lucro Líquido do Exercício	2.000,00
Crédito: Reservas de Lucros	2.000,00

As reservas de lucros são:

Reserva Legal: de constituição obrigatória para as companhias, conforme determinação do art. 193 da norma societária.

Art. 193. Do lucro líquido do exercício, 5% (cinco por cento) serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva legal, que não excederá de 20% (vinte por cento) do capital social.

§ 1º. A companhia poderá deixar de constituir a reserva legal no exercício em que o saldo dessa reserva, acrescido do montante das reservas de capital de que trata o § 1º do art. 182, exceder de 30% (trinta por cento) do capital social.

§ 2º. A reserva legal tem por fim assegurar a integridade do capital social e somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital.

Pelo exposto, ela é determinada pela aplicação de 5% sobre o lucro líquido do exercício antes da formação de qualquer outra reserva ou da distribuição do lucro, até o montante de 20% do Capital Social, corrigido monetariamente, podendo deixar de ser constituída quando ela, somada às reservas de capital, ultrapassar o limite de 30% do capital mais a Reserva de Correção Monetária do Capital.

Deve-se ter muita atenção na interpretação do dispositivo. Existem duas regras muito claras: a primeira que determina que a reserva seja constituída em percentual de 5% do lucro líquido do exercício; e a Segunda que limita o valor da reserva a 20% do capital social.

Em que pese as regras do caput do art. 193 serem claras, a exceção contida no § 1º não merece esse adjetivo. Senão vejamos: Constitui-se numa permissão de não aplicar o rigor do caput quando a reserva legal somadas as reservas de capital ultrapassarem a 30% do Capital Social corrigido. Até aqui parece tranqüila a aplicação da lei. Entretanto, em recentes provas aplicadas pela ESAF, a interpretação dada a esse dispositivo contempla a constituição de reserva no próprio exercício de modo que não atinja os 5% do Lucro Líquido do Exercício, mas satisfaça a exceção do § 1º.

Assim, em provas de concursos aplicadas pela ESAF, deve-se admitir que o equivalente a 30% do Capital Social corrigido de Reserva Legal mais as outras Reservas de Capital pode ser obtido com a constituição de uma parcela de Reserva Legal no próprio exercício.

Atenção!

Devemos entender Capital Social, para fins de constituição da reserva legal, o valor nominal do Capital Social **mais** a Reserva de Correção Monetária do Capital Social.

Finalmente, devemos lembrar que o objetivo da Reserva Legal é manter a integridade do Capital Social e esta só pode ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o Capital.

Reservas Estatutárias: Reserva cuja matriz legal é o art. 194 da lei das S.As.:

Art. 194. O estatuto poderá criar reservas desde que, para cada uma:

I - indique, de modo preciso e completo, a sua finalidade;

II - fixe os critérios para determinar a parcela anual dos lucros líquidos que serão destinados à sua constituição; e

III - estabeleça o limite máximo da reserva.

Observa-se que a lei remete ao estatuto da companhia a sua constituição para destinar

parte do Lucro Líquido do Período. O estatuto terá que estabelecer de modo preciso a sua finalidade, os critérios no estabelecimento da parcela anual, bem como estabelecer o limite máximo.

Exemplo:

O estatuto da Companhia Dores prevê que 10% do Lucro Líquido será destinado a formação da Reserva Estatutária. O Lucro Líquido do Exercício após a constituição das Reservas Legal, Contingências e Lucros a Realizar foi de R\$ 50.000,00.

Contabilização:

Débito: Lucro Líquido do Exercício 5.000,00
Crédito: Reservas Estatutárias 5.000,00

Atenção!!!

A constituição desta reserva não pode restringir o pagamento do dividendo obrigatório, conforme o disposto no art. 198 da lei, bem como o seu saldo não pode ultrapassar o Capital Social, segundo o disposto no art. 199.

Art. 198. A destinação dos lucros para constituição das reservas de que trata o art. 194 e a retenção nos termos do art. 196 não poderão ser aprovadas, em cada exercício, em prejuízo da distribuição do dividendo obrigatório (art. 202).

Art. 199. O saldo das reservas de lucros, exceto para as contingências e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social; atingido esse limite, a assembléa deliberará sobre a aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social, ou na distribuição de dividendos.

Reservas para Contingências: constituídas com a finalidade de compensar, em período futuro, a diminuição do lucro proveniente de perda provável, cujo valor possa ser estimado, mas que, contudo, não constitui obrigação.

Além do Princípio da Continuidade, a base legal à constituição dessa reserva é o artigo 195 da lei das Sociedade Anônimas.

Art. 195. A assembléa geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar parte do lucro Líquido à formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado.

§ 1º. A proposta dos órgãos da administração deverá indicar a causa da perda prevista e justificar, com as razões de prudência que a recomendem, a constituição da reserva.

§ 2º. A reserva será revertida no exercício em que deixarem de existir as razões que justificarem a sua constituição ou em que ocorrer a perda.

Sua constituição é opcional e a proposta da administração deverá indicar a causa prevista, justificando as razões que levaram a constitui-la.

Contabilização:

Para a contabilização dessa reserva debita-se o Lucro Líquido do Exercício em contrapartida da Reserva:

Débito: Lucro Líquido do Exercício 4.500,00
Crédito: Reservas para Contingências 4.500,00

Por fim, no exercício em que deixarem de existir as razões de sua constituição ou quando ocorrer a perda para a qual a reserva foi constituída, o saldo ou seu valor deverá ser revertido para conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Débito: Reservas para Contingências 2.000,00
Crédito: Lucros ou Prejuízos Acumulados 2.000,00

Caso a reserva seja revertida, ela passará a integrar o lucro ajustado disposto no art. 202 da lei para fins de distribuição de dividendos.

Por pertinente, cabe salientar que na hipótese de haver reversão de reservas pode ocorrer distribuição de dividendo em exercício que se tenha apurado prejuízo, bastando que as reversões excedam os prejuízos do exercício. Este assunto será visto em tópico próprio com a devida dimensão.

Reserva de Retenção de Lucros

Sérgio de Iudícibus chama a essa reserva de Reserva de Lucros para Expansão. Essa reserva encontra guarida no art. 196 da lei. Chama-se especial atenção a este artigo da lei, principalmente o § 2º, pois ele foi substancialmente alterado pela Lei nº 10.303/2001.

Art. 196. A assembléa geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, deliberar reter parcela do lucro Líquido do exercício prevista em orçamento de capital por ela previamente aprovado.

§ 1º. O orçamento, submetido pelos órgãos da administração com a justificativa da retenção de lucros proposta, deverá compreender todas as fontes de recursos e aplicações de capital, fixo ou circulante, e poderá ter a duração de até cinco exercícios, salvo no caso de execução, por prazo maior, de projeto de investimento.

§ 2º O orçamento poderá ser aprovado pela assembléa-geral ordinária que deliberar sobre o balanço do exercício e revisado anualmente, quando tiver duração superior a um exercício social. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001) (A parte em negrito foi acrescida ao dispositivo.).

Diferentemente do que ocorre com as demais reservas de lucros, essa reserva está adstrita à discricionariedade da administração da companhia que deverá propor à assembléa geral a sua constituição com o fito de ampliar a capacidade operacional da companhia ou propiciar a esta maior liquidez.

Tal qual ocorre com a reserva estatutária, esta reserva também não pode ser constituída em detrimento da distribuição de dividendo e o seu limite não pode ultrapassar o capital social, aplicando-se, a ela, o disposto nos arts. 198 e 199 retro transcritos.

Reserva de Lucros a Realizar

Esta reserva teve o conceito profundamente alterado pela Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001. Por isso, recomendo que tenham muita atenção no estudo deste ponto, pois é provável que ele seja cobrado nos próximos concursos.

Após o advento da norma que alterou substancialmente o art. 197 da lei societária, somente pode ser constituída a

Reserva de Lucros a Realizar quando o valor do dividendo obrigatório for superior ao lucro realizado, vale dizer, não se distribui dividendo da parcela dos lucros que ainda não foram realizados.

Fica, assim, reforçada a idéia de que as reservas de lucros, além de resguardarem o capital social, têm a finalidade de evitar a distribuição de dividendo quando estes poderão trazer problemas de liquidez à entidade.

O art. 197, após o advento da Lei nº 10.303/2001, passou a ter a seguinte redação:

Art. 197. No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembléa-geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

I - o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (art. 248); e (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

II - o lucro, ganho ou rendimento em operações cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

§ 2º A reserva de lucros a realizar somente poderá ser utilizada para pagamento do dividendo obrigatório e, para efeito do inciso III do art. 202, serão considerados como integrantes da reserva os lucros a realizar de cada exercício que forem os primeiros a serem realizados em dinheiro. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

Depreende-se do dispositivo que **Lucros a Realizar** são:

- o aumento do valor do investimento em coligadas e controladas (avaliados pela equivalência patrimonial) e

- o lucro em vendas a prazo realizável após o término do exercício seguinte.

A justificativa à constituição da reserva reside, em parte, no fato de a companhia aplicar o princípio da competência no reconhecimento das receitas e despesas. Dessa forma, quando a entidade efetua vendas a longo prazo o resultado é atribuído ao exercício em questão, entretanto o numerário correspondente a essas vendas somente ingressará a longo prazo. Para que a empresa não sofra de crise de liquidez, não deverá distribuir dividendo sobre o lucro nessas operações.

Outra hipótese de constituição da reserva é o aumento de investimento em coligadas e controladas, fato esse que, também, não acarreta o ingresso de recursos financeiros, podendo esse aumento ser realizado, entre outras formas, quando da alienação do investimento.

Por fim, cabe ressaltar que tínhamos no rol de lucros a realizar a finada correção monetária que, felizmente, foi abolida de nosso ordenamento jurídico.

Atenção!!!

Sobre as reservas de lucros cabe lembrar e reiterar o já noticiado, ou seja, a reserva Legal e a reserva para Contingências devem ser constituídas antes do cálculo do lucro ajustado, nos termos do art. 202, que se constitui na base de cálculo da distribuição de dividendo, isto é, prejudicam a distribuição do dividendo. Entretanto, a reversão da reserva de Contingências compõem a base de cálculo da distribuição de dividendo, assim como a realização dos lucros a realizar, que, igualmente, serão revertidos e distribuídos.

Por outro lado, as reservas Estatutárias e de Retenção de Lucros, nos termos do art. 198 da lei, não podem prejudicar a distribuição de dividendo. Vale dizer, estas duas reservas devem ser constituídas do lucro remanescente após o cálculo e a diminuição do dividendo a distribuir.

Em face das recentes alterações introduzidas na lei das SAs, é prudente elaborar um exemplo fictício sobre o assunto.

Assim, suponha que determinada empresa deve distribuir, nos termos do art. 202, a quantia de R\$ 30.000,00 a título de dividendo obrigatório. Se o lucro do exercício foi de R\$ 60.000,00 e se nesse lucro houver resultado a longo prazo no valor de R\$ 20.000,00 e resultado positivo na equivalência patrimonial de R\$ 15.000,00, então, pode-se constituir Reserva de Lucros a Realizar de R\$ 5.000,00. Assim, o valor do dividendo passa a ser de apenas R\$ 25.000,00.

É de ressaltar que a medida que esse lucro seja realizado ele deverá ser distribuído a título de dividendo.

9.1.2.5.3.5 - Lucros ou Prejuízos Acumulados : Essa conta representa o saldo remanescente dos lucros ou prejuízos líquidos após a apropriação dos lucros. Em caso de situação deficitária, isto é, prejuízo, a conta manter-se-á, ainda, no patrimônio líquido, como redutora deste, até sua absorção.

Essa conta representa a interligação entre o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultado de Exercício, vale dizer, compreende, além das contas de reservas de lucros e o dividendo proposto, o resultado do exercício.

9.1.2.5.3.6- Ações em Tesouraria - deverão ser destacadas no Balanço Patrimonial como **redutoras** das contas do Patrimônio Líquido que registrarem a origem dos recursos aplicados na sua aquisição. Portanto, é uma conta **retificadora** de Patrimônio Líquido.

Exemplo: Considerando que a empresa adquiriu ações no valor de R\$ 80.000,00 com recursos provenientes da Reserva Estatutária.

ATIVO	PASSIVO

	PATRIMÔNIO LÍQUIDO R\$ 2.100.000,00
	CAPITAL SOCIAL
	Capital Social Realizado R\$ 1.390.000,00
	RESERVA DE CAPITAL R\$ 300.000,00
	RESERVAS DE LUCROS R\$ 310.000,00
	Reserva Legal R\$ 120.000,00
	Reserva Estatutária R\$ 180.000,00
	(-) Ações em tesourarias R\$ (80.000,00)
	Res. de Luc. a Realizar R\$ 90.000,00
	LUCROS ACUMULADOS R\$ 100.000,00
TOTAL	TOTAL

9.1.2.6- CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DOS COMPONENTES PATRIMONIAIS:

Em que pese a aplicação dos Princípios de Contabilidade na avaliação dos componentes patrimoniais, em especial os do Registro pelo Valor Original e o da Prudência, o artigo 183 da Lei nº 6.404/76 traz as regras dos critérios de avaliação dos componentes do Ativo e o art. 184 regras de avaliação dos componentes do Passivo, reforçando, em muito, o preconizado nos Princípios de Contabilidade.

9.1.2.6.1 - ATIVO – Conforme já mencionado, os componentes do Ativo são avaliados sob a égide normativa do art. 183 da lei societária.

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - os direitos e títulos de crédito, e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos, pelo custo de aquisição ou pelo valor do mercado, se este for menor; serão excluídos os já prescritos e feitas as provisões adequadas para ajustá-lo ao valor provável de realização, e será admitido o aumento do custo de aquisição, até o limite do valor do mercado, para registro de correção monetária, variação cambial ou juros acrescidos;

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos arts. 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

VI - o ativo diferido, pelo valor do capital aplicado, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização.

§ 1º. Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor de mercado:

a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço Líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

c) dos investimentos, o valor Líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

§ 2º. A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

§ 3º. Os recursos aplicados no ativo diferido serão amortizados periodicamente, em prazo não superior a 10 (dez) anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los.

§ 4º. Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

Se observarmos atentamente o disposto nos incisos I a VI do comando legal acima transcrito, observarmos que a regra matriz é a avaliação dos componentes do Ativo pelo custo de aquisição diminuído de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado ou de realização.

Existem, é bem verdade, algumas variações nessa regra. Porém, é prudente interpretarmos o comando conforme a matriz acima proposta, haja vista que em última análise a depreciação, amortização e exaustão aplicadas aos componentes do Ativo Permanente não deixam de ser provisão, pois ensejam a contabilização dos bens e direitos ali constantes ao valor de mercado.

Assim, sem muito estresse, fica a regra de avaliação dos elementos do ativo que diz: custo ou mercado, dos dois o menor.

Quando o valor de mercado for menor do que o valor de custo, ajustamo-lo por meio de provisão ao valor de mercado. Por outro lado, quando o valor de mercado for superior ao valor de custo, fica o valor de mercado. Tudo conforme o disposto no Princípio da Prudência.

Vale ressaltar que o estudo das provisões e ajustes já foi exaustivamente realizado no capítulo 08.

9.1.2.6.2 - PASSIVO – Já noticiamos que os componentes do Passivo são avaliados com base no art. 184 do instituto societário:

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

I - as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto de Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;

II - as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;

III - as obrigações sujeitas à correção monetária serão atualizadas até a data do balanço.

Depreende-se que o diploma legal exalta a figura da atualização, entretanto esse instituto já não mais atormenta as nossas entidades. Porém, continua a atormentar o concursário, pois em provas de concursos, principalmente as elaboradas pela ESAF, tal assunto pode aparecer em provas!!!

No mais, a literalidade do dispositivo é base suficiente para resolver questões que envolvem o tema.

9.1.2.7 - MODELO DA DEMONSTRAÇÃO

Apresentamos, para maior ilustração, um modelo de Balanço Patrimonial, cujos títulos são os mais usualmente empregados.

BALANÇO PATRIMONIAL 31.12.20x1

ATIVO	PASSIVO
ATIVO CIRCULANTE Caixa Bancos Valores Mobiliários Duplicatas a receber (-) Duplicatas Descontadas (-) Provisão para Dev. Duvidosos Adiantamentos a Fornecedores Estoques (-) Provisão p/ ajuste valor de mercado Almojarifado Impostos a recuperar Despesas do Exercício Seguinte Seguros a Vencer Aluguéis a Vencer Outras Contas	PASSIVO CIRCULANTE Fornecedores Títulos a Pagar Salários a Pagar Empréstimos a Pagar Empréstimos de sócios ou acionistas Encargos Sociais a Pagar Tributos e Contribuições a Pagar Provisão para o Imposto de Renda Provisão para a Contribuição Social Provisão para Férias Provisão 13º salário Dividendos a Pagar Outros Tributos e Contr. a Recolher Provisão p/ Indenizações Trabalhistas (-) Contas Retificadoras
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO Empréstimos a Coligadas Depósitos Judiciais Empréstimos a sócios Vendas a longo Prazo Créditos de pessoas ligadas - não usuais	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO Fornecedores Financiamentos a Longo Prazo Empr. de Sócios ou Acionistas Créditos de Pessoas Ligadas Outras Contas a Pagar (-) CONTA retificadora
PERMANENTE INVESTIMENTO Investimentos em Coligadas Outros Investimentos (-) Provisões para Perdas IMOBILIZADO Terrenos Edifícios e Construções Instalações Móveis e Utensílios Veículos Marcas e Patentes (-) Dep. Amort. e Exaustão Acumulad. DIFERIDO Despesas Pré-Operacionais (-) Amortização Acumulada	RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS Receitas de Exercícios Futuros (-) Custos e Despesas Correspondentes PATRIMÔNIO LÍQUIDO Capital Social (-) Capital Social a Realizar Reserva de Capital Ágio na Emissão de Ações Prêmio na Emissão de Debêntures Reserva de Reavaliação Reservas de Lucros Reserva Legal Reserva Estatutária Reserva de Contingências Reserva de Lucros a Realizar Lucros ou Prejuízos Acumulados (-) Ações em Tesouraria
TOTAL DO ATIVO	TOTAL DO PASSIVO

9.1.3 - NOTAS EXPLICATIVAS

9.1.3.1 - INTRODUÇÃO

Um dos grandes desafios da Contabilidade, relativamente à evidenciação, tem sido o dimensionamento da qualidade e da quantidade de informações que atendam às necessidades dos usuários das demonstrações financeiras em determinado momento.

Como parte do esforço desenvolvido nesse campo, surgiram as notas explicativas que são informações complementares às demonstrações financeiras, representando parte integrante das

mesmas. Podem estar expressas tanto na forma descritiva como na forma de quadros analíticos, ou mesmo englobando outras demonstrações contábeis que forem necessárias ao melhor e mais completo esclarecimento das demonstrações financeiras. A utilização de notas para dar composição de contas auxilia também a estética do balanço, pois se pode fazer constar dele determinada conta pelo seu total, com os detalhes necessários expostos através de uma nota explicativa, como no caso de estoques, ativo imobilizado, investimentos, empréstimos e financiamentos e outras contas.

Outro aspecto a ser sempre considerado é que a menção de um erro contábil numa nota explicativa não elide o erro; é interessante a sua menção para esclarecimento do leitor das demonstrações financeiras; porém, o erro persiste, apesar de mencionado numa Nota Explicativa.

9.1.3.2 - AS NOTAS EXPLICATIVAS CONFORME A LEI DAS S.A..

O art. 176 da lei das Sociedades Anônimas determina a obrigatoriedade da elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. No § 5º deste artigo a lei menciona, sem esgotar o assunto, as bases gerais e as notas a serem incluídas nas demonstrações financeiras, as quais deverão indicar:

§ 5º. As notas deverão indicar:

a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;

b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, Parágrafo único);

c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º);

d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;

e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;

f) o número, espécies e classes das ações do capital social;

g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;

h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º);

i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

Como se verifica, a Lei das S.A. estabeleceu nove casos expressos que deverão ser mencionados em Notas Explicativas.

Todavia, a menção dessas nove possibilidades de notas representa o conceito básico a ser seguido pelas empresas, podendo haver situações em que sejam necessárias notas explicativas adicionais, além das que a lei prevê.

A publicação de Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras está prevista no § 4º do artigo 176 da Lei das S.A., o qual estabelece que "as demonstrações serão complementadas por Notas Explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício".

Dessa forma, as demonstrações podem, e devem, ser complementadas por outros demonstrativos julgados

necessários à perfeita evidênciação do patrimônio que, em última análise, é a finalidade das demonstrações contábeis.

As Notas Explicativas visam fornecer as informações necessárias para esclarecimento da situação patrimonial, ou seja, de determinada conta, saldo ou transação, ou de valores relativos aos resultados do exercício, ou, ainda, para menção de fatos que podem alterar futuramente tal situação patrimonial. Uma nota poderá também estar relacionada a qualquer outra das Demonstrações Financeiras, seja a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, seja a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, ou, até mesmo, o Demonstrativo do Resultado do Exercício.

A partir dos requisitos mínimos de divulgação expressos na Lei, a CVM vem buscando o seu aperfeiçoamento no sentido de atingir os objetivos da evidênciação, editando, também ela, fatos que devam ser mencionados em notas explicativas. Por força da objetividade, premissa deste trabalho, deixaremos de mencioná-las, pois nos concursos são cobradas somente as notas requeridas pela lei das S.As..

9.1.4 - DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS (DOAR)

9.1.4.1 - INTRODUÇÃO

A finalidade deste demonstrativo é evidenciar as modificações ocorridas na situação financeira da entidade, visto que se trata de um demonstrativo, predominantemente, financeiro.

Tratando-se de demonstrativo financeiro, devemos analisá-lo sob a ótica de financiamentos e investimentos, os quais representam, respectivamente, as origens e as aplicações de recursos. Para isto, nela serão demonstradas as informações relativas aos fatos contábeis que tenham modificado o ativo e passivo circulantes, permitindo o cálculo do Capital Circulante Líquido, isto é, a diferença entre estes dois grupos de contas.

No bojo da lei das sociedades por ações, a obrigatoriedade da elaboração do DOAR está prevista no art. 176, ao dispor:

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício;

e

IV - demonstração das origens e aplicações de recursos.

§ 1º. As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

§ 6º. A companhia fechada com patrimônio Líquido, na data do balanço, não superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) não será

obrigada à elaboração e publicação da demonstração das origens e aplicações de recursos. (Redação dada ao parágrafo pela Lei n.º 9.457, de 05.05.97).

Inicialmente, há de se entender que para esse demonstrativo o significado de recursos não é simplesmente o aumento de caixa (dinheiro), ou de disponibilidades, pois abrange um conceito mais amplo; representa Capital de Giro Líquido que, pela aceção Lei, é Capital Circulante Líquido.

Como alhures afirmado, o Capital Circulante Líquido é representado pelo Ativo Circulante (Disponível, Contas a Receber, Investimentos Temporários, Estoques e Despesas Pagas Antecipadamente) menos o Passivo Circulante (Fornecedores, Contas a Pagar e outras exigibilidades do exercício seguinte).

Não se trata, pois, de um mero "fluxo de caixa" que vise demonstrar somente o fluxo das disponibilidades, ou seja, as entradas e saídas de dinheiro. Na elaboração desta demonstração, o que se objetiva é a determinação do Capital Circulante Líquido, ao final de um exercício social, bem como a variação sofrida por este entre a data de início e de término do período objeto da demonstração.

Conforme estabelecido no ato legal retro transcrito, este demonstrativo, tanto quanto os demais, devem ser publicados com os valores do exercício anterior.

Esta demonstração também é obrigatória para as sociedades anônimas, por força do disposto no art. 188 da Lei nº 6.404/76, que fixa o objetivo e a estrutura da demonstração, bem como os valores que nela devem ser computados.

Excetuam-se da obrigatoriedade, entretanto, as companhias fechadas com patrimônio Líquido não superior a R\$ 1.000.000,00.

Dado ao diminuto valor de patrimônio Líquido, em se tratando de sociedades anônimas, pode-se afirmar que a quase totalidade delas está obrigada à demonstração do DOAR.

A título de curiosidade, lembra-se que esta demonstração não é obrigatória para a legislação tributária, por carecer de interesse fiscal.

Vejamos, pois, a transcrição do dispositivo societário atinente à espécie:

Art. 188 - A demonstração das origens e aplicações dos recursos indicará as modificações na posição financeira da companhia, discriminando:

I - as origens dos recursos, agrupadas em:

a) lucro do exercício, acrescido de depreciação, amortização ou exaustão e ajustado pela variação nos resultados de exercícios futuros;

b) realização do capital social e contribuições para reservas de capital;

c) recursos de terceiros, originados do aumento do passivo exigível a longo prazo e da alienação de investimentos e direitos do ativo imobilizado.

II - as aplicações de recursos, agrupadas em:

a) dividendos distribuídos;

b) aquisição de direitos do ativo imobilizado;

c) aumento do ativo realizável a longo prazo, dos investimentos e do ativo diferido;

d) redução do passivo exigível a longo prazo.

III - o excesso ou insuficiência das origens de recursos em relação às aplicações, representando aumento ou redução do capital circulante Líquido;

IV - os saldos, no início e no fim do exercício, do ativo e do passivo circulantes, o montante do capital circulante Líquido e o seu aumento ou redução durante o exercício."

Como se pode depreender das informações nela contidas, o DOAR se reveste de extrema importância para a análise do desempenho da entidade, sendo complemento do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício, pois retrata as modificações da posição financeira como decorrência do fluxo de recursos.

Devido a complexidade do demonstrativo e, principalmente, por ser assunto cobrado em todas as provas em concurso de nível superior, analisaremos cada um dos itens que compõem a estrutura da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, de forma que você vá muito tranqüilo à próxima prova.

9.1.4.2 - ORIGENS DOS RECURSOS

Objetivo primordial da atividade empresarial e sua característica essencial e indissociável é a obtenção de lucros. Assim, a empresa, em suas operações, vai produzindo recursos à medida que as receitas excedem o somatório das despesas e custos, isto é, quando ela está cumprindo seu objetivo lucrativo, ou finalidade econômica.

Além dos recursos gerados pela sua atividade operacional, a empresa obtém recursos adicionais, seja através de seus sócios/acionistas, decorrentes de capitalizações, seja através de financiamentos externos ou da realização de seus ativos de longo prazo. Em termos contábeis, podemos afirmar que os recursos originam-se de:

- Aumento do passivo, quando decorrente da obtenção de financiamentos externos;

- Aumento do patrimônio Líquido, quando derivar de lucros, da integralização de capital ou de contribuições/subvenções para reservas de capital; e

- Reduções no ativo, quando se tratar da realização de ativos de longo prazo.

Feitas estas considerações preliminares, analisemos cada um dos grupos que agregam os recursos originados.

9.1.4.2.1 - RECURSOS ORIUNDOS DAS OPERAÇÕES

Neste grupo são representados os recursos gerados pelas operações que a empresa realizou no período, isto é, as receitas auferidas diminuídas dos custos e despesas incorridos. Assim, a realização de receitas gera aumento nas disponibilidades - Caixa e Bancos - ou acréscimo nas contas de valores a receber, enquanto os custos e despesas geram diminuição de disponibilidades e de estoques ou acréscimo de contas a pagar, ambos afetando o ativo e passivo circulantes e, conseqüentemente, o Capital Circulante Líquido.

Entretanto, como exigiria grande complexidade a elaboração da DOAR através apenas das receitas, custos e despesas que afetam este capital circulante, utiliza-se a técnica de demonstrar a origem destes recursos a partir do Resultado Líquido do Exercício (lucro ou prejuízo), que envolve as mais variadas rubricas, para então excluir-se os valores que, embora tenham sido computados neste resultado, não produziram reflexos quer no ativo quer no passivo circulantes.

Esta exclusão será feita aumentando-se ou diminuindo-se o Resultado Líquido do Exercício, conforme estes valores tenham diminuído ou aumentado, respectivamente, esse resultado.

Os principais exemplos de valores que compõem o Resultado do Exercício, mas não afetam o Capital Circulante Líquido, devendo, portanto, ser **expurgados** para efeito de cálculo da origem dos recursos, são:

- as quotas de depreciação, amortização ou exaustão computadas como despesas ou custo do período, visto que não representam nenhum desembolso financeiro, mas mero registro contábil de apropriação de investimentos anteriormente feitos no Ativo Permanente, pelo desgaste físico ou financeiro decorrente do uso, da obsolescência ou de outros fatores;

- os ajustes decorrentes de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial, quer sejam positivos ou negativos, pois não geram ingresso ou saída de recursos;

- as provisões para perdas prováveis na realização de investimentos de caráter permanente;

- o resultado na alienação de bens e direitos de natureza permanente, haja vista que a baixa destes itens não afeta o Ativo Circulante da empresa, mas tão somente a receita auferida nestas transações, que é demonstrada no grupo "Realização de Ativos de Longo Prazo". Portanto, esse resultado, quer seja positivo ou negativo, deverá ser excluído do lucro/prejuízo do exercício. Evita-se, assim, o cômputo duplo desse resultado;

- as receitas e despesas de variações monetárias ativas e passivas, decorrentes de ajustes feitos em função de cláusula de correção monetária ou de paridade cambial, cuja contrapartida foi registrada em contas de ativos ou passivos de longo prazo;

- a realização contábil de reservas de reavaliação constituídas em contrapartida ao aumento do valor de bens e direitos integrantes do Ativo Permanente; e

- para os períodos encerrados até 31/12/95, deve também ser expurgado o Resultado da Correção Monetária de Balanço que representava outra forma de lucro ou prejuízo sem que houvesse a efetiva realização.

É de se destacar, também, o efeito produzido pelos Resultados de Exercícios Futuros que, pela sua importância na análise das demonstrações financeiras, merece tratamento diferenciado em relação aos demais ajustes do Resultado do Exercício. Conforme já tivemos oportunidade de analisar, as receitas que pertencerem a exercícios futuros influenciam o ativo circulante e as despesas a elas inerentes, o passivo circulantes. Entretanto, pela correta aplicação do princípio da competência, não são computadas no resultado do exercício em que foram escrituradas.



Por outro lado, no período em que essas receitas e despesas forem apropriadas ao resultado, nele influenciarão. No entanto, no ativo e passivo circulantes não exercerão nenhuma influência, pois o efeito financeiro ocorreu no exercício em que estas receitas, custos e despesas foram contabilizadas.

Portanto, a variação ocorrida no saldo de Resultados de Exercícios Futuros em determinado período deverá ser considerada como ajuste do Resultado do Exercício, para fins de determinação do valor das origens e aplicações de recursos.

Assim, se a variação no saldo dos Resultados de Exercícios Futuros, entre as datas inicial e final do período contábil, acusar crescimento, a diferença será adicionada ao Resultado do Exercício, a fim de se obter o total dos recursos financeiros gerados pelas operações da empresa; sendo, porém, negativa a variação, esta deverá ser excluída do resultado por representar a apropriação, no período da demonstração, de resultado de exercícios futuros considerado como origem de recursos no período anterior e que, por conseqüência, já havia afetado o Capital Circulante Líquido daquele período. A variação negativa pode também representar déficit financeiro nas operações por conta de exercícios futuros, devendo, também, neste caso, ser excluída do Resultado do Exercício.

É de extrema importância ressaltarmos que se os recursos oriundos das operações, decorrentes do resultado ajustado do exercício, forem negativos, significando que as operações realizadas no período absorveram mais recursos do que os produziram, provocando diminuição do Capital Circulante Líquido ou aumento do índice de endividamento, este valor deverá ser alocado como aplicação de recursos nas operações, pois do contrário admitiríamos a impropriedade de termos uma "origem negativa de recursos", que é um absurdo.

9.1.4.2.2 - RECURSO PRÓPRIOS

ATIVO	PASSIVO
CIRCULANTE	CIRCULANTE
 (-) DIMINUIÇÃO = ORIGEM	 AUMENTO = ORIGEM (+)

Representa este grupo os recursos colocados na empresa pelos sócios, acionistas ou titular, seja através de aumento de capital ou de contribuições para reservas de capital, estas provenientes de ágio cobrado na emissão de ações, prêmios cobrados na emissão de debêntures, o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição, bem como as doações e subvenções para investimentos.

Assim, todas essas rubricas são considerados origens de recursos, pois aumentam o Capital Circulante Líquido.

9.1.4.2.3 - RECURSO DE TERCEIROS

São os recursos provenientes do aumento do Passivo Exigível a Longo Prazo, decorrentes, principalmente, de empréstimos obtidos junto a instituições financeiras e outras modalidades de aumento, para pagamento após o término do exercício social subsequente, e que geraram acréscimos no Ativo Circulante.

Veja-se que a compra de Ativo Permanente para pagamento a Longo Prazo não altera o Capital Circulante Líquido.

9.1.4.2.4 - REALIZAÇÃO DE ATIVOS DE LONGO PRAZO

Neste grupo podemos ter dois tipos de origens de recursos:

a) o produto da alienação de bens e direitos integrantes do Ativo Permanente, ou seja, a receita auferida nestas transações. Relembramos que os resultados obtidos nestas alienações, sejam positivos ou negativos, e que afetaram o Resultado do Exercício, devem dele ser expurgados para fins do cálculo dos "Recursos Oriundos das Operações".

b) a redução do Ativo Realizável a Longo Prazo, correspondente ao valor do decréscimo no saldo das contas integrantes deste grupo, verificada entre as datas de início e fim do período da demonstração, retratando que neste período houve mais recebimentos que concessões de créditos de longo prazo, provocando aumento no Ativo Circulante. Conforme veremos adiante, havendo aumento do saldo nesse grupo, ele deverá ser considerado aplicação de recursos.

9.1.4.2.5 - TOTAL DAS ORIGENS

Representa o somatório dos recursos oriundos das operações, dos recursos próprios e de terceiros, bem como dos recursos obtidos na realização de ativos de longo prazo, provocando aumento do Capital Circulante Líquido, quer pelo aumento ou pela diminuição, respectivamente, do ativo ou do passivo circulantes.

Atenção!!!

De forma mais singular, porém de maior compreensão, podemos resumir as origens como sendo todo valor que aumenta o Passivo e diminui o ativo exceto o circulante. Essa dica pode ser melhor visualizada de forma esquemática, conforme a seguir:

9.1.4.3 - APLICAÇÕES DE RECURSO

Os recursos obtidos pela empresa, correspondentes ao "Total das Origens", são de alguma forma **aplicados** face à contabilização pelo método das partidas dobradas. Assim, essas origens podem ser aplicadas em despesas, remuneração de seus sócios ou acionistas, aquisição de ativos de longo prazo, pagamento de dívidas de longo prazo ou no aumento do próprio Capital Circulante Líquido. Analisemos, pois, cada um dos grupos em que se dividem as destinações dos recursos.

9.1.4.3.1 - RECURSO APLICADOS NAS OPERAÇÕES

Conforme comentamos anteriormente, a empresa pode estar operando com déficit, isto é, as operações realizadas no período absorveram mais recursos do que os produzidos, de modo que o somatório das origens de recursos apresente valor negativo. Como não se pode, do ponto de vista técnico, admitir "origem negativa de recursos", o valor negativo do resultado ajustado do exercício deverá ser alocado na parte relativa às aplicações, representando o que de fato aconteceu: foram aplicados recursos, oriundos de outras fontes, para cobrir o déficit operacional da empresa.

Para melhor compreensão, imaginemos a seguinte situação:

Prejuízo Líquido do exercício	(1.000.000,00)
Encargos de depreciação	0)
Perdas em investimentos da equivalência patrimonial	150.000,00
	280.000,00
Valor da venda de bens do ativo permanente	170.000,00
Lucro da alienação dos bens do permanente	20.000,00
Realização de reserva de reavaliação	10.000,00

Para encontrarmos o valor dos "Recursos Oriundos das Operações", devemos expurgar do resultado do exercício os valores que não afetaram o Capital Circulante Líquido,

PREJUÍZO LÍQUIDO EXERCÍCIO	(1.000.000,00)
+ Encargos de depreciação	150.000,00
+ Perdas na equivalência patrimonial	280.000,00
(-) Lucro da alienação dos bens do permanente	(20.000,00)
(-) Realização de reserva de reavaliação	(10.000,00)
= RESULTADO AJUSTADO DO EXERCÍCIO	(600.000,00)

da seguinte forma:

Conforme se verifica, as operações consumiram recursos adicionais no valor de R\$ 600.000,00. Assim, quando da elaboração da Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos, a parte relativa a "Recursos Oriundos das Operações" terá valor igual a zero, pois este grupo não contribuiu para o aumento do Capital Circulante Líquido, e sim provocou a sua redução, sendo o resultado negativo de R\$ 600.000,00 alocado como "Recursos Aplicados nas Operações".

9.1.4.3.2 - DIVIDENDOS DISTRIBUÍDOS

Decorrentes da destinação, para distribuição, de parte do saldo da conta de Lucros Acumulados, cuja contrapartida aumentará o Passivo Circulante, enquanto os dividendos não forem pagos, e diminuirá o Ativo Circulante em igual valor ao do Passivo Circulante quando do pagamento. Assim, o momento da aplicação, em relação aos dividendos, é o reconhecimento do seu valor pela sua escrituração no Passivo Circulante.

9.1.4.3.3 - AQUISIÇÃO DE ATIVOS DE LONGO PRAZO

São os recursos aplicados em:

a) aquisição de bens e direitos integrantes do Ativo Permanente, quais sejam os imóveis de uso, máquinas e equipamentos, veículos, participações societárias etc., bem como em despesas apropriáveis aos resultados de mais de um exercício social (diferido); e

b) aumento do Ativo Realizável a Longo Prazo, correspondente ao valor do acréscimo no saldo das contas integrantes deste grupo, verificada entre as datas de início e fim do período da demonstração, representando que neste período houve mais concessões que recebimentos de créditos de longo prazo, provocando diminuição no Ativo Circulante.

Dentro deste grupo de aplicações é possível acontecerem fatos contábeis que, embora alterem os ativos de longo prazo, não provocam modificações no Capital Circulante Líquido, devendo mesmo assim serem demonstrados na DOAR, sob pena de tornar extremamente complexa sua elaboração. São exemplos de fatos desta natureza:

- a integralização de Capital com bens destinados a integrar o Ativo Permanente, que deverá ser demonstrada nas origens como "Recursos Próprios" e nas aplicações como "Aquisição de Ativos de Longo Prazo". A demonstração desse fato, nesses termos, se anula, porém, mesmo assim deve ser demonstrada;

- a aquisição de bens destinados a integrar o Ativo Permanente por meio de financiamentos de longo prazo, que irá influenciar o aumento ou redução do Passivo Exigível a Longo Prazo; e

- a alienação de bens do Ativo Permanente para recebimento do valor após o término do exercício social subsequente, que irá se refletir no aumento ou redução do Ativo Realizável a Longo Prazo.

9.1.4.3.4 - REDUÇÃO DO PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO



Quando ocorrerem diminuições no saldo final do período nas contas representativas de exigibilidades de longo prazo, em relação ao saldo do início do mesmo período, isto significa que houve redução do endividamento de longo prazo, que evidentemente necessitou consumir recursos para quitação da parcela da redução. Acontecendo situação inversa, verifica-se que houve origem de recursos decorrente de elevação do endividamento de longo prazo, que deve ser demonstrado como "Recursos de Terceiros", conforme já visto.

9.1.4.3.5 - OUTRAS APLICAÇÕES

Embora o art. 188 da Lei das S/A não tenha previsto, quando definiu a estrutura da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, outras aplicações, que não as que já abordamos. Podem acontecer situações em que haja redução do Capital Circulante Líquido, sem que se possam

alocar os respectivos recursos como aplicados nas operações, como destinados à distribuição de dividendos, à aquisição de ativos de longo prazo ou à redução das exigibilidades de longo prazo.

Exemplo típico desta lacuna no texto legal é a utilização de recursos do Ativo Circulante - dinheiro, na quase totalidade dos casos - para a aquisição de ações da própria empresa, que serão contabilizadas como "Ações em Tesouraria", conta redutora do Patrimônio Líquido. Como a utilização de recursos do Ativo Circulante irá provocar automática redução do Capital Circulante Líquido, torna-se obrigatório que o acontecimento esteja demonstrado na DOAR, no nosso entender como "Outras Aplicações", o que não contraria as disposições da Lei Comercial, mas antes vem a atender o objetivo por ela estabelecido para a demonstração em comento.

ATIVO	PASSIVO
CIRCULANTE	CIRCULANTE
 AUMENTO = APLICAÇÃO (+)	(-) DIMINUIÇÃO = APLICAÇÃO 

De forma esquemática, podemos resumir que as aplicações são todos aqueles valores que diminuem o Passivo e que aumentam o Ativo que não seja o circulante.

9.1.4.4 - VARIAÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO

A diferença entre o total das origens e o das aplicações de recursos representa a variação do Capital Circulante Líquido. Sendo positiva a diferença, significará que a empresa obteve recursos em quantidade superior às aplicações, tendo este excesso sido utilizado para aumentar o Ativo Circulante - disponibilidades, estoques e duplicatas a receber, principalmente - e/ou para reduzir o endividamento de curto prazo, com a conseqüente diminuição do Passivo Circulante; sendo inversa a situação, isto é, havendo diminuição do Capital Circulante Líquido, evidencia-se que os recursos obtidos foram insuficientes para as aplicações feitas, tendo sido necessária, para financiar o déficit, a utilização de valores do Ativo Circulante ou a elevação do endividamento de curto prazo.

9.1.4.4.1 - DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES

Por fim, a estrutura da DOAR deverá demonstrar "os saldos, no início e no fim do exercício, do ativo e do

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO			
ELEMENTOS	SALDO INICIAL	SALDO FINAL	VARIAÇÃO
ATIVO CIRCULANTE	X	X'	X' - X
(-) PASSIVO CIRCULANTE	(Y)	(Y')	(Y' - Y)
CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO	Z	Z'	Z' - Z

passivo circulantes, o montante do capital circulante líquido e o seu aumento ou redução durante o exercício" (Lei 6.404/76, inc. IV. Para melhor compreensão, vejamos a parte da demonstração correspondente a este item:

Sendo o Capital Circulante Líquido (CCL) igual à diferença entre o total do Ativo Circulante e o do Passivo Circulante, temos nas colunas "saldo inicial" e "saldo final" o valor do CCL no início e no fim do período. Na coluna "variação", verifica-se a modificação quantitativa ocorrida no mesmo período no total do Ativo e Passivo Circulantes; a diferença entre as modificações, isto é, a variação sofrida pelo Ativo Circulante, diminuída da variação ocorrida no Passivo Circulante, corresponde à própria variação do Capital Circulante Líquido durante o período da demonstração, cujo valor decorre da diferença, positiva ou negativa, entre as "origens" e as "aplicações" de recursos. Para melhor fixação dos conceitos até aqui comentados, finalizaremos nosso estudo com a elaboração de uma demonstração.

9.1.4.5 - ELABORAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO

Em 31/12/20X0, a empresa abaixo apresentava os seguintes dados:

CHUVA & LUA S/A
BALANÇO PATRIMONIAL EM 31/12/20X0

ATIVO		
Ativo Circulante		
Caixa	80,00	
Bancos c/ Movimento	1.300,00	
Duplicatas a Receber	2.800,00	
Estoques	<u>5.700,00</u>	9.880,00
Ativo Realizável a Longo Prazo		
Duplicatas a Receber		2.000,00
Ativo Permanente		
Investimentos		
Participações Societárias		5.000,00
Imobilizado		
Imóveis	4.000,00	
(-) Depreciação Acumulada	(800,00)	
Móveis e Utensílios	2.300,00	
(-) Depreciação Acumulada	<u>(460,00)</u>	5.040,00
Diferido		
Estudos e Projetos	1.000,00	
(-) Amortização Acumulada	<u>(200,00)</u>	<u>800,00</u>
		22.720,00

PASSIVO		
Passivo Circulante		
Fornecedores	7.500,00	
Impostos e Contribuições a Pagar	1.300,00	8.800,00
Passivo Exigível a Longo Prazo		
Financiamentos		2.100,00
Resultado de Exercícios Futuros		
Receitas de Exercícios Futuros	900,00	
(-) Custos e Despesas	(700,00)	200,00
Patrimônio Líquido		
Capital Social	8.000,00	
Reserva de Reavaliação	1.000,00	
Lucros Acumulados	2.620,00	<u>11.620,00</u>
		22.720,00

Durante o ano de 20X1, ocorreram os seguintes fatos contábeis:

01) quitação dos Impostos e Contribuições a Pagar, no valor de R\$ 1.300,00, com recursos de Bancos C/ Movimento;

02) venda do total dos Estoques, por R\$ 7.410,00, à vista, cujo valor foi depositado em conta bancária;

03) transferência, por ocasião do encerramento do exercício, de R\$ 1.600,00 dos valores classificados no Ativo Realizável a Longo Prazo, para conta de idêntica intitulação

no Ativo Circulante, visto que o vencimento dos respectivos títulos irá acontecer no exercício seguinte;

04) ganho de R\$ 500,00 nos investimentos em Participações Societárias, decorrente do resultado da equivalência patrimonial;

05) apropriação da depreciação de Imóveis e Móveis e Utensílios, nos valores respectivos de R\$ 160,00 e R\$ 230,00;

06) venda de um terreno do imobilizado, por R\$ 1.200,00, cujo custo contábil era de R\$ 1.000,00, tendo o valor da alienação sido depositado em conta bancária;

07) apropriação de R\$ 200,00 dos dispêndios com Estudos e Projetos, a título de amortização do período;

08) pagamento de salários no valor de R\$ 600,00 com recursos de conta bancária;

09) pagamento de R\$ 6.000,00 das dívidas com Fornecedores, com recursos de conta bancária;

10) transferência, por ocasião do encerramento do exercício, de R\$ 300,00 dos valores classificados no Passivo Exigível a Longo Prazo, para conta de idêntica intitulação no Passivo Circulante, visto que o vencimento dos respectivos títulos irá acontecer no exercício seguinte;

11) realização de 70% do Resultado de Exercícios Futuros, em virtude de conclusão de idêntico percentual da obra contratada;

12) integralização de Capital Social, no valor de R\$ 900,00, depositados em conta bancária;

13) realização da Reserva de Reavaliação, decorrente da apropriação de depreciação e da baixa por alienação de bem reavaliado, no valor de R\$ 690,00;

14) pagamento, com recursos da conta bancária, de R\$ 520,00 de dividendos aos acionistas;

15) constituição da Provisão p/ IRPJ e Contribuição Social, nos valores respectivos de R\$ 300,00 e R\$ 160,00, tendo como contrapartida a conta Impostos e Contribuições a Pagar;

16) todo o saldo remanescente do Resultado do Exercício foi transferido para a conta de Lucros Acumulados.

Após os lançamentos contábeis dos fatos elencados a empresa apurou o seguinte resultado:

CHUVA E LUA S/A
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO
PERÍODO DE 01/01 a 31/12/20X1

Receita da venda de Mercadorias	7.410,00
(+) Receita de Serviços Prestados	<u>630,00</u>
Receita Líquida	8.040,00
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	(5.700,00)
(-) Custo dos Serviços Prestados	<u>(490,00)</u>
Lucro Bruto	1.850,00
(-) Despesas Operacionais	(1.190,00)
(+) Outras Receitas Operacionais	<u>500,00</u>
Lucro Operacional	1.160,00
(+) Receitas Não Operacionais	1.200,00
(-) Despesas Não Operacionais	(1.000,00)
(+) Realização da Res. de Reavaliação	<u>690,00</u>
Lucro Líquido antes da Cot. Social s/ Lucro	2.050,00
(-) Provisão p/ Contribuição Social s/ Lucro	<u>(160,00)</u>
Lucro Líquido antes do Imposto de Renda	1.890,00
(-) Provisão p/o Imposto de Renda	<u>(300,00)</u>
Lucro Líquido do Exercício	1.590,00

Tendo procedido à apuração do Resultado do Exercício, vejamos qual a nova situação patrimonial da empresa:

CHUVA & LUA S/A
BALANÇO PATRIMONIAL EM 31/12/20X1

ATIVO		
Ativo Circulante		
Caixa	80,00	
Bancos c/ Movimento	2.390,00	
Duplicatas a Receber	<u>4.400,00</u>	6.870,00
Ativo Realizável a Longo Prazo		
Duplicatas a Receber		400,00
Ativo Permanente		
Investimentos		
Part. Societárias		5.500
Imobilizado		
Imóveis	3.000,00	
(-) Dep. Acumulada	(960,00)	
Móveis e Utensílios	2.300,00	
(-) Dep. Acumulada	<u>(690,00)</u>	3.650,00

Diferido		
Estudos e Projetos	1.000,00	
(-)Amort. Acumulada	<u>(400,00)</u>	<u>600,00</u>
		17.020,00
PASSIVO		
Passivo Circulante		
Fornecedores	1.500,00	
Financiamentos	300,00	
Impostos e Contr. a Pagar	<u>460,00</u>	2.260,00
Passivo Exigível a Longo Prazo		
Financiamentos		1.800,00
Resultado de Exercícios Futuros		
Receitas de Exercícios Futuros	270,00	
(-) Custos e Despesas	<u>(210,00)</u>	60,00
Patrimônio Líquido		
Capital Social	8.900,00	
Reserva de Reavaliação	310,00	
Lucros Acumulados	<u>3.690,00</u>	<u>12.900,00</u>
		17.020,00

De posse do Balanço Patrimonial, podemos agora elaborar a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, relativa ao ano de 20X1:

DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSO EM 31/12/20X1

1. ORIGENS		
1.1. DAS OPERAÇÕES		
Lucro Líquido do Exercício	1.590,00	
(+) Encargos de Depreciação e Amortização	590,00	
(-) Resultado da Equivalência Patrimonial	(500,00)	
(-) Variação no Resultado de Exercícios Futuros	(140,00)	
(-) Resultado Não Operacional	(200,00)	
(-) Realização da Reserva de Reavaliação	(690,00)	650,00
1.2. DE RECURSO PRÓPRIOS		
Aumento do Capital Social		900,00
1.3. REALIZAÇÃO DE ATIVOS DE LONGO PRAZO		
Alienações do Ativo Permanente	1.200,00	
Redução do Ativo Realizável a Longo Prazo	<u>1.600,00</u>	<u>2.800,00</u>
TOTAL DAS ORIGENS		4.350,00
2. APLICAÇÕES		
2.1. DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDOS		520,00
2.2. REDUÇÃO DO PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO		<u>300,00</u>
TOTAL DAS APLICAÇÕES		820,00

9.1.5- DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (DLPA) E A DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDO

9.1.5.1 - INTRODUÇÃO

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados - DLPA, como qualquer outra demonstração financeira, é elaborada em função de objetivos claros, definidos e respaldados na Lei n.º 6.404, arts. 176 e 186 e nos Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial o da Entidade.

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício; e

IV - demonstração das origens e aplicações de recursos.

§ 1º. As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

...

Art. 186. A demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

I - o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;

II - as reversões de reservas e o lucro Líquido do exercício;

III - as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

§ 1º. Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

§ 2º. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio Líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

Esta demonstração visa evidenciar de maneira clara as movimentações do resultado do período, bem como sua distribuição. Ou seja, busca-se demonstrar toda destinação ou aplicação do resultado do período.

A razão principal de se efetuar esta demonstração é o dividendo a ser distribuído, de modo que o acionista pode acompanhar e ter evidenciada a destinação do lucro. Hoje esta

demonstração é obrigatória também para outras espécies de sociedades, além da S.As.

Pelo Princípio da Entidade, acima transcrito, evidencia-se que há de se fazer distinção entre o patrimônio da entidade e o patrimônio particular de seus sócios ou acionistas. Ao patrimônio da entidade pertencem seus bens, direitos e obrigações, ao passo que aos proprietários assiste o direito de usufruir os recursos gerados pela entidade, sem no entanto representar uma obrigação da entidade para com os eles. Os valores sobre os quais os proprietários (sócios e acionistas) desfrutaram interesse são classificáveis em contas do Patrimônio Líquido.

Porém, a Lei estabelece que parte do lucro Líquido deve obrigatoriamente ser distribuído aos sócios ou acionistas. Desta forma, em termos genéricos, poder-se-ia afirmar que o Lucro Líquido do Exercício, que remanescer após as provisões e participações obrigatórias, pertence aos sócios ou acionistas; entretanto, como já frisamos, nem todo ele pode se destinar a distribuição, seja por disposição legal, estatutária ou contratual, ou até mesmo por força de alguma fragilidade financeira ou crise de liquidez momentânea porque a entidade esteja passando, pois se assim não se procedesse, poderia haver redução de disponibilidade ou capital de giro necessários à manutenção e continuidade da entidade.

Cabe à administração da empresa decidir, mediante aprovação em assembléia geral, de que maneira será distribuído o resultado, caso este seja positivo, e para tanto dispõe de duas opções:

distribuição direta - as parcelas do Lucro Líquido passam diretamente aos sócios/acionistas, sob a forma de dividendos ou bonificações em dinheiro;

distribuição indireta - as parcelas do Lucro Líquido ficam retidas na empresa, permitindo seu investimento nos negócios e favorecendo indiretamente os sócios/acionistas pelo aumento do valor patrimonial de suas participações na entidade. É a já vista em capítulo precedente constituição de reservas de lucros.

As disposições legais e estatutárias devem ser atendidas na distribuição direta, principalmente ao dividendo mínimo obrigatório.

9.1.5.2 - OBJETIVOS DA DLPA

O Lucro Líquido do Exercício, apurado conforme dispõe a lei e estudado no capítulo 10, é transferido para a conta de Lucros ou Prejuízos acumulados, que já registrava o saldo remanescente do exercício anterior. Do saldo à disposição da administração da empresa, isto é, a soma algébrica do valor remanescente do exercício anterior, das alterações ocorridas durante o período e do Lucro Líquido do Exercício, serão retirados os valores destinados a distribuição, seja direta ou indireta, para então termos o saldo final da referida conta.

Assim, o objetivo da demonstração é apresentar o saldo de lucros ou prejuízos remanescente do exercício anterior, as alterações ocorridas no exercício em questão, o lucro ou prejuízo do exercício e a destinação dada aos lucros ao final do exercício social.

9.1.5.3 - ESTRUTURA DA DEMONSTRAÇÃO

O art. 186 da Lei das S.As., antes transcrito, estabelece as informações que devem ser evidenciadas na Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, e partindo desse diploma legal, podemos estruturar o DLPA da seguinte maneira, com exemplo numérico:

Empresa BICHANOS S/A
DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS ACUMULADOS
Exercício findo em 31/12/20X1

Para que o "estressado concursando" tenha compreensão mais sensata, faremos uma análise de cada um dos itens apresentados.

9.1.5.3.1 - SALDO NO INÍCIO DO PERÍODO

É o valor contábil que remanescer do exercício anterior, ou seja, o saldo da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados constante do balanço patrimonial daquele exercício. Este saldo

Saldo em 31-12-20X0	19.590,00
(+ ou -) Ajustes de exercícios anteriores	
Efeitos da mudança de critérios contábeis (nota x)	(2.800,00)
Retificação de erro de exercícios anteriores (nota z)	(1.000,00)
(=) SALDO INICIAL AJUSTADO	15.790,00
PARCELA DE LUCROS INCORPORADOS AO CAPITAL	(8.000,00)
REVERSÃO DE RESERVA DE CONTINGÊNCIAS	2.337,00
REVERSÃO DE LUCROS A REALIZAR	2.500,00
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	19.689,00
Proposta da administração de destinação do lucro	
Transferência para reservas	
Reserva legal	(984,00)
Reserva estatutária	(2.405,00)
Reserva de lucros a realizar	(9.077,00)
Dividendos a distribuir (\$ 0,06 por ação)	(7.920,00)
SALDO EM 31-12-19x7	11.930,00

poderá ser credor ou devedor, conforme lucros ou prejuízos.

9.1.5.3.2 - AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

É de suma importância a compreensão dos lançamentos contábeis de ajustes de exercícios anteriores, pois não muito raro podem ocorrer distorções no resultado do exercício, com grave infração ao Princípio da Competência, isto se usado indevidamente ou se não usado quando deveriam ser. A lei os define como sendo lançamentos efetuados em decorrência da mudança de critério contábil ou de retificação de erro imputável a exercício anterior, desde que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes. Desta forma, só podem ser feitos em função destas duas possibilidades.

No artigo 177, § 1º, da Lei n.º 6.404/76, fica estabelecido que as mudanças de métodos ou critérios devem ser evidenciadas por notas explicativas e além disso os efeitos decorrentes devem ser ressaltados de forma contábil por outros quadros ou demonstrações. Temos, portanto, estabelecida uma regra básica, ou seja, a escrituração deve ser feita com critérios contábeis uniformes no tempo, admitindo, porém, a menção de mudança de critério em notas explicativas.

Os efeitos advindos da mudança de critérios devem ser lançados diretamente a conta de lucros ou prejuízos acumulados, quando os efeitos desta mudança trouxerem alterações nessa conta.

Exemplo de mudança de critério pode ser o método de avaliação de estoque. Neste caso, a empresa deve proceder ao ajuste do exercício anterior para não distorcer o resultado do exercício atual.

9.1.5.3.3 - DESTINAÇÃO DURANTE O EXERCÍCIO

É procedimento normal nas empresas que o Lucro Líquido do Exercício seja destinado já por ocasião do levantamento do balanço patrimonial respectivo, após deduzidas as devidas participações e provisões necessárias. Assim sendo, o balanço patrimonial já contempla as destinações de lucros, reservas de lucros, retenções de lucros ou para pagamento de dividendos. Para procederem desta forma as empresas estão amparadas pelo artigo 192 da Lei.

Por ocasião da assembléia geral ordinária para aprovação das contas, estas já incluem a proposta de destinação de lucros devidamente contabilizadas, cabendo à assembléia apenas aprová-las ou não.

9.1.5.3.4 - REVERSÃO, ABSORÇÃO E TRANSFERÊNCIA DE RESERVAS

As reservas constituídas em exercícios anteriores para uma determinada finalidade e que não foram utilizadas, ou, como no caso da reserva de lucros a realizar, foram realizadas, serão revertidas a lucros acumulados.

As principais reservas constituídas e que são passíveis de reversão são:

Reserva para contingências

Reserva de lucros a realizar

Atenção!!!

O saldo inicial de Lucros Acumulados, o ajuste de exercícios anteriores, a reversão da Reserva para contingência e reserva de lucros a realizar eram corrigidos monetariamente antes de 1996. Em que pese a extinção da correção monetária, alerta-se ao fato de que em questões de prova pode aparecer de tudo, inclusive, alusões a esse fato.

9.1.5.3.5 - RESULTADO DO EXERCÍCIO

É o valor do Lucro Líquido ou do Prejuízo do período, após as participações e as provisões para o imposto de renda e a contribuição social. Este valor corresponde ao saldo final da conta transitória intitulada Resultado do Exercício, que é aberta por ocasião do encerramento do exercício social para receber os saldos de todas as contas de resultado, quais sejam as de receitas, custos e despesas.

Apurado o resultado, o saldo desta conta é transferido a Lucros ou Prejuízos Acumulados, de forma que a conta de apuração de resultado acaba, isto é, fica zerada.

9.1.5.3.6 - SALDO À DISPOSIÇÃO DA ASSEMBLÉIA

É o valor resultante da soma algébrica do saldo inicial da conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, dos ajustes de Exercícios Anteriores, das Destinações do Exercício, das Reversões, Absorções e Transferências de Reservas e do Resultado do Exercício correspondente à demonstração.

9.1.5.4 - PROPOSTA DE DESTINAÇÃO DO SALDO

Juntamente com as demonstrações ou melhor, na própria demonstração, a administração encaminha a proposta de destinação do resultado. Devemos entender resultado como sendo Lucros ou Prejuízos Acumulados, não cabendo interpretação restritiva acerca do assunto, pois é este o valor que fica a disposição da assembléia.

A proposta normalmente compreende a destinação em reservas, inclusive a legal, distribuição de dividendos, aumento

de capital e parcela não utilizada em Lucros Acumulados. A assembléia, dentro dos limites do estatuto e em conformidade com os preceitos legais, aprova ou não a proposta encaminhada pela administração.

9.1.5.5 – DIVIDENDOS

Os dividendos se constituem em apropriação pelos acionistas de parcela do lucro do exercício ou dos lucros acumulados. Em certas circunstâncias, excepcionalmente, o dividendo pode ser pago à conta de reservas de lucro.

Conforme a sistemática adotada pela lei, os dividendos não de ser contabilizados no próprio Balanço Patrimonial com lançamento a débito de Lucros Acumulados e a crédito de Dividendos a Pagar ou provisão para dividendos, conta do Passivo Circulante.

9.1.5.5.1 – FONTES DOS DIVIDENDOS

O art. 201 da lei estabelece que o pagamento de dividendo deve se dar exclusivamente em contrapartida de Lucro Líquido do Exercício, de Lucros Acumulados, de Reserva de Lucros e, em caso excepcional, Reserva de Capital.

Art. 201. *A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro Líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros; e à conta de reserva de capital, no caso das ações preferenciais de que trata o § 5º do art. 17.*

§ 1º. *A distribuição de dividendos com inobservância do disposto neste artigo implica responsabilidade solidária dos administradores e fiscais, que deverão repor à caixa social a importância distribuída, sem prejuízo da ação penal que no caso couber.*

§ 2º. *Os acionistas não são obrigados a restituir os dividendos que em boa-fé tenham recebido. Presume-se a má-fé quando os dividendos forem distribuídos sem o levantamento do balanço ou em desacordo com os resultados deste.*

9.1.5.5.2 – DIVIDENDO OBRIGATÓRIO

No art. 202, a lei retrata as regras acerca de dividendo obrigatório. Esse dispositivo já foi alvo de muitas polêmicas em questões de concursos, especialmente os elaborados pela ESAF. Tentaremos, pois, clarear o assunto a luz do texto legal com base em interpretação sistemática.

Art. 202. *Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos **lucros** estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)*

I - metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193); e (Alínea incluída pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

b) importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores; (Alínea incluída pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

II - o pagamento do dividendo determinado nos termos do inciso I poderá ser limitado ao montante do lucro líquido do exercício que tiver sido realizado, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucros a realizar (art. 197); (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

III - os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

§ 1º O estatuto poderá estabelecer o dividendo como porcentagem do lucro ou do capital social, ou fixar outros critérios para determiná-lo, desde que sejam regulados com precisão e minúcia e não sujeitem os acionistas minoritários ao arbítrio dos órgãos de administração ou da maioria.

§ 2º Quando o estatuto for omissivo e a assembleia-geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido ajustado nos termos do inciso I deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

§ 3º assembleia-geral pode, desde que não haja oposição de qualquer acionista presente, deliberar a distribuição de dividendo inferior ao obrigatório, nos termos deste artigo, ou a retenção de todo o lucro líquido, nas seguintes sociedades: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

I - companhias abertas exclusivamente para a captação de recursos por debêntures não conversíveis em ações; (Inciso incluído pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

II - companhias fechadas, exceto nas controladas por companhias abertas que não se enquadrem na condição prevista no inciso I. (Inciso incluído pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001)

§ 4º O dividendo previsto neste artigo não será obrigatório no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembleia-geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia. O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá dar parecer sobre essa informação e, na

companhia aberta, seus administradores encaminharão à Comissão de Valores Mobiliários, dentro de 5 (cinco) dias da realização da assembleia-geral, exposição justificativa da informação transmitida à assembleia.

§ 5º Os lucros que deixarem de ser distribuídos nos termos do § 4º serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser pagos como dividendo assim que o permitir a situação financeira da companhia.

§ 6º Os lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 deverão ser distribuídos como dividendos. (Parágrafo incluído pela Lei nº 10.303, de 31.10.2001) (grifei).

Antes de qualquer outra análise, devemos ter presente o conteúdo dos artigos 193 a 198 da Lei n.º 6.404/76, que trata da constituição das reservas de lucros.

Depreende-se da leitura daqueles dispositivos que a constituição das reservas Legal, para Contingências e de Lucros a Realizar prejudicam a distribuição do dividendo. Aliás, o objetivo principal de se constituir reservas de lucros é evitar a distribuição de dividendo, satisfazendo, assim, os Princípios da Continuidade e da Entidade.

Depreende-se, ainda, combinado com o art. 17 da mesma lei, que a Reserva Legal prejudica **sempre** a distribuição dos lucros. Da simples leitura do art. 193 chega-se a esta conclusão, pois reza esse dispositivo que antes de qualquer distribuição, 5 % do lucro líquido serão destinados à formação da reserva legal.

Portanto, não há razão para se querer interpretar o cálculo do dividendo, quando o estatuto prevê o percentual, sem a constituição das reservas, ou seja, calcular o dividendo com aplicação do percentual diretamente sobre o Lucro Líquido de Exercício. A interpretação a ser dada a palavra **lucros** (grifada no texto acima) contida no art. 202 deve ser a de lucro ajustado. Assim, pelo exposto, deve-se calcular o dividendo sobre o lucro ajustado que é sempre a sua base de cálculo.

Dessa forma, pela regra contida no caput do art. 202, devemos observar, primeiramente, se o estatuto estabelece o percentual do dividendo. Em caso afirmativo, esse será o percentual a ser aplicado sobre o lucro ajustado. Do contrário, isto é, quando o estatuto for omissivo, o percentual a ser aplicado sobre o lucro ajustado é de 50%.

O lucro ajustado é determinado da seguinte forma:

LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

(-) RESERVA LEGAL

(-) RESERVA PARA CONTINGÊNCIA

+ REVERSÃO DE RESERVA PARA CONTINGÊNCIA

+ REVERSÃO DE RESERVA DE LUCROS A REALIZAR

= LUCRO AJUSTADO

Portanto, repetimos, a base de cálculo para o dividendo é **sempre** o lucro ajustado, conforme acima demonstrado, esteja a percentual a ser aplicado previsto em estatuto ou não.

Para maior clareza e segurança aos concursandos, vamos a um exemplo prático imaginando a seguinte situação:

A empresa CONFESSOS & ASSOCIADOS S.A. apresentou Lucro Líquido do Exercício findo em determinado ano no valor de R\$ 120.000,00. A partir do Lucro Líquido foram constituídas as seguintes reservas com os respectivos valores:

Reserva Legal	R\$ 3.000,00
Reserva para Contingências	R\$ 27.000,00
Reserva Estatutária	R\$ 6.000,00

Supondo, ainda, a existência de Lucros a Realizar, nos termos do art. 202, no valor de R\$ 60.000,00.

Ocorreram, também, reversões de reservas para contingências e de lucros a realizar, respectivamente, nos valores de R\$ 3.000,00 e R\$ 7.000,00. Dessa forma, o valor do dividendo a ser distribuído, no caso de o estatuto omissor será de? E no caso de o estatuto estabelecer o percentual de 30%?

Solução:

Inicialmente devemos calcular o valor do Lucro Ajustado:

LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	R\$ 120.000,00
(-) RESERVA LEGAL	(R\$ 3.000,00)
(-) RESERVA PARA CONTINGÊNCIA	(R\$ 27.000,00)
+ REVERSÃO RESERVA CONTINGÊNCIA	R\$ 3.000,00
+ REVERSÃO RESERVA LUCROS A REAL	R\$ 7.000,00
= LUCRO AJUSTADO	R\$ 100.000,00

Assim, o dividendo a ser distribuído seria de R\$ 50.000,00 no caso de o estatuto ser omissor, porém como somente R\$ 40.000,00 do lucro foi realizado (temos R\$ 60.000,00 de lucros a realizar), este será também o valor a ser distribuído e deverá ser constituída a Reserva de Lucros a Realizar no valor de R\$ 10.000,00. No caso de o estatuto estabelecer o percentual, no caso 30%, o valor do dividendo será de R\$ 30.000,00. Note que neste segundo caso o valor do dividendo será de R\$ 30.000,00 porque está dentro do limite de lucros realizados.

Esses valores foram obtidos pela aplicação dos percentuais (50% e 30%) sobre o Lucro Ajustado e é **sempre** dessa forma que devemos proceder. Logo, não devemos dar atenção às interpretações daqueles que entendem que no caso de o estatuto estabelecer o percentual a ser aplicado, este deva ser sobre o lucro líquido!!!! **Não se esqueçam disso para o próximo concurso!!!**

Note que a reserva estatutária não foi considerada para o cálculo do lucro ajustado, haja vista o disposto no art. 198 da lei, ou seja, essa reserva não pode prejudicar a distribuição de dividendo devendo, portanto, ser

constituída após o cálculo do dividendo, constituindo o valor remanescente a sua base de cálculo quando se referendar a um percentual sobre o lucro.

Importante frisar que as regras contidas nos §§ 1º ao 5º do art. 202, merecem leitura atenta do concursário.

Da leitura do § 6º do dispositivo societário, depreendemos que a conta Lucros ou Prejuízos acumulados, em pouco tempo, deixará de existir, quando se resumirá a conta Prejuízos Acumulados, pois, por este dispositivo, a conta Lucros Acumulados não mais será alimentada, visto que o resultado que não tenha sido destinado a formação de reservas, deve ser distribuído como dividendo. Assim, a conta Lucros Acumulados passará a ser uma conta transitória, servindo apenas para demonstrar a destinação do resultado do exercício.

9.1.5.5.3 - DIVIDENDOS DE AÇÕES PREFERENCIAIS

Em que pese a restrição disposta no art. 198 da lei, o art. 203 é mais severo quanto à restrição do que a constituição das reservas não poder prejudicar a distribuição de dividendo de ações preferenciais, previsto no art. 17, quando o estatuto assegurar a essa categoria de acionistas dividendos fixos ou mínimos.

Nesta hipótese, o dividendo deve ser distribuído conforme o previsto no estatuto, e se ele consistir na aplicação de um percentual sobre o lucro, a única reserva que deve ser constituída antes da aplicação do percentual, é a reserva legal prevista no art. 193, portanto excluída da restrição.

Art. 203. O disposto nos arts. 194 a 197, e 202, não prejudicará o direito dos acionistas preferenciais de receber os dividendos fixos ou mínimos a que tenham prioridade, inclusive os atrasados, se cumulativos.

9.1.5.5.4 - DIVIDENDOS INTERMEDIÁRIOS

Quando a empresa estiver obrigada a levantar balanços semestrais, quer por disposição de lei, quer por força do estatuto, poderá, ela, declarar dividendos à conta do lucro apurado nesse balanço.

Interessante é o lançamento da constituição desse dividendo, pois deverá ser debitado no Patrimônio Líquido como conta retificadora da que serviu à distribuição do dividendo.

LUCROS OU DIVIDENDOS ANTECIPADOS (conta retificadora do PL)

a **CAIXA OU DIVIDENDOS A PAGAR**

Esse assunto não tem sido cobrado em prova, mas é um excelente ponto a ser explorado pelas bancas examinadoras nos próximos concursos, pois alguma novidade sempre é esperada. Por isso, transcrevemos a norma que prevê essa possibilidade.

Art. 204. A companhia que, por força de lei ou de disposição estatutária, levantar balanço semestral, poderá declarar, por deliberação dos órgãos de administração se autorizados pelo

estatuto, dividendo à conta do lucro apurado nesse balanço.

§ 1º. A companhia poderá, nos termos de disposição estatutária, levantar balanço e distribuir dividendos em períodos menores, desde que o total dos dividendos pagos em cada semestre do exercício social não exceda o montante das reservas de capital de que trata o § 1º do art. 182.

§ 2º. O estatuto poderá autorizar os órgãos de administração a declarar dividendos intermediários, à conta de lucros acumulados ou de reservas de lucros existentes no último balanço anual ou semestral.

9.1.5.5.5 - PAGAMENTO DE DIVIDENDO COM PREJUÍZO NO EXERCÍCIO

Diante tudo que se relatou sobre dividendo, restam cristalinas duas possibilidades de distribuição de dividendo com resultado do exercício negativo.

A primeira é textualmente concebida pelo art. 17 no que tange ao dividendo fixo.

A outra resulta da correta aplicação do art. 202. Senão vejamos: caso haja prejuízo no exercício no valor de R\$ 1.000,00, não cabe qualquer constituição de reservas. Entretanto, havendo reversão de reservas em valor superior a esse prejuízo, o lucro ajustado será positivo e poderá haver a distribuição de dividendo!!!!

Capítulo 10 - AVALIAÇÃO DE INVESTIMENTOS

10.1 - INTRODUÇÃO

A conceituação legal de investimentos permanentes é encontrada no art. 179, inciso III, da Lei nº 6.404/1976:

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

...

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;

Dentro do propósito deste livro, que é o estudo da contabilidade para concursos, deve-se alertar os concurrenseiros de que existem autores que interpretam o dispositivo acima de forma extensiva, entendendo, eles, que podemos ter investimentos no Ativo Realizável a Longo Prazo, o que é plausível dentro da ótica doutrinária. Entretanto, não é com esse enfoque que as questões de prova são elaboradas, devendo o estudo do assunto ficar restrito ao expressamente contido na lei.

Denota-se do texto legal que investimentos permanentes são bens e direitos que não se destinam a consecução do objeto social da entidade. Espera-se, no entanto, que sejam capazes de gerar renda por si mesmos.

Interessa-nos, neste capítulo, o estudo dos investimentos permanentes em participações societárias.

Conforme os critérios estabelecidos na lei, a sistemática a ser adotada pelas empresas consiste no procedimento de

avaliações, utilizando-se os métodos do custo de aquisição ou da equivalência patrimonial.

Critérios de Avaliação do Ativo

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

...

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

...

§ 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor de mercado:

...

c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

2 - MÉTODO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO

Utiliza-se este método de avaliação de participação societária na forma de ações ou quotas em sociedades que não sejam coligadas ou controladas, bem como os investimentos nestas sociedades coligadas ou controladas, desde que os investimentos não sejam relevantes individualmente ou no seu conjunto.

A lei das Sociedades Anônimas conceitua investimentos relevantes, sociedades coligadas e controladas, cujo estudo faremos no tópico em que trataremos da avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial. Porém, pode-se dizer, por hora, que são avaliados pelo método do custo de aquisição quase todos os investimentos em que a participação for inferior a 20% do capital realizado.

Na adoção deste método, a entidade investidora registra e avalia os investimentos pelo custo de aquisição deduzidos de provisão para perdas, conforme dispõe o art. 183, III, da Lei, ressalvando que esses valores devem ser corrigidos monetariamente.

Os lucros ou dividendos que cabem à investidora, por este método, devem ser registrados como receita operacional no momento em que a empresa investida os distribuir ou provisionar.

Atenção!

Desta forma, por este método de avaliação de investimentos, o aumento do Patrimônio Líquido na investida, pela geração de lucros ou reservas, não deve se traduzir em alteração na participação societária da investidora. Porém, a redução do PL da investida há de ser registrado pela sociedade investidora sob a forma de provisão para perdas.

10.2.1 - CUSTO DE AQUISIÇÃO

Por tudo quanto já vimos, podemos estabelecer que custo de aquisição representa o valor líquido e efetivo despendido na operação de participação societária.

Assim, o custo de aquisição engloba os valores relativos a:

- 2 Valor aplicado na formação de capital para constituição de nova sociedade;
- 2 Valor despendido na aquisição ou subscrição de novas ações ou quotas por aumento de capital, inclusive ágio; e
- 2 Montante pago pela compra de ações de terceiros, inclusive ágio ou deságio.

Para consolidar o estudo, buscamos o auxílio de exemplos práticos a fim de registrarmos a operação de aquisição:

EXEMPLO 1:

A Companhia Tambaqui, com boa situação financeira, resolveu aplicar parcela de seus recursos, de forma permanente, na empresa Tucunaré Ltda., cujo capital social é de R\$ 20.000,00, representado por 20.000 quotas. A aquisição, à vista, da Cia Tambaqui se limitou a 1.500 quotas ao custo unitário de R\$ 1,10, isto é, com ágio de R\$ 0,10 por quota.

Esse fato deverá ser lançado pela Cia Tambaqui da seguinte forma:

Investimento na empresa Tucunaré Ltda.
a Caixa/Bancos R\$ 1.650,00

EXEMPLO 2:

A Cia Salmão adquiriu da Cia Truta 500 ações, pagando, à vista, o montante de R\$ 5.000,00. O capital da Cia Truta é composto por 6.000 ações, com valor individual de R\$ 10,00. Desta forma, o lançamento contábil da operação, na Cia Salmão, será:

Investimento na Cia Truta
a Caixa/Bancos R\$ 5.000,00

EXEMPLO 3:

A Cia Pica Pau adquiriu da Cia Colibri a quantia de 9.000 ações pelo preço de R\$ 8.000,00. O capital da Cia Colibri é de R\$ 100.000,00, representado por 100.000 ações. Houve, portanto, um deságio na operação de R\$ 1.000,00.

O lançamento contábil na Cia Pica Pau será:

Investimentos na Cia Colibri
a Caixa/Bancos R\$ 8.000,00

10.2.2 - PROVISÃO PARA PERDAS

Conforme disposição da lei, os investimentos avaliados pelo Método do Custo de Aquisição, devem ser registrados pelo custo, deduzidos de provisão para perdas e corrigidos monetariamente. Corrobora com esse dispositivo o Princípio Contábil da Prudência.

Por pertinente, cabe ressaltar que "esta provisão é indedutível" para fins de Imposto de Renda a partir de 01

de janeiro de 1996, por força do disposto na lei nº 9.249/1995. Entretanto, como o objetivo da contabilidade é mais amplo, não se restringindo aos preceitos da legislação fiscal, essa provisão há de ser constituída quando houver perdas prováveis na realização do valor do investimento, desde que essas perdas sejam comprovadas como permanentes.

Dessa forma, quando houver redução no Patrimônio Líquido da sociedade investida, decorrente de resultados negativos, o valor patrimonial das ações sofrerá redução e esta deverá ser registrada na sociedade investidora com o seguinte lançamento contábil:

Perdas na participação societária
a Provisão para Perdas em Participação Societária
R\$ 1.000,00

Conforme já visto em outros capítulos, o valor da perda na participação societária é uma **despesa não operacional** e a provisão é conta retificadora de ativo permanente – investimento. Portanto, no Balanço Patrimonial o fato ficará registrado no Ativo Permanente – Investimento, do seguinte modo:

Ativo Permanente	
Investimentos	
Ações na Cia Falidos	10.000,00
(-) Provisão para perdas	(1.000,00)

10.2.3 - DIVIDENDOS RECEBIDOS

No Balanço Patrimonial deve estar designada a destinação do lucro, quer no Patrimônio Líquido, sob a forma de Lucros ou Prejuízos Acumulados ou Reservas, quer no Passivo, sob a forma de Dividendos a pagar.

Desta forma, a investidora deve providenciar na obtenção dessa informação, a fim de efetuar o devido lançamento se se tratar de distribuição de dividendo ou lucro.

Em se tratando de distribuição de lucro pela investida, mediante registro no passivo, a investidora deverá reconhecer esse direito com o correspondente registro no ativo em conta própria de "Dividendos a receber" com contrapartida em conta de receita operacional, "Receita de dividendos".

Os registros contábeis serão os seguintes:

1 - No reconhecimento do direito:

Dividendos a Receber	
a Receita de Dividendos	R\$ 2.000,00

2 - No recebimento:

Caixa/Bancos	
a Dividendos a Receber	R\$ 2.000,00

Quando, entretanto, a investidora não tomar conhecimento dessa informação, o dividendo será contabilizado pelo seu recebimento, conforme o regime de caixa.

Caixa/Bancos	
a Receita de Dividendos	R\$ 2.000,00

Nota-se, assim, que os dividendos são sempre considerados **receita operacional** na empresa

investidora, ao passo que as perdas são consideradas **despesa não operacional**.

Atenção!

Outro aspecto a analisar é o caso em que a investidora recebe dividendo quando a aquisição do investimento conta com menos de 6 (seis) meses.

Entende-se, pela análise da legislação, que nessa hipótese a investidora adquiriu, além da participação, o direito ao dividendo, ou seja, o dividendo já era devido ao tempo da transação. Assim, por ocasião do recebimento do dividendo, nessas condições, ele não será considerado receita, mas redução do próprio investimento.

O lançamento desse fato será contabilizado da seguinte forma:

Caixa/Bancos	
a Investimentos Permanentes	
a Investimentos na Cia ZETA	R\$
1.000,00	

10.3 - MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Equivalência patrimonial significa que a sociedade investidora avaliará sua participação societária na sociedade investida utilizando como parâmetro um percentual do Patrimônio Líquido desta última.

Assim, por exemplo, quando a sociedade Deleitos S.A. adquire ações da Cia Soneca, que no conjunto represente 30% do Patrimônio Líquido desta, a Deleitos S.A. avaliará, invariavelmente, essa participação considerando aquele percentual. Desta forma, se no momento da aquisição o Patrimônio Líquido da Cia Soneca foi de R\$ 100.000,00, a participação societária será registrada na Deleitos S.A. pelo valor de R\$ 30.000,00.

Contudo, se a Cia Soneca auferir lucros, mesmo que não haja distribuição de dividendos, a participação da Deleitos S.A. aumentará. Por exemplo, o PL da Cia Soneca aumentou em R\$ 10.000,00, decorrente de resultados obtidos. Imediatamente a Deleitos S.A. reconhecerá essa variação patrimonial na sociedade investida, passando a sua participação para R\$ 33.000,00 (30% de R\$ 110.000,00 – PL da Cia Soneca).

Tentamos com isso, de forma bem resumida, demonstrar o princípio deste método de avaliação. Entretanto, o método da equivalência patrimonial se configura em operações mais complexas do que a acima apresentada. Tentaremos, nos tópicos seguintes, explicá-lo suficientemente para que você possa resolver todas as questões de provas envolvendo o assunto.

A par dessa introdução simplória, pode-se conceituar este método como sendo aquele em que os investimentos da sociedade investidora são avaliados tendo como referência o Patrimônio Líquido da sociedade investida, consignando, com isso, os resultados e quaisquer variações patrimoniais da investida a partir do momento de sua geração, independentemente de o resultado ser positivo ou negativo e de haver ou não distribuição de dividendos ou lucros.

10.3.1 – PREVISÃO LEGAL

A fundamentação legal e obrigatoriedade da adoção deste método encontra assento no art. 248, da Lei nº 6.404/1976, que assim dispõe:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas:

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta Lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente; somente será registrada como resultado do exercício:

a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;

b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;

c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I.

Conforme podemos observar da leitura do texto legal, necessitamos conhecer os conceitos de Sociedades Coligadas, Sociedade Controlada e Controladora, além do que seja Investimento Relevante.

10.3.2 – SOCIEDADE COLIGADA

O § 1º, do art. 243 da lei das sociedades anônimas dispõe que:

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

§ 1º São coligadas as sociedades quando uma participa, com 10% (dez por cento) ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

§ 3º A companhia aberta divulgará as informações adicionais, sobre coligadas e controladas, que forem exigidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

Desta forma, a única condição para se considerar que uma sociedade é coligada de outra é a participação com, no mínimo, 10% do Capital Social da outra sociedade (investida). Não há previsão de participação indireta e tampouco referência à espécie de ações ou tipo societário. Portanto, pode haver coligação de Sociedade Anônima em Limitada e vice versa e, no caso de ser a investida uma Sociedade Anônima, não importa se a participação é constituída por ações preferenciais, ordinárias ou qualquer outra espécie que a sociedade investidora possua. Para caracterizar a coligação, importa apenas que as ações possuídas pela sociedade investidora sejam em percentual igual ou superior a 10% do Capital Social da sociedade investida.

Aos seguidores da premissa de São Thomé, que precisam ver para crer, se bem que no caso é ver para entender, vamos a exemplos hipotéticos.

Supondo que a Cia Tucunaré tenha participação no Capital Social em diversas empresas, como segue:

- 1 – 11% do Capital, sem direito a voto, da Cia Cará;
- 2 – 6% do Capital com direito a voto e 7% do Capital sem direito a voto da Cia Tambaqui;
- 3 – 8% do Capital com direito a voto da Cia Truta; e
- 4 – 5% do Capital com direito a voto e 4% do Capital não votante da Cia Salmão.

Considerando, tão somente, essas participações societárias da Cia Tucunaré, conclui-se que:

- 1 – A Cia Cará e a Cia Tambaqui são suas coligadas;
- 2 – A Cia Truta e a Cia Salmão não são coligadas da Cia Tucunaré, devendo essas participações, em princípio, ser avaliadas pelo método do custo de aquisição.

10.3.3 – SOCIEDADE CONTROLADA E CONTROLADORA

O § 2º do art. 243 da lei societária preceitua que:

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

...

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

Deste comando legal se extrai que sociedade controladora é aquela que possui a titularidade de mais da metade (ou mais de 50%) das quotas ou ações com direito a voto de outra sociedade, que será controlada. O controle não necessita ser direto, podendo ser por intermédio de outra

controlada. Assim, se a sociedade Anchova S.A. participa com 51% do capital votante da sociedade Baleia S.A. e, esta, por sua vez, participa da com 60% do Capital votante da sociedade Cará S.A., então a sociedade Anchova S.A. é controladora da sociedade Cará S.A., que é sua controlada.

É de se salientar, ainda, que a titularidade do Capital Social há de ser permanente, pois quando não possui esse caráter, o investimento é classificado no Ativo Circulante ou Realizável a Longo Prazo, segundo alguns autores.

Outro aspecto interessante é o que diz respeito a preponderância nas deliberações sociais. De regra, tem-se preponderância quando se possui a maioria do Capital votante, entretanto, em situações não raras, é possível que uma parcela do capital votante, menor que a maioria, defina os rumos de uma sociedade. É o caso em que as ações da sociedade investida estejam pulverizadas no mercado de forma que, nas assembléias deliberativas, grande parte dos acionistas minoritários não participam das deliberações tomadas pela maioria presente.

Por oportuno, cabe mencionar que a lei das Sociedades Anônimas preceitua que as ações sem direito a voto não poderão exceder a 2/3 do total das ações de uma companhia. Com isto, a lei admite a possibilidade de o Capital votante estar representado apenas por 1/3 do Capital total. Ora, ocorrendo essa hipótese, 1/6 do Capital total mais uma ação representa maioria do Capital votante, isto é, a detenção, de forma permanente, de 16,67% do Capital total pode representar a preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

10.3.4 – INVESTIMENTO RELEVANTE

O conceito de investimento relevante diz respeito, unicamente, à **sociedade investidora**. A definição legal de investimento relevante nos é fornecido pelo parágrafo único do art. 247 da lei societária, que assim dispõe:

Art. 247. As notas explicativas dos investimentos relevantes devem conter informações precisas sobre as sociedades coligadas e controladas e suas relações com a companhia, indicando:

I - a denominação da sociedade, seu capital social e patrimônio líquido;

II - o número, espécies e classes das ações ou quotas de propriedade da companhia, e o preço de mercado das ações, se houver;

III - o lucro líquido do exercício;

IV - os créditos e obrigações entre a companhia e as sociedades coligadas e controladas;

V - o montante das receitas e despesas em operações entre a companhia e as sociedades coligadas e controladas.

Parágrafo único. Considera-se relevante o investimento:

a) em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia;

b) no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia.

Constata-se que um investimento é relevante se ele representa, no mínimo e isoladamente, 10% do Patrimônio Líquido da sociedade investidora e que seja em sociedade

coligada, ou, se no conjunto das sociedades coligadas e controladas, o valor contábil for, no mínimo, 15% do Patrimônio Líquido da companhia investidora.

Para melhor entender esses conceitos, suponhamos os seguintes exemplos:

EXEMPLO 1:

A Cia Tucunaré, cujo Patrimônio Líquido é de R\$ 80.000,00, possui as seguintes participações societárias:

- R\$ 8.100,00 na coligada Cia Salmão
- R\$ 3.500,00 na controlada Cia Truta

Analisando esses investimentos, conclui-se que o investimento da Cia Tucunaré na Cia Salmão, isoladamente, é relevante, pois R\$ 8.100,00 é superior a 10% do seu Patrimônio Líquido, ao passo que o investimento na Cia Truta, isoladamente, é irrelevante, pois R\$ 3.500,00 é inferior a 10% do seu PL.

Quando considerados no conjunto, o investimento na Cia Truta continua irrelevante, visto que R\$ 11.600,00 (R\$ 8.100,00 + R\$ 3.500,00) é inferior a 15% do Patrimônio Líquido da sociedade investidora. Dessa forma, considerado isoladamente ou no conjunto dos investimentos, o único investimento relevante para a Cia Tucunaré é o realizado na Cia Salmão.

EXEMPLO 2:

A Cia Colibri, cujo Patrimônio Líquido é de R\$ 300.000,00, possui os seguintes investimentos permanentes:

- R\$ 12.000,00 na coligada Canário Ltda.
- R\$ 14.000,00 na controlada Papagaio S.A.
- R\$ 28.000,00 na coligada Periquito Ltda.
- R\$ 15.000,00 na controlada Sabiá S.A.

Constata-se, pela análise desses investimentos que, individualmente, nenhum alcança 10%, portanto, sob esse aspecto, não são relevantes. Entretanto, quando analisados conjuntamente, percebe-se que a soma dos investimentos é de R\$ 69.000,00, o que representa 23% do Patrimônio Líquido da Cia Colibri. Logo, por serem investimentos realizados em coligadas e controladas, todos os investimentos são relevantes, visto que representam mais do que 15% do Patrimônio Líquido da sociedade investidora (Colibri).

A propósito, o valor contábil do investimento é determinado conforme a seguir determinado:

- (+) valor registrado corrigido monetariamente
- (+) saldo do ágio não amortizado
- (-) saldo do deságio não amortizado
- (-) provisão para perdas prováveis, se houver

(=) valor contábil, para fins de se estabelecer a relevância

(+) créditos decorrentes de empréstimos ou outros direitos

(=) base de cálculo, para fins de se estabelecer a relevância

Por disposição no § 1º do art. 248 da Lei nº 6.404/76, devem ser considerados os créditos existentes no Ativo (Circulante ou Realizável a Longo Prazo) da empresa investidora à empresa investida, no somatório acima. Excetuam-se desta regra os empréstimos feitos pela investidora, instituição financeira, às suas coligadas ou controladas em decorrência de serem estes oriundos de sua atividade operacional.

§ 1º Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os

salvos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

10.3.5 – INVESTIMENTO INFLUENTE

A lei estabelece no art. 248, caput, que os investimentos relevantes em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% ou mais do Capital Social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas:

Superados os conceitos de sociedade coligada, controlada e investimento relevante, resta definirmos em que circunstâncias os investimentos em coligadas (que não sejam controladas e cujo os investimentos não são relevantes) devem ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial.

Pelo que depreendemos do texto legal, devem ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial os investimentos em coligadas que representem 20%, no mínimo, do Capital Social da sociedade investida, mesmo que o investimento não seja relevante ou que a sociedade investidora não exerça o controle, visto que o controle, em princípio, é exercido quando a investidora detém a maioria do Capital votante.

Outra forma de participação societária em coligada que deve ser avaliada pelo método da equivalência patrimonial, quando a investidora não detém o controle ou o investimento não é relevante, é o caso de a sociedade investidora exercer influência na administração da sociedade investida.

A lei, no entanto, não faz menção a o que seja influência na administração, ficando a cargo da doutrina e legislação do imposto de renda definir esse aspecto.

Desta forma, tornou-se pacífico que os investimentos de sociedade investidora em sociedade coligada, que não represente, no mínimo, 20% do Capital Social, devem ser avaliados pelo método da equivalência patrimonial se exercer influência administrativa nas seguintes formas, dentre outras:

- Quando a sociedade investidora é quem fornece a tecnologia de produção da investida, inclusive com indicação da diretoria desta área;

- Com o exercício da administração financeira da investida pela investidora, inclusive pela indicação da diretoria desta área;

- Quando a comercialização da produção ou o fornecimento de matéria-prima depende, preponderantemente, da investidora.

10.3.6 – PARTICIPAÇÃO RECÍPROCA

O art. 244 da lei das S.As. veda a participação recíproca entre a companhia e suas coligadas ou controladas. Desta forma, não pode a investida ser investidora na sociedade da qual é coligada ou controlada.

Entretanto, essa vedação não é absoluta, pois os § 1º e 5º, abrem exceções. A primeira diz respeito a aquisição das

próprias ações (§ 1º) e a outra, é o caso de incorporação, fusão ou cisão.

Portanto, em questões de prova aparecendo a afirmação de que a participação recíproca é sempre vedada, com certeza você deve considerá-la **incorreta**, visto que existem duas exceções.

O texto legal retrata o assunto do seguinte modo:

Art. 244. É vedada a participação recíproca entre a companhia e suas coligadas ou controladas.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica ao caso em que ao menos uma das sociedades participa de outra com observância das condições em que a lei autoriza a aquisição das próprias ações (artigo 30, § 1º, alínea b).

§ 2º As ações do capital da controladora, de propriedade da controlada, terão suspenso o direito de voto.

§ 3º O disposto no § 2º do artigo 30, aplica-se à aquisição de ações da companhia aberta por suas coligadas e controladas.

§ 4º No caso do § 1º, a sociedade deverá alienar, dentro de 6 (seis) meses, as ações ou quotas que excederem do valor dos lucros ou reservas, sempre que esses sofrerem redução.

§ 5º A participação recíproca, quando ocorrer em virtude de incorporação, fusão ou cisão, ou da aquisição, pela companhia, do controle de sociedade, deverá ser mencionada nos relatórios e demonstrações financeiras de ambas as sociedades, e será eliminada no prazo máximo de 1 (um) ano; no caso de coligadas, salvo acordo em contrário, deverão ser alienadas as ações ou quotas de aquisição mais recente ou, se da mesma data, que representem menor porcentagem do capital social.

§ 6º A aquisição de ações ou quotas de que resulte participação recíproca com violação ao disposto neste artigo importa responsabilidade civil solidária dos administradores da sociedade, equiparando-se, para efeitos penais, à compra ilegal das próprias ações.

10.3.7 – UM RESUMO NECESSÁRIO

Para melhor orientá-los acerca da avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial, de forma resumida, pode-se dizer que:

a) sociedade coligada: é aquela em que o investimento da sociedade investidora representa, no mínimo, 10% do Capital Social da sociedade investida, sem controlá-la;

b) sociedade controlada: é a sociedade que possui a maioria do seu Capital votante nas mãos de outra sociedade que é a controladora;

c) investimento relevante: é o investimento que representa, no mínimo, 10% do Patrimônio Líquido da sociedade investidora, considerado de forma isolada, ou 15% se considerado no conjunto dos investimentos;

d) influência na administração da coligada: é o investimento que, sem exercer o controle e sem ser relevante, representa 20% ou mais do Capital da investida ou, sem essa condição assegure, à sociedade investidora, o fornecimento de tecnologia de produção, comercialização, matéria-prima ou o

exercício da administração financeira, a ponto de gerar dependência da investida para com a investidora;

e) avaliação pela equivalência patrimonial: serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial os investimentos relevantes em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20%, ou mais, do Capital Social, e em sociedades controladas.

10.3.8 – ÁGIO E DESÁGIO

Ágio, na avaliação de investimentos pelo método da equivalência patrimonial, representa a diferença entre o valor pago e o valor patrimonial das ações. Portanto, pagamos ágio quando compramos ações por valor superior ao valor patrimonial e obtém-se deságio quando o valor das ações adquiridas for menor que o seu valor patrimonial.

No lançamento do investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, o custo de aquisição deverá ser seccionado em investimento, propriamente dito, avaliado pelo Patrimônio Líquido da investida e, se for o caso, no valor do ágio ou deságio, que não integram o valor do investimento.

Dessa forma, o registro contábil de participações permanentes em outras sociedades, avaliados pelo método da equivalência patrimonial, deve apresentar-se da seguinte forma:

ATIVO

...

PERMANENTE

INVESTIMENTOS

- PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS PERMANENTES

a) Avaliados pelo método da equivalência patrimonial

Ações da Cia Tucunaré	R\$ 50.000,00
ágio nas ações da Cia Tucunaré	R\$ 5.000,00
Ações da Cia Tambaqui	R\$ 40.000,00
deságio nas ações da Cia Tambaqui	R\$ 2.000,00

Atente-se ao fato de que o deságio é conta retificadora do ativo.

10.3.8.1 – RAZÕES DO ÁGIO E DO DESÁGIO

É extremamente relevante que as razões do ágio ou deságio estejam expressas, pois a amortização ou realização futura se dará com fundamento em tais razões.

A instrução CVM 247/1996, estabeleceu os fundamentos econômicos que poderiam suscitar a ocorrência do ágio ou deságio e que estes devem ser contabilizados conforme as razões que os originaram.

Conforme o disposto no ato normativo da CVM, o ágio pode ter sua origem nas seguintes hipóteses:

por diferença de valor de mercado dos bens. Nessa hipótese, o valor do Patrimônio Líquido da sociedade investida não contempla o valor de mercado dos bens, pois estes podem estar registrados com valor contábil menor ou maior do que o de mercado, gerando, respectivamente o ágio ou o deságio por ocasião da alienação da participação societária.

por valor de rentabilidade futura. Os investimentos feitos em sociedades que apresentam,

historicamente, altos índices de rentabilidade ou que tenham a expectativa de significativos rendimentos futuros, ensejam a figura do ágio. Em ocorrendo o contrário, a operação é realizada com deságio.

por qualquer outra possibilidade. Neste tópico poder-se-ia mencionar o ágio ou deságio pelo fundo de comércio, intangíveis de propriedade da investida, ações judiciais pendentes entre outras razões. O ágio constituído com fundamento nesses aspectos deve ser considerado como despesa ou perda no primeiro balanço a ser realizado.

Ressalte-se, ainda, de acordo com normas da CVM, que os fundamentos econômicos devem constar nas Notas Explicativas anexas às demonstrações contábeis.

10.3.8.2 – AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO E DO DESÁGIO

Por expressa disposição da Instrução CVM 247/96, o valor do ágio ou do deságio há de ser contabilizado separadamente do valor do investimento, com indicação obrigatória de sua origem.

A amortização do ágio está atrelada à causa que lhe deu origem. Assim, o ágio ou deságio por diferença de valor de mercado dos bens só será amortizado quando da realização dos bens na investida.

A realização dos bens na sociedade investida, bem como em qualquer outra sociedade, ocorre por depreciação, amortização ou exaustão dos bens ou por baixa em decorrência de alienação ou de perecimento desses mesmos bens.

Percebe-se que não de ser efetuados controles rigorosos e criteriosos, pois a realização dos bens é individualizada e o ágio ou deságio deles decorrentes é calculada no fundamento econômico que lhe deu causa.

Já o ágio ou deságio em função de rentabilidade futura, terá seu valor amortizado levando em conta o lapso temporal em que tais rendas ou prejuízos seriam realizados ou incorridos. De regra, o prazo máximo para amortização do ágio é de 10 anos.

Quanto a amortização do ágio ou deságio decorrente de qualquer outra causa, salienta-se que o ágio deve ser reconhecido como perda no próprio exercício em que ocorre, isto é, no primeiro balanço. Já o deságio somente poderá ser amortizado quando da baixa por alienação ou perecimento do investimento.

Para dar maior objetividade e clareza ao assunto, veremos alguns exemplos práticos, formulados hipoteticamente.

EXEMPLO 1:

A Cia Sucuri efetuou investimento em participação societária na Cia Cascavel, cujo Patrimônio Líquido é de R\$ 2.300.000,00. A participação societária da Cia Sucuri é de 30% do Patrimônio Líquido da Cia Cascavel. A Cia Cascavel possuía em seu ativo imobilizado em terreno com valor contábil de R\$ 200.000,00, entretanto, por ocasião da operação de participação societária, o referido imóvel foi avaliado, corretamente, pelo valor de mercado por R\$ 300.000,00. A diferença entre o valor contábil e o valor de mercado gerou um custo adicional (ágio) no investimento da Cia Sucuri no valor de R\$ 30.000,00 (30% de R\$ 100.000,00).

O pertinente registro contábil pela aquisição de investimento em participação societária na Cia Sucuri é o seguinte:

ATIVO PERMANENTE

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIAS PERMANENTES

Ações da Cia Cascavel	R\$ 690.000,00
Ágio nas ações da Cia Cascavel	R\$ 30.000,00

Algum tempo após a aquisição do investimento pela Cia Sucuri, a Cia Cascavel realizou o bem (no caso de terreno a realização ocorre no momento da alienação). Com esse fato, o ágio deve ser amortizado pelo seguinte lançamento contábil:

Amortização de ágio	
a Ágio nas ações da Cia Cascavel	R\$ 30.000,00

Note-se que a conta “Amortização de Ágio” representa uma despesa, no caso despesa operacional.

EXEMPLO 2:

Supondo que a Cia Flores investiu na Cia Rosas com aquisição de 10% do Capital votante desta, o que representa o valor de R\$ 2.500.000,00. Este investimento se caracteriza relevante à Cia Flores. Por ocasião da transação, a Cia Rosas possuía em seu imobilizado uma máquina, cujo valor contábil era de R\$ 68.000,00 e que foi avaliado, para fins de alienação, pelo valor de R\$ 80.000,00. Desta forma, a Cia Flores pagou ágio no valor de R\$ 1.200,00 na aquisição do investimento. No laudo de avaliação ficou estabelecido que a vida útil remanescente da referida máquina era de 6 anos. Portanto, o ágio terá de ser amortizado à razão de R\$ 200,00 por ano, em virtude de depreciação (realização do ágio), conforme demonstrado nos lançamentos a seguir.

1 – PELA AQUISIÇÃO DO INVESTIMENTO:

PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS PERMANENTES

Ações da Cia Rosas	R\$ 2.500.000,00
Ágio nas ações da Cia Rosas	R\$ 1.200,00

2 – PELA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO NO FINAL DO EXERCÍCIO:

Amortização de ágio	
a Ágio nas ações da Cia Rosas	R\$ 200,00

Esse procedimento é efetuado até que todo ágio seja amortizado pela realização do bem por depreciação, quando, então, desaparece a conta de Ágio.

EXEMPLO 3:

A Cia Sucupira adquiriu investimento relevante da Cia Canjica, adquirindo 12% do Patrimônio Líquido desta, pelo valor de R\$ 700.000,00. A Cia Canjica possui em seu ativo permanente um investimento em terreno registrado contabilmente por R\$ 100.000,00. Alguns anos após a aquisição deste terreno pela Cia Canjica, o Estado construiu, em terreno contíguo, um presídio de segurança máxima para albergar reclusos de alta periculosidade. Face a essas circunstâncias, o terreno foi avaliado, para fins de alienação, pelo valor de R\$ 50.000,00. Desta forma, a Cia Sucupira obteve deságio de R\$ 6.000,00 na aquisição de seu investimento. Os lançamentos pertinentes à aquisição e a amortização do deságio, por ocasião da efetiva alienação do referido terreno, são:

1 – PELA AQUISIÇÃO DO INVESTIMENTO:

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA PERMANENTE

Ações da Cia Canjica	R\$ 700.000,00
(-) Deságio nas ações da Cia Canjica	R\$ 6.000,00

2 – PELA ALIENAÇÃO DO BEM NA INVESTIDA:

Deságio nas ações da Cia Canjica	
a Amortização de deságio	R\$ 600,00

Atente-se ao fato de que a conta Amortização de Deságio é conta de receita, classificada como outras receitas operacionais.

10.3.9 – MOMENTO DA AVALIAÇÃO PELA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

A Lei nº 6.404/1976, em seu art. 248, estabelece que:

Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas:

Temos, portanto, que um dos momentos de avaliação pela equivalência patrimonial é por ocasião do Balanço Patrimonial. Outro momento, já visto, é por ocasião da aquisição do investimento, quando será determinada a existência de ágio ou de deságio. Resta, portanto, uma análise que dos aspectos que envolvem a avaliação do investimento por ocasião do Balanço Patrimonial.

10.3.9.1 – AVALIAÇÃO NO FINAL DE CADA EXERCÍCIO SOCIAL

A avaliação do investimento por ocasião do Balanço Patrimonial deverá ser efetuada com base no Patrimônio Líquido da coligada ou da controlada pelas informações contidas no Balanço Patrimonial ou Balancete de Verificação levantado na mesma data, ou até 60 dias antes da data do balanço da companhia investidora.

No valor do Patrimônio Líquido da investida não deverão ser computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a investidora, ou com outras sociedades coligadas a esta ou por ela controladas.

O valor do investimento será determinado mediante a aplicação da porcentagem de participação no Capital da coligada ou controlada. Ressalte-se que o percentual de participação no Capital Social há de ser aplicado sobre o Patrimônio Líquido apurado pela sociedade investida.

A diferença de valor apurado, entre o investimento registrado contabilmente na sociedade investidora e o apurado pela aplicação do percentual no PL apurado na investida, será registrada como resultado do exercício se este decorrer de lucros ou prejuízo apurado na coligada ou controlada, ou se corresponder a ganhos ou perdas efetivas de forma comprovada e se forem observadas as normas expedidas pela CVM, no caso de companhias abertas.

EXEMPLO 1:

A Cia Trutas possui o controle acionário da Cia Salmão, com participação de 60% do Capital Social desta última. O

investimento está registrado, contabilmente, na Cia Trutas pelo valor de R\$ 600.000,00. No Balanço encerrado em 31/12/X0, foi apurado um Patrimônio Líquido na Cia Salmão no valor de R\$ 1.100.000,00. Houve, portanto, um incremento no valor de R\$ 100.000,00, decorrente de resultado realizado. Assim, os lançamentos pertinentes, na Cia Trutas, são os seguintes:

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA PERMANENTE

Participação na Controlada Cia Salmão	
a Resultado em participação societária	R\$ 60.000,00

Caso o resultado da Cia Salmão fosse negativo, em igual valor (R\$ 100.000,00), o lançamento deveria ser apresentado da seguinte forma:

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA PERMANENTE

Resultado negativo em participação societária	
a Participação na Controlada Cia Salmão	R\$ 60.000,00

Sempre é bom lembrar que o resultado positivo em participação societária se constitui em **receita operacional**, e o resultado negativo se constitui em **despesa operacional**. Já as perdas e ganhos de capital são, sempre, **não operacionais**.

10.3.9.2 – PATRIMÔNIO LÍQUIDO NEGATIVO DA INVESTIDA

O investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, como já vimos, é registrado no grupo do Ativo Permanente, subgrupo Investimentos.

Sabemos que não podem haver bens com valor negativo. Desta forma, não podemos conceber a idéia de Ativo negativo.

Atenção!

Poderia alguém, menos avisado, entender que, em função de o PL da investida ser negativo, nasceria um passivo, quando se espelhar essa situação, mas estaria redondamente enganado, pois a sociedade investidora não assume obrigação alguma, além do valor do investimento, com a sociedade investida, sendo o seu risco limitado a este investimento.

Assim, quando o Patrimônio Líquido da sociedade investida for negativo, situação que configura passivo a descoberto, o valor máximo da perda que será registrado na sociedade investidora será o valor equivalente ao do investimento realizado.

Atente-se que nessa situação não se dá baixa do investimento “zerado”. Este fica fazendo parte do Ativo Permanente Investimentos com valor R\$ 0,00.

Em assim procedendo, pode-se gerar efeitos na contabilidade em função das futuras equivalências.

Os efeitos a que nos estamos referindo, referem-se a possibilidade de a sociedade investida sair do “buraco” com resultados positivos. Quando isso ocorrer, a sociedade investidora somente deve reconhecer os lucros obtidos pela sociedade investida a partir do momento em que o Patrimônio Líquido, antes negativo, passar a condição de positivo.

Ressalte-se, ainda, que a avaliação continuará sendo feita pelo método da equivalência patrimonial, após a recuperação da sociedade investida, mesmo que tenha sido “zerado” por perda. Isto é assim porque a sociedade investida

não deixou de existir, apenas está com passivo a descoberto, cuja situação pode-se reverter.

Na hipótese de existência de ágio ou deságio, relativo a investimento que foi “zerado”, observado, de forma criteriosa, o fundamento econômico de sua constituição, devemos amortizá-lo, integralmente, no período em que se caracterizar o passivo a descoberto da sociedade investida.

10.3.10 – APURAÇÃO DE RESULTADO NA INVESTIDA

A sociedade investida, ao final de cada exercício social, deverá apurar o resultado. Como consequência desse resultado poderá resultar aumento ou diminuição do Patrimônio Líquido, conforme se apure, respectivamente, lucro ou prejuízo no exercício.

No caso de apurar lucros na sociedade coligada ou controlada, cujo investimento é avaliado pelo método da equivalência patrimonial, deve-se registrar esse acréscimo, na sociedade investidora, na proporção da participação percentual no Capital da sociedade investida.

O lançamento contábil pertinente a essa situação se expressa da seguinte forma:

INVESTIMENTOS PERMANENTES

Participação societária

a Receita Operacional (ganho em participação societária)

Porém, sendo negativo o resultado da sociedade investida, há uma redução de valor no investimento na proporção da participação percentual. Esse fato será registrado com uso do seguinte lançamento:

Despesa Operacional

a Investimento em participação societária

Chama-se a atenção ao fato de que esses lançamentos, ou melhor, esses fatos devem obedecer ao regime de competência.

10.3.11 – DIVIDENDOS OU LUCROS RECEBIDOS PELA INVESTIDORA

Os lucros ou prejuízos ocorridos na sociedade investida devem ser reconhecidos, pela sociedade investidora, no momento de sua geração. Assim, quando houver a distribuição de lucros ou dividendos, a sociedade investidora deverá lançar esse fato mediante débito à conta Caixa/Bancos/Direitos, em contrapartida de Investimentos. Isto é assim, porque o recebimento de dividendos ou o direito a eles, diminui o PL da sociedade investida, o que representa um resgate ou realização do investimento pela sociedade investidora.

Idêntico tratamento deve ser dispensado ao caso de distribuição antecipada de lucros durante o exercício social, pois esse fato, também, reduz o PL da sociedade investida e, conseqüentemente, o investimento da sociedade investidora.

Para registrar a distribuição de lucros ou dividendos, far-se-á o lançamento creditando o investimento e debitando a conta em que os recursos foram alocados. Percebe-se, desta forma, que a operação de distribuição de lucros ou dividendos é posterior à operação de reconhecimento do resultado apurado pela sociedade investida. Teremos, então, o seguinte lançamento contábil na sociedade investidora para registrar o recebimento ou o crédito de lucros ou dividendos:

Caixa/Bancos/Direitos(dividendos a receber)

a Investimentos (participação societária)

10.3.12 – VARIÇÃO NA PORCENTAGEM DE PARTICIPAÇÃO

A sociedade investida pode aumentar seu Capital Social, mediante subscrição de novas ações. A integralização do Capital aumenta o Patrimônio Líquido, o que traz reflexos para a sociedade investidora.

A lei das Sociedades Anônimas assegura aos acionistas o direito de preferência na subscrição de novas ações. No entanto, a sociedade investidora, assim como os demais acionistas, não estão obrigados a exercer esse direito, até porque, se o fossem direito não seria, seria obrigação.

Em decorrência do exercício ou não do direito de preferência, podem-se configurar duas situações:

1ª - A sociedade investidora exerce o seu direito de subscrição e integralização de novas ações na exata proporção de sua participação na sociedade investida. Nesta hipótese, não haverá variação do percentual de sua participação societária e o lançamento pertinente será:

INVESTIMENTOS PERMANENTES

Participação societária

a Caixa/Bancos

2ª - A sociedade investidora exerce seu direito de subscrição, com a subscrição e integralização de novas ações em valor superior ao percentual de sua participação societária, em virtude de outros acionistas não terem exercido o direito. Nessa situação ocorre uma variação no percentual de participação.

EXEMPLO:

A Cia Bom Peixe participa em 50% no Capital Social da Cia Pescados, cujo valor é de R\$ 100.000,00. A Cia Pescados possui em seu PL Reservas de Capital e de Lucros no valor de R\$ 100.000,00, portanto, o seu PL é de R\$ 200.000,00. A Cia Pescados resolveu aumentar seu Capital Social para R\$ 200.000,00, com a emissão de novas ações. Uma parcela dos demais acionistas não se interessou pela subscrição de novas ações, cabendo à Cia Bom Peixe a subscrição de 70% das novas ações.

Com a situação apresentada, no exemplo, o Capital Social da Cia Pescados passou de R\$ 100.000,00 para R\$ 200.000,00, ao passo que o Patrimônio Líquido passou de R\$ 200.000,00 para 300.000,00.

A participação da Cia Bom Peixe, no Capital Social da Cia Pescados, passou de R\$ 50.000,00 (50%) para R\$ 120.000,00 (60%), pois desembolsou, além do investimento inicial, mais R\$ 70.000,00 na aquisição de novas ações.

Entretanto, a participação da Cia Bom Peixe, no PL da Cia Pescados, passou de R\$ 100.000,00 (50 % de R\$ 200.000,00) para R\$ 180.000,00 (60% de R\$ 300.000,00).

Ora, se antes da subscrição de novas ações o investimento avaliado pelo método da equivalência patrimonial, na Cia Bom Peixe, estava registrado por R\$ 100.000,00 e após a subscrição de novas ações, por R\$ 70.000,00, o seu investimento passou a valer R\$ 180.000,00, então ela obteve um ganho de R\$ 10.000,00 com a subscrição de novas ações.

Esse ganho, saliente-se, não é decorrente da atividade da sociedade investida, mas, sim, da subscrição de novas ações

com mudança no percentual de participação. Por isso, esse ganho é **resultado não operacional**, também chamado de **ganho de capital**, decorrente da variação percentual na participação societária.

Contabilmente, são pertinentes os seguintes registros para evidenciar a ocorrência dessa alteração no percentual e o ganho de capital, na sociedade investidora:

1 – SITUAÇÃO ANTERIOR À SUBSCRIÇÃO

INVESTIMENTOS PERMANENTES

Participação societária na Cia Pescados R\$ 100.000,00

2 – PELA SUBSCRIÇÃO E INTEGRALIZAÇÃO DE NOVAS AÇÕES

Participação societária na Cia Pescados

a Caixa/Bancos R\$ 70.000,00

3 – VALOR CONTÁBIL DA PARTICIPAÇÃO

Participação anterior a nova subscrição R\$ 100.000,00

+ Subscrição R\$ 70.000,00

Total R\$ 170.000,00

4 – PARTICIPAÇÃO AVALIADA PELO PL

Participação societária R\$ 180.000,00

(-) Valor contábil R\$ 170.000,00

= Ganho de Capital R\$ 10.000,00

5 – LANÇAMENTO CONTÁBIL DO GANHO

Participação societária na Cia Pescados

a Receita não operacional – Ganho de Capital R\$ 10.000,00

6 – VALOR DA PARTICIPAÇÃO APÓS A SUBSCRIÇÃO

INVESTIMENTOS PERMANENTES

Participação societária na Cia Pescados R\$ 180.000,00

Desta forma, na subscrição de novas ações, em percentual diferente ao da participação societária na investida, quando o Patrimônio Líquido desta for superior ou inferior ao Capital Social, ocorre, respectivamente, um ganho ou perda de capital (resultado não operacional).

10.13.13 – OUTROS FATOS QUE ALTERAM O VALOR DA PARTICIPAÇÃO

Além dos fatos já analisados que refletem na participação societária, alteram a participação societária o ajuste de exercícios anteriores, a reavaliação de ativos da sociedade investida e as doações e subvenções para investimentos.

10.13.13.1 – AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Os ajustes de exercícios anteriores, na sociedade investida, serão registrados diretamente em Lucros ou Prejuízos Acumulados. Com esse procedimento, os valores daí decorrentes não transitam pelo resultado do exercício, porque, efetivamente, não se referem ao exercício findo e sim a outros exercícios anteriores, porém, aumentam o PL da sociedade

investida. Por isso, a sociedade investidora deve reconhecer esse ajuste pela equivalência patrimonial em contrapartida a conta de receita ou despesa operacional.

Atenção!

Em que pese os ajustes não transitarem por resultado na sociedade investida, transitarão por resultado na sociedade investidora, visto que são receita operacional para esta sociedade.

10.13.13.2 – REAVALIAÇÃO DE BENS DA SOCIEDADE INVESTIDA

A reavaliação de bens do Ativo da sociedade investida gera um aumento em seu PL, cujo valor não advém do resultado do exercício. O registro contábil desse fato se apresenta do seguinte modo:

Débito: Subconta representativa do bem reavaliado – ATIVO

Crédito: Reserva de Reavaliação – Patrimônio Líquido

A sociedade investidora deve reconhecer esse aumento do PL pela Reavaliação de Ativos da investida na proporção de sua participação, mediante o seguinte registro contábil:

Débito: Investimento em coligada/controlada – Ativo

Crédito: Reserva de Reavaliação em bens de coligada/controlada - PL

10.13.13.3 - DOAÇÕES E SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO

Quando a sociedade investida receber doações e subvenções para investimentos, ela os registrará em reservas de capital. Por esse motivo, essas doações acabam aumentando o valor do PL.

A sociedade investidora deverá reconhecer essa fato mediante registro contábil da proporção que lhe cabe nesse aumento do PL da investida, mesmo que esse aumento não seja decorrente do resultado do exercício.

NÃO ESQUEÇA DE PRATICAR NA OUTRA APOSTILA COM 400 QUESTÕES COMENTADAS.

OBIGADO E TENHA UM EXCELENTE ESTUDO. PROFESSOR: FÁBIO LÚCIO.