

# **Manual de Contabilidade**

## Sumário

Manual de Contabilidade .....	<b>Erro! Indicador não definido.</b>
1. CONCEITO, OBJETO E FINALIDADE DA CONTABILIDADE .....	8
1.1 - Técnicas Contábeis.....	8
2. CONTABILIDADE E A LEGISLAÇÃO FISCAL .....	8
3. ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DA CONTABILIDADE .....	8
3.1 - Objetivos da Contabilidade .....	9
3.2 - Cenários Contábeis.....	11
3.3 - Princípios (Conceitos) Fundamentais de Contabilidade.....	13
3.4 - Postulados Ambientais da Contabilidade .....	14
3.5 - Os Princípios Propriamente Ditos .....	17
3.6 - As Convenções (Restrições Aos Princípios) .....	25
4. PRINCÍPIOS CONTÁBEIS GERALMENTE ACEITOS .....	28
4.1 - Observância Dos Princípios.....	28
4.2 - Princípios Fundamentais de Contabilidade .....	28
5. APÊNDICE AOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS .....	29
5.1 - A Contabilidade Como Conhecimento.....	29
5.2 - Comentários Aos Princípios Fundamentais de Contabilidade.....	32
6. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL - ALGUMAS CONSIDERAÇÕES .....	40
6.1 - Início da Escrituração.....	40
6.2 - Dispensa da Escrituração .....	40
6.3 - Escrituração Comercial.....	40
6.4 - Livros Comerciais.....	41
6.5 - Livros Fiscais .....	42
6.6 - Escrituração Por Processamento de Dados .....	44
6.7 - Microfilmagem de Documentos e Livros.....	45
6.8 - Registro e Autenticação Dos Livros.....	45
6.9 - Termo de Abertura e Encerramento .....	45
6.10 - Conservação de Documentos e Prazo Decadencial .....	46
6.11 - Extravio ou Destruição de Livros .....	46
6.12 - Sucessão: Utilização Dos Mesmos Livros .....	46
6.13 - Centralização da Contabilidade ou Incorporação Dos Resultados Das Filiais.....	47
6.14 - Valor Probante da Escrituração .....	47
6.15. Exibição dos Instrumentos de Escrituração Contábil a Terceiros .....	47
7. LIVROS SOCIAIS DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS .....	47
7.1 - Introdução .....	47
7.2 - Livros Obrigatórios .....	47
7.3 - Acesso Aos Livros da Companhia .....	48
7.4 - Autenticação e Termos .....	48
7.5 - Escrituração Pelo Agente Emissor de Certificados .....	48
7.6 - Ações Escriturais .....	49
7.7 - Fiscalização e Dúvidas no Registro.....	49
7.8 - Responsabilidade da Companhia Por Vícios ou Irregularidades .....	49
7.9 - Exibição Dos Livros.....	49
8. LIVRO REGISTRO DE DUPLICATAS - CONSIDERAÇÕES .....	50
8.1 - Obrigatoriedade da Escrituração .....	50
8.2 - Escrituração Resumida do Livro Diário - Utilização Como Livro Auxiliar .....	50
8.3 - Forma e Conteúdo do Livro .....	50
8.3.1 - Formalidades na Escrituração .....	50
8.3.2 - Autenticação do Livro Registro de Duplicatas .....	50
9. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS - ASSINATURA POR CONTABILISTA LEGALMENTE HABILITADO.....	51

9.1 - Demonstrações Financeiras .....	51
9.2 - Responsáveis Pela Escrituração .....	51
9.3 - Responsabilidade Do Contabilista .....	51
10. VISTO DO JUIZ NO BALANÇO .....	51
11. ELEMENTOS BÁSICOS DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS .....	52
11.1 - Contas .....	52
11.2 - Classificação Das Contas .....	52
11.3 - Mecanismo do Débito e do Crédito .....	52
11.4 - REGISTROS CONTÁBEIS - CONSIDERAÇÕES GERAIS .....	53
12. PLANO DE CONTAS - CRITÉRIOS PARA ELABORAÇÃO .....	54
12.1 - Considerações Iniciais .....	54
12.2 - Codificação .....	54
12.3 - Abertura de Contas Novas .....	54
12.4 - Manual de Contas .....	54
12.5 - Estrutura e Classificação Das Contas Patrimoniais .....	55
12.6 - Modelo de Plano de Contas .....	55
13. CONTAS DO ATIVO - CONSIDERAÇÕES GERAIS .....	88
14. DISPONIBILIDADES .....	88
14.1 - Caixa .....	88
14.2 - Depósitos Bancários .....	88
14.3 - Numerários em Trânsito .....	89
14.4 - Aplicações Financeiras .....	89
14.5 - Saldos em Moeda Estrangeira .....	89
14.6 - Depósitos Bancários Vinculados .....	89
15. INVESTIMENTOS TEMPORÁRIOS .....	89
15.1 - Classificação Contábil Dos Investimentos Temporários .....	89
15.2 - Avaliação Dos Investimentos Temporários .....	90
15.3 - Imposto de Renda Retido na Fonte .....	91
16. CONTAS A RECEBER .....	91
16.1 - Classificação Contábil Das Contas a Receber .....	91
16.2 - Critérios de Avaliação Das Contas a Receber .....	91
16.3 - Contas a Receber - Clientes .....	91
16.4 - Operações de Factoring .....	93
16.5 - Desconto de Duplicatas .....	93
16.6 - Outros Créditos .....	93
17. ESTOQUES .....	94
17.1 - Itens Integrantes Dos Estoques .....	95
17.2 - Classificação Contábil Dos Estoques .....	95
17.3 - Critérios de Avaliação Dos Estoques .....	96
17.4 - Composição do Custo de Aquisição .....	97
17.5 - Avaliação de Matérias-Primas e Mercadorias .....	97
17.6 - Avaliação Dos Produtos em Processo e Acabados .....	101
17.8 - Aspectos Fiscais .....	104
17.9 - Escrituração do Livro Registro de Inventário .....	105
18. DESPESAS ANTECIPADAS .....	109
18.1 - Conceito .....	109
18.2 - Classificação Contábil Das Despesas Antecipadas .....	109
18.3 - Critérios de Avaliação Das Despesas Antecipadas .....	109
18.4 - Encargos Financeiros a Transcorrer .....	109
19. REALIZÁVEL A LONGO PRAZO .....	109
19.1 - Classificação Contábil Das Contas da Realizável a Longo Prazo .....	109
19.2 - Critérios de Avaliação Das Contas do Realizável a Longo Prazo .....	110
20. ATIVO PERMANENTE - INVESTIMENTOS .....	110
20.1 - Conceito .....	110
20.2 - Classificação Contábil Dos Investimentos Permanentes .....	111
20.3 - Participações Permanentes em Outras Sociedades .....	111
21. ATIVO PERMANENTE - IMOBILIZADO .....	125
21.1 - Conceito .....	125
21.2 - Classificação Contábil Das Contas do Ativo Imobilizado .....	125
21.3 - Imobilizado em Operação .....	125
21.4 - Imobilizado em Andamento .....	127
21.5 - Critérios de Avaliação do Ativo Imobilizado .....	128
21.6 - Reparos, Manutenções e Substituição de Partes ou Peças .....	128

21.7 - Bens Obsoletos ou Sucateados.....	129
21.8 - Depreciação .....	129
21.9 - Exaustão .....	147
22. ATIVO DIFERIDO.....	149
22.1 - Conceito e Avaliação do Ativo Diferido.....	149
22.2 - Gastos de Implantação de Sistemas e Métodos .....	149
22.3 - Gastos Pré-operacionais .....	149
22.4 - Gastos Com Pesquisas e Desenvolvimento de Produtos .....	150
22.5 - Gastos de Reorganização .....	150
22.6 - Resultados na Fase Pré-operacional ou na Expansão .....	150
22.6.1 - Empresas em Fase Pré-operacional - Tratamento Fiscal .....	150
22.7 - Amortização .....	150
23. CONTAS DO PASSIVO .....	150
23.1 - Classificação e Avaliação .....	150
23.2 - Empréstimos e Financiamentos.....	151
23.3 - Financiamentos Bancários de Curto Prazo .....	151
23.4 - Títulos a Pagar.....	152
23.5 - Debêntures.....	152
23.6 - Fornecedores .....	152
24. OBRIGAÇÕES FISCAIS .....	152
24.1 - ICMS .....	152
24.2 - IPI .....	152
24.3 - IOF a Recolher .....	153
24.4 - ISS a Recolher .....	153
25. PIS A RECOLHER.....	153
25.1 - PIS/Pasep - Contribuintes, Cálculo e Recolhimento .....	153
26.1 - Cálculo e Recolhimento da COFINS .....	166
26.2. COFINS NÃO CUMULATIVO .....	176
27. OUTROS IMPOSTOS E TAXAS A RECOLHER .....	180
27.1 - Simples - Considerações Gerais .....	180
28. IMPOSTO DE RENDA.....	194
28.1 - Classificação Contábil.....	194
28.2 - Cálculo do Imposto de Renda Com Base no Lucro Real Trimestral .....	195
28.3 - Cálculo do Imposto de Renda Com Base no Pagamento Mensal Por Estimativa .....	209
28.4 - Lucro Presumido .....	217
28.5 - Cálculo do Imposto de Renda Com Base no Lucro Arbitrado .....	224
28.6 - Redução do Imposto Por Incentivos Fiscais - Classificação Contábil .....	230
28.7 - Imposto de Renda Diferido .....	231
29. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO.....	233
29.1 - Classificação Contábil.....	233
29.2 - Cálculo da CSLL a Pagar - Pessoa Jurídica Tributada Com Base no Lucro Real Trimestral.....	233
29.3 - Contribuição Social Sobre o Lucro - Pagamento Por Estimativa .....	237
29.4 - Contribuição Social Sobre o Lucro - Pagamento Pelo Lucro Presumido .....	243
29.5 - Contribuição Social Sobre o Lucro - Pagamento Pelo Lucro Arbitrado.....	246
29.6 - CSLL Diferida.....	248
30. CONTAS A PAGAR E OUTRAS OBRIGAÇÕES.....	248
30.1 - Adiantamentos de Clientes .....	248
30.2 - Contas a Pagar .....	248
30.3 - Ordenados e Salários a Pagar.....	248
30.4 - Encargos Sociais a Recolher.....	248
30.5 - Arrendamento Mercantil.....	248
30.6 - Dividendos a Pagar.....	251
30.7 - Contratos de Fornecimento de Bens e Serviços a Longo Prazo.....	251
31. PROVISÕES.....	257
31.1 - Gratificações e Participações a Empregados e Administradores.....	257
31.2 - Participações de Partes Beneficiárias .....	257
31.3 - Provisão Para Férias.....	257
31.4 - Provisão Para 13º Salário .....	258
31.5 - Dividendos Propostos .....	259
32. RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS .....	259
32.1 - Conceito e Classificação.....	259
32.2 - Conteúdo.....	259
32.3 - O Que Incluir Nesse Grupo.....	259

32.4 - Exemplo .....	260
33. PATRIMÔNIO LÍQUIDO .....	261
33.1 - Conceito .....	261
33.2 - Capital Social - Considerações Gerais .....	261
33.3 - Capital Subscrito .....	264
33.4 - Capital Realizado .....	264
33.5 - Capital a Integralizar .....	264
33.6 - Capital Autorizado .....	265
33.7 - Data da Contabilização do Capital Social .....	265
33.8 - Adiantamentos Para Aumento de Capital .....	265
34. RESERVAS DE CAPITAL .....	266
34.1 - Conceito .....	266
34.2 - Correção Monetária do Capital Realizado .....	266
34.3 - Ágio na Emissão de Ações .....	267
34.4 - Alienação de Partes Beneficiárias e Bônus de Subscrição .....	267
34.5 - Prêmio na Emissão de Debêntures .....	267
34.6 - Doações e Subvenções Para Investimento .....	267
34.7 - Destinação Das Reservas de Capital .....	267
35. RESERVA DE REAVALIAÇÃO .....	267
35.1 - Reserva de Reavaliação - Tratamento Fiscal .....	267
36. RESERVA DE LUCROS .....	271
36.1 - Conceito .....	271
36.2 - Classificação .....	271
36.3 - Reserva Legal .....	272
36.4 - Reserva Estatutária .....	272
36.5 - Reserva Para Contingências .....	272
36.6 - Reserva de Lucros a Realizar .....	272
36.7 - Reserva de Lucros Para Expansão .....	272
37. LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS .....	273
37.1 - Distinção Entre Prejuízo Fiscal e Contábil .....	273
37.2 - Dividendos .....	277
37.3 - Lucros e Dividendos Distribuídos Por Pessoa Jurídica Tributada Pelo Lucro Real - Tributação .....	279
37.4 - Pessoa Jurídica Tributada Com Base no Lucro Presumido - Distribuição de Lucros ou Dividendos .....	281
37.5 - Ações em Tesouraria .....	281
37.6 - Juros Remuneratórios do Capital Próprio .....	282
38. CONTAS DE COMPENSAÇÃO - CONSIDERAÇÕES GERAIS .....	287
38.1 - Previsão Legal .....	288
38.2 - Utilização Das Contas de Compensação .....	288
39. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS OBRIGATÓRIAS .....	289
39.1 - Manutenção da Escrituração Contábil .....	289
39.2 - Demonstrações Contábeis Obrigatórias .....	290
39.3 - Demonstração Das Mutações do Patrimônio Líquido .....	290
39.4 - Demonstração Das Origens e Aplicações de Recursos .....	290
39.5 - Transcrição Das Demonstrações Contábeis no Livro Diário .....	290
39.6 - Demonstrações Financeiras Consolidadas .....	290
39.7 - Notas Explicativas .....	291
39.8 - Demonstrações Contábeis em Moeda de Capacidade Aquisitiva Constante - Obrigatoriedade de Elaboração e Divulgação .....	291
40 - DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO .....	291
40.1 - Conceito .....	291
40.2 - Critério Adotado .....	291
40.3 - Modelo da Demonstração do Resultado do Exercício .....	291
40.4 - Definição Dos Títulos da DRE .....	292
41. BALANÇO PATRIMONIAL .....	295
41.1 - Procedimentos Para Elaboração do Balanço .....	296
41.2 - Balanço de Abertura .....	299
41.3 - Fechamento do Balanço - Procedimentos .....	300
42. DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS .....	302
42.1 - Conteúdo e Forma de Elaboração .....	302
42.2 - Substituição Pela Demonstração Das Mutações do Patrimônio Líquido .....	305
42.3 - Modelo da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados .....	305
43. DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS .....	307
43.1 - Forma de Apresentação .....	307

43.2 - Origens de Recursos .....	308
43.3 - Aplicações de Recursos .....	308
43.4 - Conceito de Capital Circulante Líquido.....	309
43.5 - Transações Que Não Afetam o Capital Circulante Líquido .....	309
43.6 - Tratamento Aplicável no Caso de Prejuízo.....	310
43.7 - Elaboração da Demonstração Das Origens e Aplicações de Recursos .....	310
44. DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.....	314
44.1 - Mutações Nas Contas Patrimoniais .....	314
44.2 - Procedimentos a Serem Seguidos .....	314
44.3 - Modelo .....	315
44.4 - Exemplo Prático .....	315
45. NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS .....	316
45.1 - Notas Previstas Pela Lei .....	316
45.2 - Notas Recomendadas pela CVM.....	317
45.3 - Exemplo de Notas Explicativas.....	317
45.4 - Nota Sobre Operações ou Contexto Operacional .....	318
45.5 - Conclusão .....	318
46. INTRODUÇÃO À ANÁLISE DE BALANÇOS .....	318
46.1 - A Importância Dos Índices Nas Demonstrações Financeiras.....	318
46.2 - Grupos de Índices .....	318
46.3 - Capital Circulante Líquido .....	319
46.4 - Índices de Liquidez .....	319
46.5 - Índices de Estrutura .....	320
46.6 - Índices de Rentabilidade.....	321
46.7 - Índices de Rotatividade.....	323
46.8 - Retorno Sobre o Investimento (ROI) .....	324
46.9 - Retorno Sobre o Patrimônio Líquido (RSPL).....	324
46.10 - Lucro Por Ação .....	324
46.11 - Valor Patrimonial da Ação .....	325
46.12. Relação Preço/Lucro .....	325
46.13 - Dividendo Por Ação .....	325
46.14 - Grau de Alavancagem Financeira (GAF).....	325
46.15 - Grau de Alavancagem Operacional (GAO) .....	325
46.16. ESTRUTURA DE CAPITAL .....	325
46.17. ÍNDICES DE ANÁLISE BANCÁRIA .....	326
46.18. GRAU DE SOLVÊNCIA .....	326
46.19. FATOR DE INSOLVÊNCIA - ÍNDICE DE KANITZ .....	326
47. FUSÃO, CISÃO E INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES - ASPECTOS TRIBUTÁRIOS.....	327
47.1 - Conceito .....	327
47.2 - Avaliação Dos Bens e Direitos.....	327
47.3 - Participação Extinta em Fusão, Incorporação ou Cisão.....	328
47.4 - Aumento ou Redução do Capital Social .....	328
47.5 - Lucros ou Prejuízos Anteriores à Fusão, Cisão ou Incorporação .....	328
47.6 - Reserva de Reavaliação .....	329
47.7 - Tratamento Dos Valores Diferidos.....	329
47.8 - Resultado da Cisão, Fusão e Incorporação Para os Sócios .....	329
47.9 - Responsabilidade Tributária .....	329
47.10 - Balanço e DIPJ .....	329
48. CISÃO, FUSÃO E INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES - ASPECTOS SOCIETÁRIOS .....	330
48.1. INTRODUÇÃO .....	330
48.2. TRANSFORMAÇÃO .....	331
48.3. INCORPORAÇÃO .....	331
48.4. FUSÃO .....	332
48.5. CISÃO .....	332
48.6. CERTIDÕES QUE DEVEM SER ANEXADAS .....	334
48.7. SOCIEDADES COM FILIAIS EM OUTROS ESTADOS .....	335
48.8. PROTOCOLO DA OPERAÇÃO .....	335
48.9. JUSTIFICAÇÃO DA OPERAÇÃO .....	335
48.10. AVALIAÇÃO DO PATRIMÔNIO.....	335
48.11. FORMAÇÃO DO CAPITAL .....	336
48.12. DIREITO DE RETIRADA DO SÓCIO DISSIDENTE.....	336
48.13. DIREITOS DOS CREDORES .....	336
48.14. DIREITOS DOS DEBENTURISTAS .....	336

48.15. INCORPORAÇÃO DE COMPANHIA CONTROLADA.....	336
48.16. DIVISÃO DAS AÇÕES.....	337
48.17. AVERBAÇÃO DA SUCESSÃO.....	337
49. EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA - ASPECTOS TRIBUTÁRIOS .....	337
49.1 - Conceito .....	337
49.2 - Procedimentos Fiscais na Extinção .....	337
49.3 - Tratamento Fiscal Dos Lucros ou Reservas.....	339
49.4 - Pagamento de Haveres Dos Sócios Mediante Entrega de Bens .....	339
49.5 - Tratamento na Falência ou Liquidação Extrajudicial .....	340
49.6 - Responsáveis Pelo Imposto Devido .....	340
50. DISSOLUÇÃO E LIQUIDAÇÃO DA SOCIEDADE - ASPECTOS SOCIETÁRIOS .....	340
50.1 - Introdução .....	340
50.2 - Conceito .....	340
50.3 - Hipóteses de Dissolução.....	340
50.4 - Efeitos da Dissolução.....	341
50.5 - Distrato Social .....	341
50.6 - Liquidação da Sociedade.....	343
50.7 - Efeitos da Extinção .....	344
50.8 - Baixa no CGC/CNPJ.....	344
51 - BALANÇO SOCIAL DAS EMPRESAS - CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	344
52 - ENTIDADES SINDICAIS E ASSOCIAÇÕES DE CLASSE.....	347
53. ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS .....	349
54 - DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA .....	350
55 - CONSOLIDAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS - Considerações Gerais.....	355
55.1. INTRODUÇÃO .....	355
55.2. OBJETIVO DA CONSOLIDAÇÃO .....	355
55.3. EMPRESAS QUE ESTÃO OBRIGADAS A EFETUAR A CONSOLIDAÇÃO .....	356
55.4. NORMAS DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS .....	356
55.5. DIFERENÇA NA DATA DE ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO.....	356
55.6. COMO EFETUAR A CONSOLIDAÇÃO.....	357
55.8. PARTICIPAÇÃO DE MINORITÁRIOS .....	359
59. COOPERATIVAS - ASPECTOS CONTÁBEIS .....	359

## 1. CONCEITO, OBJETO E FINALIDADE DA CONTABILIDADE

A Contabilidade é a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades, mediante registro, demonstração e interpretação dos fatos nele ocorridos.

A Contabilidade surgiu da necessidade de controlar o patrimônio, pois seria difícil controlar o patrimônio, que se constitui no conjunto de bens, direitos e obrigações das empresas, se não houvessem registros padronizados sobre todas as mutações ocorridas. Assim sendo, o objeto da Contabilidade é o patrimônio.

A finalidade da Contabilidade é gerar informações e avaliações visando prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, que possibilitem:

- a) Controle: que é o processo pelo qual a administração se certifica, na medida do possível, de que a organização está agindo de conformidade com os planos e políticas traçados pela administração;
- b) Planejamento: que é o processo de decidir que curso de ação deverá ser tomado para o futuro, pela organização.

### 1.1 - Técnicas Contábeis

São chamados de técnicas contábeis os métodos utilizados para o registro dos fatos administrativos (escrituração), e elaboração posterior das demonstrações contábeis (demonstrações financeiras), a análise da consistência e qualidade dos lançamentos e das demonstrações (auditoria) e o estudo comparativo das demonstrações financeiras para diagnosticar a saúde econômico-financeira da empresa (análise de balanços).

Podemos dizer que as técnicas contábeis envolvem quatro etapas, ordenadas da seguinte forma:

- Escrituração;
- Demonstrações Financeiras;
- Auditoria;
- Análise de Balanços.

## 2. CONTABILIDADE E A LEGISLAÇÃO FISCAL

A Contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fixados na legislação fiscal, especialmente pela legislação do Imposto de Renda. Este fato, ao mesmo tempo, trouxe à Contabilidade algumas contribuições importantes, mas é um fator que dificulta a adoção prática de princípios contábeis adequados, uma vez que a Contabilidade é feita por muitas empresas com base nas normas da legislação fiscal e outros órgãos federais, que nem sempre se baseiam nos critérios contábeis corretos. Assim, a Contabilidade apresenta resultados distorcidos e as finalidades de controle e planejamento ficam prejudicadas.

Dessa forma, nasceu a contabilidade fiscal, cuja preocupação maior é a apuração de um resultado dentro das normas da legislação fiscal, mediante registros auxiliares à parte.

Hoje, no Brasil, isso existe até um certo ponto, já que o Livro de Apuração do Lucro Real acaba por se traduzir, dentro de certos limites, numa contabilidade fiscal. No entanto, em outros países e até em algumas empresas no Brasil, essa escrituração, para efeitos tributários, é tão desmembrada que há efetivamente uma "contabilidade fiscal" apenas para atendimento dos objetivos e das necessidades fiscais, existindo inclusive a figura do contador fiscal.

## 3. ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DA CONTABILIDADE

Neste capítulo, apresentamos o estudo elaborado pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - IPECAFI, aprovado pelo Instituto Brasileiro de Contadores e pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM, por meio da Deliberação CVM nº 29, de 05.02.86 (DOU de 13.02.86) relativo à conceituação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.



Pela sua grande relevância para os profissionais e estudiosos da Contabilidade, este documento é aqui reproduzido na íntegra.

## 3.1 - Objetivos da Contabilidade

A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

Compreende-se por *sistema de informação* um conjunto articulado de dados, técnicas de acumulação, ajustes e editagens de relatórios que permite:

- a) tratar as informações de natureza repetitiva com o máximo possível de relevância e o mínimo de custo;
- b) dar condições para, através da utilização de informações primárias constantes do arquivo básico, juntamente com técnicas derivantes da própria Contabilidade e/ou outras disciplinas, fornecer relatórios de exceção para finalidades específicas, em oportunidades definidas ou não.

Conceitua-se como *usuário* toda pessoa física ou jurídica que tenha interesse na avaliação da situação e do progresso de determinada entidade, seja tal entidade empresa, ente de finalidades não lucrativas, ou mesmo patrimônio familiar.

Para as finalidades deste trabalho, escolhemos como usuário preferencial o externo à entidade, constituído, basicamente, por:

- acionistas;
- emprestadores de recursos e credores em geral; e
- integrantes do mercado de capitais como um todo, no sentido de que a quantidade, a natureza e a relevância da informação prestada abertamente pela entidade influenciem, mesmo que indiretamente, esse mercado.

Ainda dentro do objetivo deste trabalho, consideramos como usuários secundários os administradores (de todos os níveis) da entidade, bem como o Fisco. Aqueles obterão muita utilidade dos conceitos que trataremos a seguir, mas precisarão ir além e utilizar-se dos conceitos de Contabilidade Gerencial, fora do escopo deste trabalho; este, o Fisco, terá necessidade sempre dos ajustes vários a serem realizados em livros auxiliares.

Informação de *natureza econômica* deve ser sempre entendida dentro da visão que a Contabilidade tem do que seja econômico e não, necessariamente, do tratamento que a Economia daria ao mesmo fenômeno; em largos traços, podemos afirmar que os fluxos de receitas e despesas (demonstração de resultado, por exemplo), bem como o capital e o patrimônio, em geral, são dimensões econômicas da Contabilidade, ao passo que os fluxos de caixa, de capital de giro, por exemplo, caracterizam a dimensão financeira. Não estamos, portanto, utilizando, neste trabalho, o termo *financeiro* no sentido de *avaliado em moeda*, como a própria Lei das Sociedades por Ações e a tradição anglo-americana consagram.

Informação de natureza física constitui um importante desdobramento dentro da evolução da teoria dos sistemas contábeis, pois as mais recentes pesquisas sobre evolução de empreendimentos têm revelado que um bom sistema de informação e avaliação não pode repousar apenas em valores monetários, mas deverá incluir, na medida do possível, mensurações de natureza física, tais como: quantidades geradas de produto ou de serviços, número de depositantes em estabelecimentos bancários, e outras que possam permitir melhor inferência da evolução do empreendimento por parte do usuário.

Informação de *natureza de produtividade* compreende a utilização mista de conceitos valorativos (financeiros no sentido restrito) e quantitativos (físicos no sentido restrito) como, por exemplo: receita bruta "per capita", depósitos por cliente, etc.

As informações de natureza econômica e financeira, ainda assim, constituem o núcleo central da Contabilidade. O sistema de informação, todavia, deveria ser capaz de, com mínimo custo, suprir as dimensões físicas e de produtividade. Na evidenciação principal (demonstrações contábeis publicadas), todavia, as dimensões físicas e de produtividade consideram-se acessórias.

O *objetivo principal* da Contabilidade, portanto, é o de permitir, a cada grupo principal de usuários, a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras. Em ambas as avaliações, todavia, as demonstrações contábeis constituirão elemento necessário, mas não suficiente. Sob o ponto de vista do usuário externo, quanto mais a utilização das demonstrações contábeis se referir à exploração de tendências futuras, mais tenderá a diminuir o grau de

segurança das estimativas envolvidas. Quanto mais a análise se detiver na constatação do passado e do presente, mais crescerá e avolumará a importância da demonstração contábil.

Isto não quer dizer que as demonstrações contábeis não se adaptam às finalidades previsionais, mas apenas que avaliar tendências pode implicar dividir ou admitir configurações econômicas, sociais e institucionais novas, para o futuro, em que não se permite estimar com razoável acurácia os resultados das operações, pois a previsão das próprias operações é insegura. A Contabilidade pode, sim, ajudar a avaliação de tendências se:

a) as conjunturas do passado se repetirem, mesmo que numa perspectiva monetária diferente (inflação ou deflação, sem a alteração profunda do mercado); ou

b) o agente (usuário) conseguir transformar o modelo informativo contábil num modelo preditivo, o que somente será possível dentro do esquema mental de conhecimento e da sensibilidade do previsor. O modelo informativo-contábil e o modelo preditivo são duas peças componentes, não mutuamente exclusivas, do processo decisório.

Os objetivos da Contabilidade, pois, devem ser aderentes, de alguma forma explícita ou implícita, àquilo que o usuário considera como elementos importantes para seu processo decisório. Não tem sentido ou razão de ser a Contabilidade como uma disciplina "neutra", que se contenta em perseguir esterilmente uma "sua" verdade ou beleza. A verdade da Contabilidade reside em ser instrumento útil para a tomada de decisões pelo usuário, tendo em vista a entidade.

Para a consecução desse objetivo da Contabilidade, e dentro principalmente do contexto companhia aberta/usuário externo, dois pontos importantíssimos se destacam:

1º) As empresas precisam dar ênfase à *evidenciação* de todas as informações que permitam a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações desse seu patrimônio e, além disso, que possibilitem a realização de inferências perante o futuro.

As informações não passíveis de apresentação explícita nas demonstrações propriamente ditas devem, ao lado das que representam detalhamentos de valores sintetizados nessas mesmas demonstrações, estar contidas em notas explicativas ou em quadros complementares.

Essa evidenciação é vital para se alcançar os objetivos da Contabilidade, havendo hoje exigências no sentido de se detalharem mais ainda as informações (por segmento econômico, região geográfica, etc.). Também informações de natureza social passam cada vez mais a ser requisitadas e supridas.

2º) A Contabilidade possui um grande relacionamento com os aspectos jurídicos que cercam o patrimônio, mas, não raro, a forma jurídica pode deixar de retratar a essência econômica. Nessas situações, deve a Contabilidade guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, *seguindo*, se for necessário, para tanto, a *essência ao invés da forma*.

Por exemplo, a empresa efetua a cessão de créditos a terceiros, mas fica contratado que a cedente poderá vir a ressarcir a cessionária pelas perdas decorrentes de eventuais não-pagamentos por parte dos devedores. Ora, juridicamente, não há ainda dívida alguma na cedente, mas ela deverá atentar para a essência do fato e registrar a provisão para atender a tais possíveis desembolsos.

Ou, ainda, uma empresa vende um ativo, mas assume o compromisso de recomprá-lo por um valor já determinado em certa data. Essa formalidade deve ensejar a contabilização de uma operação de financiamento (essência) e não de compra e venda (forma).

Noutro exemplo, um contrato pode, juridicamente, estar dando a forma de arrendamento a uma transação, mas a análise da realidade evidencia tratar-se, na prática, de uma operação de compra e venda financiada. Assim, consciente do conflito essência/forma, a Contabilidade fica com a primeira.

Essas características de *evidenciação ou de divulgação* ("disclosure") e de *prevalência da essência sobre a forma* cada vez mais se firmam como próprias da Contabilidade, dados seus objetivos específicos.

Uma forma prática de verificar se a Contabilidade está alcançando seus objetivos, conforme enunciado, é pesquisar, periodicamente, qual o grau de utilização de demonstrações contábeis por parte de grupos de usuários para os quais, de antemão, se acredita que as demonstrações contábeis deveriam ser de grande utilidade. Por exemplo: analistas de investimentos, para aconselhamentos sobre compras ou não de ações de determinadas companhias. O fato de determinado grupo, todavia, estar utilizando-se, num menor grau de intensidade do que imagináramos, de informação contábil pode ter vários significados, a saber:

- a) deficiências estruturais do modelo informativo contábil para tal tipo de decisão;
- b) restrições ou limitações do próprio usuário;
- c) ambiente decisório em que a profissão contábil está laureada por baixo "status" de credibilidade, influenciando a não-utilização por parte de grupos sofisticados de usuários, mesmo que a informação objetiva tenha alguma ou bastante significância;
- d) falhas de comunicação e evidenciação decorrentes de problemas de linguagem inadequada por parte das demonstrações contábeis.

Antes de se discutir o modelo contábil em tais situações, portanto, é necessário avaliar muito bem a participação de cada fator nas limitações de utilização. Somente se grande parte da não-utilização for atribuída ao significado *a* é que poderemos inferir pela não-adequação do modelo. Por exemplo: fornecer demonstrações baseadas em regime de competência, quando o usuário está tentando prever fluxos futuros de caixa.

Os conceitos-chave tratados neste capítulo, portanto, são:

- contabilidade;
- sistema de informação;
- informação econômica e financeira;
- usuário da informação contábil;
- modelo informativo;
- modelo decisório;
- objetivos;
- evidenciação; e
- essência sobre a forma.

## 3.2 - Cenários Contábeis

A Contabilidade é uma ciência nitidamente social quanto às suas finalidades, mas, como metodologia de mensuração, abarca tanto o social quanto o quantitativo.

É social quanto às finalidades, pois, em última análise, através de suas avaliações do progresso de entidades, propicia um melhor conhecimento das configurações de rentabilidade e financeiras, e, indiretamente, auxilia os acionistas, os tomadores de decisões, os investidores a aumentar a riqueza da entidade e, como consequência, as suas, amenizando-lhes as necessidades.

É parcialmente social, como metodologia, em seus critérios valorativos, baseados em preços, valores e apropriações que envolvem grande dose de julgamento, subjetividade e incerteza, decorrentes do próprio ambiente econômico e social em que as entidades operam.

É em parte quantitativa, em sua forma de materialização na equação patrimonial básica, que não admite desgarramentos de sua lógica formal:

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

ou, expandindo:

$$\text{ATIVO} + \text{DESPESAS} + \text{PERDAS} - \text{RETIFICAÇÕES DE ATIVO} = \text{OBRIGAÇÕES} + \text{RECEITAS} + \text{GANHOS} + \text{CAPITAL} + \text{LUCROS} - \text{RETIFICAÇÕES DE OBRIGAÇÕES}.$$

Tais equações, por serem sempre satisfeitas, assumem o caráter de identidades contábeis. O mecanismo de débito e crédito nas contas (partidas dobradas) deságua, necessariamente, nas identidades supramencionadas.

### 3.2.1 - Cenários Contábeis Primitivos

A Contabilidade surgiu e desenvolveu-se num cenário social, institucional e econômico, que denominamos primitivo, caracterizado pelas seguintes paisagens:

- desenvolvimento embrionário das entidades comerciais e industriais, como hoje as conhecemos;
- duração usualmente limitada dos empreendimentos, apesar de alguns exemplos de empresas com longos anos de existência;
- o proprietário, como figura central da ação empresarial, em vez da entidade e da gerência;
- relativa estabilidade de preços em mercados perfeitamente delimitados;
- lentas mudanças na tecnologia, na qualidade e nas características operacionais dos produtos.

Não é de se estranhar, portanto, o retumbante sucesso da nova disciplina, se imaginarmos que, basicamente, sobretudo em sua parte formal quantitativa, nada ou quase nada mudou na Contabilidade desde o Século XV.

O primeiro choque da Contabilidade diante de um cenário diferenciado ocorreu por ocasião da *Revolução Industrial* e, evidentemente, a partir do Século XX verifica-se o maior desafio da disciplina em face dos novos cenários, que ainda estamos tentando enfrentar.

### 3.2.2 - Cenário Modificado

Cenário modificado é aquele hoje vivenciado no mundo, em que quase todas as paisagens descritas no *Cenário Primitivo* não mais subsistem. De fato, temos:

- grande desenvolvimento de entidade, em porte, influência geográfica e variedade;
- duração usualmente muito longa dos empreendimentos, apesar de alguns exemplos de empresas com poucos anos de existência;
- a entidade em si, como figura central da ação empresarial, em vez do proprietário;
- relativa instabilidade de preços em mercados tremendamente ampliados;
- rápidas e, às vezes, velocíssimas mudanças na tecnologia, na qualidade e nas características operacionais dos produtos.

### 3.2.3 - Cenário Brasileiro

Em nosso cenário são em grande parte existentes as mesmas paisagens vistas nos demais países ocidentais mais avançados, com exceção da relativa instabilidade de preços, que se torna *grande variação ascensional de preços relativos*, onde a procura por bens e serviços é maior do que a oferta ou em que a procura não é dimensionada por adequada capacidade de pagar, proliferando a extensão de crédito, nas mais variadas formas, colocando cada vez mais meios de pagamento em circulação para a mesma quantidade de bens e serviços, recrudescendo o movimento ascensional de preços.

É num cenário tecnologicamente avançado, com todas as paisagens já vistas e com a adicional, típica do cenário brasileiro, que a Contabilidade deve exercer sua missão, no Brasil, com os desafios e dificuldades que todos facilmente imaginamos.

Numa análise realista do desenvolvimento e das medidas para evoluir nossa disciplina, nunca podemos perder de vista o cenário econômico, tecnológico, institucional e social dentro do qual nos encontramos. Entretanto, é preciso divisar paisagens do cenário que expressam tendências de longo prazo. *O modelo contábil financeiro* (como distinto do gerencial) deve ser moldado em cenários com horizontes de longa duração, pelo menos de 20 a 30 anos.

É preciso, ainda discernir as condições peculiares do desenvolvimento do mercado de capitais no Brasil e, visto que o objetivo final de todos os mecanismos legais e institucionais em funcionamento é o de ativar esse mercado com as empresas nacionais, principalmente abertas, suprindo-se cada vez mais de recursos através de capital de risco e não de empréstimos, verificamos como é importante a inserção de conceitos contábeis e de evidenciação aperfeiçoados, de forma que o eventual investidor possa avaliar cada vez melhor as entidades, os riscos e as oportunidades que se oferecem.

Considera-se de fundamental importância para o desenvolvimento de uma sadia economia de mercado que as empresas participantes, principalmente as que queiram abrir seu capital, tenham possibilidades de dirigir parte de seus recursos para planos de expansão e modernização, através de aumento de capital por aportes de novos subscritores. De fato, pelo menos para as empresas nacionais, o suprimento de tais recursos por empréstimos, quase que exclusivamente, tem gerado problemas vários, entre eles:

- nem sempre conseguem uma boa alavancagem entre recursos próprios e de terceiros;
- por uma série de fatores estruturais e conjunturais, o custo do dinheiro emprestado, no Brasil, nos últimos anos, tem sido, em geral, maior do que a taxa de retorno proporcionada pelo emprego do ativo adquirido por tais recursos, provocando progressiva deterioração da situação de rentabilidade e financeira;
- basicamente, uma desproporcionada infusão de capitais por empréstimo, sobre recursos de patrimônio líquido, mesmo que a uma alavancagem favorável, traduz uma situação de insegurança, inibidora, às vezes, dos planos de expansão, pois os encargos derivantes do endividamento têm efeitos a curto prazo, ao passo que o aumento do capital, embora também tenha um alto custo, dá à administração mais flexibilidade.

Evidentemente, os investidores, mesmo que as empresas se disponham a abrir cada vez mais seu capital, somente irão investir nessas companhias se elas prometerem, em sentido de avaliação, retornos compensadores sobre outras aplicações.

Para se ter essa avaliação consciente é fundamental a presença da informação contábil precisa, ágil e baseada em princípios sadios.

Claramente, por isso, o modelo contábil e de evidenciação exerce um papel importante no fortalecimento de nosso mercado de ações. Demonstrações contábeis levantadas segundo os melhores postulados da relevância e evidenciação, com o máximo possível de objetividade e consistência, bem como clareza, somente podem contribuir positivamente para irmos ao encontro do que mais nos interessa: o fortalecimento e a expansão das empresas nacionais.

O desenvolvimento deste trabalho parte desse princípio e nele apóia-se fortemente. Na verdade, a própria razão de ser da Contabilidade, em nível de usuário externo, conforme a ênfase preconcebida deste estudo, consiste em funcionar como elemento "catalisador" do mercado de ações.

Teremos sempre em mente tais premissas nos capítulos que se seguirão.

Os conceitos e frases-chave deste capítulo são:

- cenário;

- paisagem;
- mercado de ações;
- capital aberto;
- alavancagem; e
- investidores.

### 3.3 - Princípios (Conceitos) Fundamentais de Contabilidade

Este trabalho trata da *Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade*. Estrutura significa a composição, o arcabouço, a intimidade do edifício contábil. Quando, no corpo humano, falamos em estrutura, queremos referir-nos aos componentes fundamentais da constituição óssea, dos órgãos vitais, bem como às medidas gerais, peso, altura, etc. Se uma pessoa tem um nariz ligeiramente aquilino, não é problema de estrutura, mas talvez um problema de traços acessório. Da mesma forma, em Contabilidade, estrutura é o fundamental. Ainda assim, é lícito perguntar-se se, dentro do fundamental, existem hierarquizações. No corpo humano, sem dúvida, ter os órgãos vitais funcionando bem, como os rins trabalhando sem problemas de filtração, é mais prioritário do que ter uma poderosa estrutura óssea. Assim, em Contabilidade, é importante procurar discutir a necessidade de priorizar Conceitos.

Os vários autores e pesquisas realizadas sobre o assunto têm assumido posições diversas. Sprouse e Moonitz de certa forma hierarquizam os vários conceitos; Mattessich denomina todos os Conceitos Fundamentais; o Conselho Federal de Contabilidade classifica-os em Princípios Fundamentais de Contabilidade, todos da mesma hierarquia; Anthony admite uma diferenciação entre Princípios e Convenções.

Claramente, a nosso ver, a necessidade de hierarquização existe mais para entender bem a evolução e o entrelaçamento dos vários conceitos do que pelo fato de serem mais ou menos importantes na prática. Sabemos que o corpo de conceitos, independentemente de sua hierarquização, deve ser sempre integral e articuladamente observado, sob pena de todo o edifício contábil ruir. Uma falha de consistência de período para período é quase tão grave como o não exato cumprimento da realização da receita. Mas, sob o ponto de vista filosófico e, principalmente, para caracterizar bem que certos Conceitos, pela sua amplitude e abrangência social, possuem a característica de condicionar outros conceitos, ou que estes derivam daqueles, faz-se mister uma hierarquização.

Além do mais, certos Conceitos são constatações sobre o ambiente (cenário) em que a Contabilidade atua e constituem a razão de ser de vários outros conceitos que se seguem.

Outros, na verdade, complementam, explicam, delimitam e restringem a aplicação dos demais, daí serem de uma hierarquia menor.

Para nossas finalidades, classificamos os Princípios (Conceitos) Fundamentais de Contabilidade em três categorias básicas, a saber:

- POSTULADOS AMBIENTAIS DA CONTABILIDADE.
- PRINCÍPIOS CONTÁBEIS PROPRIAMENTE DITOS.
- RESTRIÇÕES AOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS.
- FUNDAMENTAIS - CONVENÇÕES.

Numa enunciação axiomática da Teoria da Contabilidade, os POSTULADOS AMBIENTAIS seriam os próprios Postulados ou Axiomas; os PRINCÍPIOS seriam os Teoremas; e as CONVENÇÕES (RESTRIÇÕES) seriam os Corolários.

Na verdade, sob nossa ótica, os POSTULADOS AMBIENTAIS enunciam, solenemente, condições sociais, econômicas e institucionais dentro das quais a Contabilidade atua; escapam ao restrito domínio da Contabilidade, para inserir-se no mais amplo feudo da Sociologia Comercial e do Direito, bem como da Economia e outras ciências. Predispõem a Contabilidade, no que se segue, a assumir esta ou aquela postura, embora o condicionamento não seja tão restrito quanto se possa imaginar.

Os PRINCÍPIOS propriamente ditos representam a resposta da disciplina contábil aos POSTULADOS, uma verdadeira postura filosófica e também prática diante do que antes apenas contemplávamos e admitíamos (OS POSTULADOS). Os PRINCÍPIOS constituem, de fato, o núcleo central da estrutura contábil. Delimitam como a profissão irá, em largos traços, posicionar-se diante da realidade social, econômica e institucional admitida pelos Postulados.

Já as CONVENÇÕES ou RESTRIÇÕES, como a própria denominação indica, representam, dentro do direcionamento geral dos Princípios, certos condicionamentos de aplicação, numa ou noutra situação prática.

Os Princípios representam a larga estrada a seguir rumo a uma cidade. As Convenções (Restrições) seriam como sinais ou placas indicando, com mais especificidade, o caminho a seguir, os desvios, as entradas, saídas, etc.

Assim enunciados, os conceitos de Contabilidade passam, como veremos, a ter mais coerência, são principalmente de mais fácil entendimento, e o prático e o estudioso conseguem palmilhar com mais clareza o caminho rumo à verdade contábil. Mas, repetimos, na prática, todos os conceitos devem ser satisfatoriamente empregados ao mesmo tempo e de forma integrada. Um prato muito bem preparado quanto aos seus elementos

principais (Postulados e Princípios) ainda assim poderá ser um fracasso se não tratarmos, adequadamente, de seu condimento (Restrições).

Os conceitos-chave deste capítulo são:

- hierarquização;
- estrutura;
- postulados ambientais;
- princípios;
- restrições (Convenções).

## 3.4 - Postulados Ambientais da Contabilidade

### 3.4.1 - O Postulado da Entidade Contábil

*Enunciado: "A Contabilidade é mantida para as Entidades; os sócios ou quotistas destas não se confundem, para efeito contábil, com aquelas..."*

Entidades são conjuntos de pessoas, recursos e organizações capazes de exercer atividade econômica, como meio ou como fim.

Quando afirmamos que os sócios ou quotistas para cuja entidade estamos mantendo registros contábeis não se confundem (seus interesses e contabilizações) com a Entidade estamos formalizando a grande abstração contábil.

De fato, a Contabilidade realiza um grande esforço para manter registros separados para cada *entidade*. Digamos que entidade/foco seja a *Empresa ABC Ltda.*, com os sócios A, B e C. Quando, como contadores, estamos mantendo a contabilidade para a entidade Empresa ABC Ltda., estamos acompanhando a evolução do patrimônio líquido da Entidade e não dos sócios. Entretanto, o mesmo contador poderia manter a contabilidade para o sócio A (pessoa física), para o sócio B (outra entidade) e para o quotista C (outra pessoa física). O mesmo contador poderia cuidar de quatro entidades distintas, embora com grandes relacionamentos de interesses.

Nem sempre é tão fácil imaginar e realizar a separação contábil. R. Anthony apresenta o conhecido exemplo de uma entidade representada por um pequeno comércio, uma loja cujos sócios são marido e mulher, e cujas atividades comerciais se desenvolvem na loja, ao nível da rua, ao passo que o casal exerce suas atividades familiares na sobreloja. Contas de telefone, água e luz vêm para o sobrado como um todo. Entretanto, a Contabilidade deveria fazer um esforço de alocação das despesas a serem apropriadas para a *entidade comercial* e para a *entidade familiar*.

Tradicionalmente, os teóricos da Contabilidade dão, para o Postulado da Entidade, a conotação analisada anteriormente. Entretanto, tal significado, conquanto importante e consubstanciado, na Contabilidade, antiga regra jurídica, não explica toda a dimensão do termo *Entidade* para a Contabilidade.

Pensamos que o Postulado da Entidade tem as seguintes dimensões:

- a) jurídica;
- b) econômica;
- c) organizacional; e
- d) social.

A Entidade, em sua dimensão jurídica, é perfeitamente distinta dos sócios, o que acabamos de analisar.

A Entidade, em sua dimensão econômica, caracteriza-se como massa patrimonial, cujo evoluir, quantitativo e qualitativo, a Contabilidade precisa acompanhar.

A Entidade, em sua dimensão organizacional, pode ser encarada como um grupo de pessoas ou pessoa exercendo controle sobre receitas e despesas, sobre investimentos e distribuições.

A Entidade, em seu sentido social, pode ser examinada em suas transfigurações sociais, no sentido de que a entidade pode ser avaliada não só pela utilidade que a si acresce, mas também pelo que contribui no campo do social, em termos de benefícios sociais.

A Contabilidade, todavia, engloba todos os aspectos e dimensões numa abordagem só: a visão contábil. Para a Contabilidade nenhuma das quatro dimensões é suficiente para caracterizar, contabilmente, uma entidade. De fato, quando separamos, cuidadosamente, o que é dos sócios do que é da entidade, estamos contemplando o tipo "a"; quando, denotadamente, comparamos a situação patrimonial de uma mesma entidade, como um todo, ao longo de vários períodos, estamos conotando a dimensão "b"; entretanto, quando nos preocupamos em abrir centros de custo, de lucro ou de investimento, vislumbramos a dimensão "c"; e, finalmente, ao tecer comentários em notas explicativas sobre programas de fundos de pensão e complementação de aposentadoria, talvez, sem o saber, estejamos também envolvidos com a dimensão social, ou seja, a "d".

Entretanto, nem mesmo tais explicações são suficientes para idealizar a transcendência da Entidade para a Contabilidade.

Ao mantermos registros tão cuidadosos e separados para cada entidade, subentidade ou macroentidade, estamos caracterizando uma faceta importante da Contabilidade, que é a de nunca acreditar que a simples soma das partes seja igual ao valor do todo.

Nisto, a Contabilidade é, ao mesmo tempo, cônica de suas limitações de não querer ser a única disciplina a avaliar o "verdadeiro" valor da empresa (embora seja o principal instrumento de informação para tal), e tremendamente sãbia em cancelar as transações interentidades, ligadas por traços de controle econômico e administrativo, para chegar ao todo ou *Consolidado*.

O Consolidado representa uma *entidade à parte*, totalmente caracterizada, e deve ser encarado separadamente das partes. Pode abranger essa entidade maior o conjunto controlador/ controladas ou mesmo entidades sem ligações societárias entre si, mas desde que subordinadas a um controlador comum.

Todas as entidades merecem a atenção da Contabilidade, a saber:

- empresas;
- órgãos governamentais;
- os governos federal, estadual e municipal;
- autarquias;
- sociedades de economia mista e companhias estatais;
- sociedades de finalidades não lucrativas;
- patrimônios familiares ou individuais;
- fundos de investimento;
- entidades financeiras bancárias e não bancárias;
- entidades cooperativas, etc.

Entretanto, da mesma forma que, para certas finalidades informativas de usuários especiais, são válidas as consolidações de entidades, representando a resultante outra entidade, também são vislumbradas, dentro de uma entidade maior, digamos uma grande empresa multidivisional, atomizações da visão da entidade em microentidades, segmentos de interesse e de controle, que merecem, a juízo da administração, reporte separado de receitas e despesas, de investimentos e retornos, de metas e realizações.

Aqui também vale a máxima: a soma das partes (divisões) não é, necessariamente, igual ao todo (empresa-entidade/macro, no caso). É principalmente por isso que cada entidade contábil é digna da atenção toda especial da Contabilidade, pois sua individualidade é marcante e suas realizações são peculiares em termos de contribuição para adicionar valor e utilidade aos recursos que manipula.

Para entender a Contabilidade e como ela atua é preciso entender o pano de fundo de sua atuação, isto é, as Entidades, de toda natureza e fins.

Por outro lado, para captar a essência operacional das entidades, é preciso, além do estudo cuidadoso de seu processo interno de produção, o entendimento do ambiente dentro do qual as entidades atuam. Fatores externos à entidade podem ser tão ou mais importantes para o sucesso ou insucesso final do que mecanismos internos.

Podemos, assim, caracterizar melhor o *Cenário* ou *Cenários* dentro dos quais as Entidades operam. Na verdade, agora podemos afirmar que, quem, destramente ou não, procura nadar dentro do rio, às vezes, tempestuoso, que é o *cenário*, são as *entidades* e não, propriamente, a Contabilidade. Todavia, esta vive para aquelas, eis que não podemos desligar a visão contábil e a construção de uma técnica toda peculiar das vicissitudes e dificuldades de cada cenário.

Particularmente, as companhias abertas representam um tipo de entidade que merece um tratamento especial por parte da Contabilidade. Abertura significa responsabilidade e oportunidade. Oportunidade de garantir um crescimento sustentado e firme com o auxílio do aporte de capital de risco, muito mais maleável do que o de empréstimo; responsabilidade operacional, por outro lado, e de evidenciação plena, pois os investidores atuais ou potenciais precisam ter as melhores condições possíveis para avaliar a tendência do empreendimento.

A entidade contábil consubstanciada, portanto, por uma sociedade aberta representa a sublimação máxima e o maior desafio para a Contabilidade.

Conceitos-chave deste item:

- entidade contábil;
- abstração contábil;
- dimensão jurídica;
- dimensão econômica;
- dimensão organizacional;
- dimensão social;
- consolidado;
- macroentidade;

- microentidade;
- a soma das partes não é necessariamente igual ao todo.

### 3.4.2 - O Postulado da Continuidade Das Entidades

*Enunciado: "Para a Contabilidade, a Entidade é um organismo vivo que irá viver (operar) por um longo período de tempo (indeterminado) até que surjam fortes evidências em contrário.."*

A Contabilidade, entre a vida e a morte, escolhe sempre a primeira. De fato, esta é uma constatação do histórico dos negócios; não existe, "a priori", nenhum motivo para julgar que um organismo vivo venha a ter morte súbita ou dentro de curto prazo. Ainda mais, as entidades são organismos que renovam suas células vitais através do processo de reinvestimento.

O postulado da Continuidade tem outro sentido mais profundo que é o de encarar a entidade como algo capaz de produzir riqueza, e gerar valor continuamente, sem interrupções. Na verdade, o exercício financeiro anual ou semestral é uma ficção determinada pela necessidade de se tomar o pulso do empreendimento de tempos em tempos. Mas as operações produtivas da entidade têm uma continuidade fluidificante: do processo de financiamento ao de estocagem de fatores de produção, passando pelo uso desse novo processo produtivo, até a venda que irá financiar novo ciclo e assim por diante.

A entidade, para a Contabilidade, não é uma "aventura", como as antigas expedições em busca de especiarias. Armava-se o navio, chegava-se, com muita sorte, ao destino, comprava-se as especiarias e voltava-se a Portugal ou Espanha, vendendo-se o carregamento. Estava encerrada a aventura ou ciclo. Cada navio era, ao mesmo tempo, um centro de custo e de lucro, bem como de investimento. Seria difícil imaginar a apuração de resultados, digamos, mensais para tal tipo de empreendimento. O tempo não tinha maior sentido, em si, a não ser quando o ciclo se completasse.

É bem diferenciada a visão que a Contabilidade tem da Entidade em continuidade... ("going concern" dos norte-americanos). Os autores norte-americanos falam, literalmente, em "algo em andamento (movimento)" para se referirem à Contabilidade (mas esse postulado também está sempre presente nos autores europeus).

Não que a Contabilidade recuse a noção de que possa ocorrer a descontinuidade. Mas o faz apenas quando há fortes e decisivas evidências de que a descontinuidade possa ocorrer.

Nesse último caso, os *Conceitos* ou *Princípios Contábeis Fundamentais* não se aplicam àquela Entidade como se faz com as outras "em marcha". Entretanto, para que isto ocorra (reconhecimento do estado de descontinuidade imediata ou iminente), é preciso fazer uma avaliação extremamente rigorosa e minuciosa da situação da entidade e de seus prospectos financeiros e econômicos imediatos. Os auditores independentes, principalmente, tomam grandes cuidados antes de reconhecerem o perigo da descontinuidade, mas, se tiverem evidência dela, não podem fugir à responsabilidade de sua evidenciação no seu relatório. Antes que tal reconhecimento ocorra, todavia, a entidade é considerada em continuidade, e todos os princípios contábeis se aplicam integralmente da forma como serão definidos mais adiante.

Uma consequência imediata do Postulado da Continuidade é considerar-se que os ativos da entidade (menos os produtos) não são mantidos para serem vendidos no estado em que se encontram, mas para devidamente manipulados pela Entidade, gerarem receitas em excesso às despesas (ativos consumidos ou dados em troca no esforço de produzir receita), redundando, assim, num resultado positivo (para as empresas) ou, de alguma forma, gerando serviços ou benefícios para a coletividade (para as entidades de outras naturezas, de finalidades não lucrativas).

Dessa forma, a entidade não existe para, oportunamente, adquirir ativos quando o preço é baixo visando revendê-los, no estado em que se encontram, quando o valor de mercado é maior ou quando o fluxo de caixa da entidade assim o necessite.

Uma entidade assim vocacionada teria todo o interesse em avaliar os ativos a valores de mercado, de realização (ou de venda). Já uma entidade do tipo que estamos tratando, em plena continuidade, tem interesse em sacrificar alguns ativos (fatores de produção) em troca de uma receita que supere o valor dos ativos sacrificados. Existe todo o interesse em se contabilizar, assim, os ativos que irão ser sacrificados por quanto *custaram* à entidade. Através do confronto entre:

receitas (valor de venda - de saída)

**vs.**

despesas (ativos sacrificados - por quanto "custaram"- valor de entrada), obtemos o resultado, que esperamos sempre positivo.

Assim, os ativos, enquanto estocados (no estado original ou nos estoques de produtos acabados ou semi-acabados), devem, via de regra, ser avaliados por algum tipo de custo. Alguns autores e legislações admitem exceções para os produtos em estado de venda. Consideramos, entretanto, que, mesmo nesse ativo, deva prevalecer um valor de entrada, de custo, com algumas exceções que veremos oportunamente.

A avaliação usual dos ativos por algum tipo de valor de entrada, ou de custo, é, cremos, consequência do Postulado da Continuidade. Se a descontinuidade é a exceção, caso em que avaliaríamos por algum tipo de valor de realização - de saída -, na regra devemos avaliar por valores de entrada.

Alguns autores se insurgem, sempre, contra a não-utilização de valores de realização. À primeira vista, parece mais avançada ou mais moderna tal abordagem. Entretanto, os que assim professam não entenderam a



verdadeira natureza íntima da Contabilidade que consiste, basicamente, no confronto entre sacrifícios (mensurados por custos) e realizações (mensuradas por valores de venda).

Entretanto, o valor de venda somente se materializa quando conseguimos obter do mercado a validação de nosso esforço de produção. O valor de mercado - de venda - é uma conquista da entidade, não é um mero apêndice de avaliação. Assim, os que insistem na avaliação, sempre a valores de venda, na verdade "vulgarizam" algo que é transcendental na Contabilidade, ou seja, o ponto de confronto entre o mercado e a entidade. A entidade, casta e operosamente, foi mantendo, sacrificando e estocando seus fatores a preços de custo; esses produtos ou serviços, sendo capazes de satisfazer às necessidades do mercado, são a este transferidos através de uma entrada de receita. Só neste ponto é que se realiza o casamento entre valores de entrada - que agora saem - e valores de saída, que finalmente entram.

O Postulado da Continuidade das Entidades é, portanto, um dos axiomas ambientais básicos aceitos pela Contabilidade que apresenta influência direta nos Princípios Fundamentais.

A Entidade em Continuidade é a premissa básica da Contabilidade.

Conceitos-chave deste item:

- vida e morte;
- ventura;
- valores de saída;
- valores de entrada;
- sacrifícios;
- realizações.

### 3.5 - Os Princípios Propriamente Ditos

Se os postulados ambientais retratam condicionamentos dentro dos quais a Contabilidade precisa atuar, os Princípios dão as grandes linhas filosóficas de resposta contábil aos desafios do sistema de informação contábil, operando num cenário complexo, ao nível dos Postulados.

Os princípios são o núcleo central da doutrina contábil.

#### 3.5.1 - O Princípio do Custo Como Base de Valor

*Enunciado: "... O Custo de aquisição de um ativo ou dos insumos necessários para fabricá-lo e colocá-lo em condições de gerar benefícios para a Entidade representa a base de valor para a Contabilidade, expresso em termos de moeda de poder aquisitivo constante..."*

O mais antigo e discutido princípio de Contabilidade é considerado por grande parte dos estudiosos de Teoria da Contabilidade como consequência direta do Postulado da Continuidade, como vimos.

Até há alguns anos foi tomado numa acepção muito conservadora de *Custo Original Como Base de Valor*, isto é, não somente os ativos deviam ser inscritos pela Contabilidade pelo que custaram para serem adquiridos ou fabricados (\*), como também somente seria *ativo* algo que *custou* efetivamente à entidade para incorporar. Doações não eram consideradas ativos, embora capazes de gerar, da mesma forma que os demais ativos adquiridos, benefícios futuros.

(\*) Para os bens ou serviços produzidos pela entidade incluem-se como custos aqueles abrangidos pelo custeio por absorção, ou seja, os ligados à atividade de produção, mesmo que alocáveis aos produtos ou serviços apenas de forma indireta.

Posteriormente, o princípio assumiu conotações menos restritivas, aceitando-se as doações como ativos, porém inserindo-as pelo preço que custaram, originariamente, para quem doou.

Mais recentemente ainda se admite, como base de valor para doações de ativos, quanto pagaríamos por um bem em estado semelhante de conservação, no mercado de novos ou usados, se existir.

Na verdade, transcendendo, ainda, o tipo de custo a ser registrado e atualizado, o princípio tinha uma raiz filosófica profunda de que somente é ativo aquilo que custou alguma coisa para a entidade, mormente se resultante de transações de compra de bens ou de insumos para fabricação de bens. Dessa forma, compreende-se o porquê de a Contabilidade somente admitir registro do "Goodwill" adquirido e não do "criado".

Embora hoje em dia o entendimento do Princípio se tenha ampliado bastante, ainda permanece o fato de que é um valor de entrada que deve prevalecer, como base de registro para a Contabilidade, na continuidade.

Mas como graduar ou escolher entre os vários valores de entrada? Talvez o sentido e aplicação primários de custo original (ou histórico) como base de valor devesse, tendo em vista o cenário brasileiro, ser alterado para: Custo Original (histórico) como Base de Registro Inicial e não mais como Base de Valor.

Se o custo histórico, na data de uma transação, se aproxima bastante do valor atual dos benefícios futuros a serem obtidos pela entidade com o uso do ativo adquirido, o mesmo não se pode dizer com o decurso do tempo, pelos seguintes fatores:

- a) desgaste físico e natural do ativo;
- b) flutuações do poder aquisitivo da moeda;

- c) flutuações específicas do preço do ativo;
- d) mudanças tecnológicas; e
- e) obsolescência.

Usualmente, há uma perda de valor real, no sentido da diminuição da potencialidade de benefícios para a entidade. Isto não quer dizer, todavia, que esta perda real seja acompanhada por *quedas do preço ou do valor nominal* do ativo, mormente em regimes inflacionários.

As hipóteses de avaliação, somente para nos atermos aos valores de entrada, são várias e deveremos ter o discernimento de escolher aquela que conseguir maximizar a função contábil composta pelas três famosas variáveis: relevância, praticabilidade e objetividade. Maximizar apenas uma das variáveis não vai resultar no maior valor para a função, como um todo. Já se escreveu que a Contabilidade é um árduo exercício na tarefa de chegar-se a um equilíbrio entre as três variáveis supracitadas.

A escolha também precisa levar em conta o conjunto dos Postulados, Princípios e Convenções.

Pressupor que o custo de aquisição pode ser considerado uma razoável aproximação do valor econômico de um ativo para a entidade que o adquire, e somente na hora da aquisição, significa que o comprador supõe que o valor descontado dos fluxos de caixa a serem gerados pelo uso do ativo, isolada ou juntamente com outros ativos, organização e trabalho, seja superior ou pelo menos igual ao valor gasto para obtê-lo. Nem sempre é possível delinear a contribuição individualizada de cada ativo, mas presume-se que ninguém vá adquirir um ativo por um preço superior ao valor esperado dos benefícios futuros a serem gerados pelo mesmo.

O valor de troca (de transação) pode, assim, ser considerado uma razoável aproximação do valor econômico de um ativo na ocasião da transação. Com o decurso do tempo, todavia, devido à ação de um ou vários dos fatores acima delineados, esse valor de registro original perde grande parte de sua validade, como estimador do valor econômico e como elemento de inferência para o usuário dos relatórios contábeis.

Mormente no Cenário Brasileiro, palco de oscilações continuadas nos níveis de preços dos bens e serviços, por fatores estruturais e mesmo conjunturais, a manutenção, por longo período de tempo, do registro inicial subtrai significativo poder informativo e preditivo das demonstrações contábeis.

O Princípio, portanto, não pode ficar entendido em sua interpretação original, restrita, de valor inicial, mas (com a utilização conjunta do Princípio do Denominador Comum Monetário) "atualizado" seu entendimento, corrigindo-se custos incorridos no passado em termos de poder aquisitivo de certa data-base, presumivelmente próxima do momento decisório, a fim de que todos os dados estejam expressos ao mesmo poder aquisitivo da moeda. Daí nosso enunciado. No Brasil, portanto, já pode ser tranquilamente admitida uma mudança da denominação, que poderia ser "O Princípio do Custo Histórico Corrigido Como Base de Valor".

A atual legislação societária reconhece esse princípio. Sua menção explícita à correção apenas de determinados elementos se deve basicamente à baixa taxa de inflação da época. Todavia, é fácil notar que o objetivo era exatamente o da aplicação do princípio na sua plenitude quando afirma: "Nas demonstrações financeiras deverão ser considerados os efeitos da modificação do poder de compra da moeda nacional *sobre o valor dos elementos do patrimônio e os resultados do exercício*". (art. 185, caput) (grifo nosso).

Logicamente, pode-se admitir a não-correção em casos de valores irrelevantes por razões de materialidade, dadas por baixa taxa de inflação, altas rotações ou valores pequenos dos elementos do ativo.

Entretanto, o custo histórico corrigido por algum tipo de índice geral de preços não é o único tipo de valor de entrada modificado do custo histórico. Poderíamos ter, pelo menos, mais dois principais: Custo Corrente e Custo Corrente Corrigido. Para os que diferenciam custo corrente de custo de reposição, ainda poderíamos ter as variantes: Custo de Reposição e Custo de Reposição Corrigido. Ainda mais, poderíamos ter vários tipos de Reposição: corrente (na data), futura... Todas estas variantes de avaliação têm sido amplamente discutidas em trabalhos acadêmicos e merecem, mesmo, aplicação, principalmente para finalidades gerenciais. Numa próxima etapa de desenvolvimento da disciplina no Brasil, alguns itens do balanço e da demonstração de resultados talvez pudessem ser evidenciados (em notas explicativas) pelos seus valores de Reposição. Entretanto, para uso por parte das Entidades, em seus relatórios financeiros para finalidades externas, julgamos que o custo histórico corrigido pelas variações do poder aquisitivo médio da moeda apresenta as seguintes vantagens:

a) é sem dúvida, mais objetivo, no sentido de que se trata de aplicar aos valores rigorosamente registrados pela Contabilidade apenas um "fator de atualização" em termos de poder aquisitivo. Na verdade, não estamos corrigindo o valor dos bens, mas apenas corrigindo o que, teoricamente, não deveria ter variado, que é o poder aquisitivo da moeda. Daí a correção dever basear-se na modificação da capacidade geral de compra da moeda e não na variação específica do preço de determinado bem;

b) devido às circunstâncias supramencionadas, é mais fácil imaginar mecanismos de correção detalhados para utilização de todas as entidades, facilitando as comparações por parte dos investidores;

c) sob o ponto de vista rigorosamente conceitual, nem sempre o custo corrente de reposição na data (para ficarmos numa das variantes dos custos correntes) é superior ao conceito de custo histórico corrigido, mesmo para finalidades gerenciais. Tentar calcular o custo de reposição de uma máquina que, digamos, por motivo de mudança no processo técnico de produção, não mais será reposta, no futuro, quando de sua retirada, não tem muito sentido teórico e pode até confundir o leitor.

A compra financiada também não tem muito que ver com a reposição, principalmente quando se refere a bem destinado à venda, cujo recebimento se dá antes do pagamento ao financiador;

d) a mensagem dada pelo custo histórico corrigido é clara e, embora limitada, apresenta a vantagem da relativa simplicidade e da melhor margem de objetividade. Não pretende avaliar ativos e passivos a valores de mercado, mas meramente restaurar os valores originariamente incorridos em termos de um denominador comum monetário;

e) por outro lado, seria bastante mais complexo, até dentro de um mesmo setor industrial, tentar imaginar formas padronizadas de se avaliarem balanços a custos de reposição, em vez de apenas pela correção monetária (embora para esta não sejam irrelevantes as dificuldades). Cada empresa tenderia a utilizar padrões próprios, de difícil uniformização, considerando as dificuldades envolvidas na pesquisa de valores de mercado.

O princípio do custo histórico corrigido já é aceito, há algum tempo, no Brasil, dadas as várias legislações sobre correção monetária.

O que se coloca, agora, é a necessidade da disciplina e da profissão darem mais um passo à frente, incorporando em suas práticas usuais a correção integral das demonstrações contábeis pelas variações do poder aquisitivo da moeda.

Os analistas necessitam de todos os grupos do Balanço Patrimonial e das demais demonstrações principais expressos ao mesmo poder aquisitivo, para que suas análises sejam facilitadas.

A forma atualmente utilizada para correção do resultado, embora meritória, deixa muito a desejar e dificulta sobremaneira a correta avaliação de tendências. É preciso ter-se como meta a correção integral das demonstrações contábeis.

O fato de aceitarmos, como base de valor, o custo histórico corrigido não significa que não possamos admitir algumas exceções, em casos especiais. Todavia, a avaliação do ativo não pode traduzir-se na excessiva mistura de critérios hoje utilizados. *O custo histórico corrigido é a base de valor*, e nós a utilizaríamos inclusive para a avaliação de produtos em estoque, destinados à venda. Se, por decorrência de ramos de negócios especiais algum outro critério de avaliação tiver que ser utilizado, é importante que fique bem claro, entre parênteses, ou em nota explicativa, qual critério de avaliação foi utilizado, e por quê. Exceções ao critério geral poderiam ser constituídas pelas carteiras de títulos de algumas entidades, mantidas para proporcionar rendimento ou como respaldo para aplicações, as quais poderiam ser avaliadas pelo valor de mercado (pelo qual poderiam ser resgatadas) nas datas dos balanços. Em raras circunstâncias, como no caso de entidades que manipulam com ramos de atividades cujo produto principal está sujeito ao que se convencionou denominar "crescimento vegetativo ou natural", tais como produtores de vinho, entidades agropecuárias e poucas outras, poderia ser admitida a avaliação a valor de mercado de seus estoques de produtos, mesmo antes de a venda ter ocorrido. Entretanto, teremos de estudar outros princípios e restrições, antes de delinear um quadro geral de critérios de avaliação e das circunstâncias e cuidados que deveremos utilizar, principalmente nas exceções.

A excessiva liberalidade de critérios de avaliação tem-se infelizmente, constituído em fonte de não poucas manipulações, dificultando sobremaneira aquilo que mais interessa ao usuário, principalmente externo, da informação contábil, precipuamente às entidades de capital aberto, a saber: admitindo-se um critério tecnicamente razoável, talvez até não o melhor em todas as situações, poder realizar comparações, pelo menos ao nível do mesmo ramo de atividade. A multiplicidade de critérios comerciais, legais e fiscais tem convulsionado os vários setores, gerando dificuldades acentuadas para os analistas.

Assim, *o custo histórico corrigido é a base de valor* para relatórios financeiros e contábeis de divulgação para o mercado. Deve-se ressaltar, todavia, que na impossibilidade de recuperação de parte ou do todo desse custo, a devida baixa por provisionamento deverá ser procedida. Nenhum ativo pode ficar registrado por valor superior ao de sua recuperação por alienação ou utilização.

### 3.5.2 - O Princípio do Denominador Comum Monetário

*Enunciado: "As demonstrações contábeis, sem prejuízo dos registros detalhados de natureza qualitativa e física, serão expressas em termos de moeda nacional do poder aquisitivo da data do último Balanço Patrimonial..."*

Esse princípio expressa a dimensão essencialmente financeira (a palavra utilizada - agora - no sentido de avaliação monetária) da Contabilidade, na necessidade que esta disciplina sente de homogeneizar, para o usuário das demonstrações contábeis, ativos e obrigações de naturezas tão diferenciadas entre si, pelo denominador comum monetário, que é sua avaliação em moeda corrente do País.

É a qualidade agregativa da Contabilidade que, sem deixar de dar as devidas considerações às qualidades essenciais específicas de ativos e passivos como geradores de fluxos futuros de caixa, ainda consegue adicionar e homogeneizar tais elementos diferenciados através da avaliação monetária.

Notamos que em suas origens, esse princípio era simplesmente entendido quanto à dimensão financeira da Contabilidade, nada explicitando, talvez pelas condições de estabilidade financeira dos cenários onde se desenvolveu, com relação à uniformidade do *padrão* de mensuração, que é a moeda de cada país. Um padrão, para ser considerado como tal, não pode sofrer variações em sua essência. Dessa forma, a moeda corrente, no Brasil, não pode ser considerada um padrão de mensuração afiançável, a não ser no exato momento de cada transação. Para que o usuário da informação contábil possa auferir todas as nuances e fragrâncias das demonstrações contábeis, inclusive com relação a aspectos de valor de mercado, é necessário voltar a ter um padrão constante de mensuração monetária. Escolhe-se, assim, uma data-base para expressar todas as contas das demonstrações contábeis publicadas, a saber, a data do Balanço Patrimonial.

Em moeda da mesma data deveriam estar expressas as demonstrações do exercício anterior. Por outro lado, para efeito de maior facilidade na avaliação de tendências, deveria ser exigida a publicação das demonstrações contábeis de vários dos últimos exercícios e não apenas de dois, como determina a legislação comercial.

Para efeito de interpretação, a homogeneização das demonstrações contábeis de publicação, não apenas avaliadas em moeda nacional, mas de poder aquisitivo da data do Balanço Patrimonial, não implica que relações de débito e crédito, assim corrigidas contabilmente, obriguem as partes a resgatá-las em valores corrigidos, a não ser que haja alguma cláusula expressa de correção dos relacionamentos de débito e crédito. Por isso deverá ser dado destaque especial às contas que expressam valores monetários na data do Balanço Patrimonial final, tais como: contas a receber e a pagar, além de disponibilidades e títulos equivalentes e disponibilidades. Tais contas, mesmo derivantes de financiamentos e empréstimos em moeda estrangeira, deverão estar claramente expressas em moeda da data do Balanço final.

Outro ponto que deriva desse princípio - o fato de algumas transações serem realizadas com base em valores prefixados e com a liquidação primária a certo prazo da data da operação - tem feito crescer a tendência de se trabalhar contabilmente com o conceito de valor presente. O valor do dinheiro no tempo tem levado a uma mudança da atitude nesses casos em que o prazo ou os juros e os efeitos inflacionários embutidos (mesmo que apenas implicitamente) no preço prefixado são significativos.

Assim, numa inflação mensal de 10%, e juros reais anuais de 15%, uma compra de ativo imobilizado para pagamento em 20 prestações fixas predeterminadas de Cr\$ 100.000.000 não seria contabilizada com a ativação dos Cr\$ 2.000.000.000 e respectivo registro do passivo.

Far-se-ia o cálculo do valor presente dessas prestações e o registro contábil far-se-ia com imobilização e endividamento de Cr\$ 781.532.481.

O diferencial de Cr\$ 1.218.467.519 seria registrado como encargos financeiros nominais ao longo dos 20 meses de financiamento, como se esse valor fosse (como realmente o é) o preço à vista, e o restante, o acréscimo nominal por inflação e juros embutidos no negócio.

No Brasil está-se a requerer o estudo da implantação desse procedimento.

Consagra-se, portanto, a cada dia, a partir do enunciado específico do Princípio do Denominador Comum Monetário, a adoção de um padrão monetário estável para as demonstrações contábeis divulgadas para o mercado.

### 3.5.3 - O Princípio da Realização da Receita

*Enunciado: "A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela Entidade são transferidos para outra Entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a Entidade produtora..."*

A Contabilidade apresenta grande necessidade de objetividade e de consistência em seus princípios e procedimentos, que podem ter reflexos até na área do Direito. Nesse aspecto, diferencia-se da Economia, a qual muitas vezes enuncia e define conceitos que se refletem sobre as Entidades, sem a necessidade ou obrigação de mensurá-los numa forma sistemática e repetitiva.

É reconhecido que o processo de produção adiciona valor aos fatores manipulados de forma contínua, embora não se possa, objetivamente, escolher pontos ao acaso e sempre determinar, afiançadamente, o valor adicionado. Embora se acentue que o processo de produção adiciona valor de forma contínua, não se pode dizer que o processo seja linear, exponencial ou de outra conformação.

É que etapas diferenciadas da execução de um processo produtivo podem adicionar valor desproporcionalmente ao tempo envolvido na etapa e mesmo ao custo, embora esta última premissa (da proporcionalidade entre custos incorridos e receita-valor gerado) seja utilizada em certos casos.

De forma alguma deve confundir-se essa maneira cautelosa de a Contabilidade usualmente reconhecer a receita com a idéia de obscurantismo ou de falta de relevância, pois se por um lado, como vimos, consistência, objetividade e relevância são variáveis que precisam ser satisfeitas conjuntamente em Contabilidade, por outro, esta sabe reconhecer os casos - raros - em que é preciso desviar da regra, pois que toda norma tem exceções, mas que não devem ser numerosas, sob pena de invalidarem a norma.

Portanto, considera-se que o Princípio da Realização da Receita escolhe, como ponto normal de reconhecimento e registro da receita nos livros da empresa, aquele em que produtos ou serviços são transferidos ao cliente. Este ponto é praticamente coincidente, muitas vezes, com o momento da venda. A Contabilidade assim o faz porque:

a) a transferência do bem ou serviço normalmente se concretiza quando todo, ou praticamente todo, o esforço para obter a receita já foi desenvolvido;

b) nesse ponto configura-se com mais objetividade e exatidão o valor de mercado (de transação) para a transferência;

c) nesse ponto já se conhecem todos os custos de produção do produto ou serviço transferido e outras despesas ou deduções da receita diretamente associáveis ao produto ou serviço, tais como: comissões sobre vendas, despesas com consertos ou reformas parciais decorrentes de garantias concedidas, etc.

Os desembolsos com tais despesas podem ocorrer e até ocorrem, após a transferência, mas o montante é conhecido ou razoavelmente estimável já no ato da transferência.

É importante notar que muito difícilmente será possível observar as três condições acima em pontos outros que não o da transferência efetiva do produto ou serviço. De qualquer forma, é a satisfação dessas três condições que deverá determinar quando uma receita pode ser reconhecida nos livros da entidade, e não os interesses outros de natureza fiscal ou, o que é pior, a mudança do critério conforme o interesse de cada configuração. A tentação de reconhecer receita valorando os estoques de produtos ou serviços a valores de mercado, antes da transferência ao cliente, é muito grande e parece, até, que os que assim afoitamente agem, estão na vanguarda do pensamento contábil, mas, na verdade:

a) em geral, o mercado, objetivamente, só pode considerar que "deu seu veredito" sobre o valor da transação quando esta se completa;

b) freqüentemente, a excessiva precipitação no reconhecimento da receita representa mais uma manipulação para favorecer esta ou aquela configuração de resultados do que uma efetiva utilização sadia dos princípios de Contabilidade.

Não podemos esquecer que, como consequência do Postulado da Continuidade, o ativo fica nos registros pelos seus valores de entrada (custo corrigido) até o "sacrifício" de tais ativos no esforço de obtenção da receita. O valor de "saída" é dado pela receita; o confronto tem que ser, necessariamente, com valores de entrada.

### **3.5.3.1 - Receitas a Serem Reconhecidas Proporcionalmente a Certo Período Contábil já Decorrido**

Alguns serviços, aluguéis e empréstimos são, por contrato, biunivocamente ligados ao decurso de determinado período de apropriação contábil, digamos usualmente um mês. Na verdade, não que esta seja uma verdadeira exceção ao princípio geral; de fato, o serviço é continuamente prestado, até terminar o contrato total.

O que fazemos é reconhecer em cada período uma parcela da receita total (do serviço total) proporcionalmente a certo período ou evento decorrido, ao invés de esperar até o final para reconhecê-la totalmente, de uma vez só.

Acresce reconhecer que em algumas entidades onde se caracteriza esse tipo de fluxo de serviço (casos de entidades que prestam serviços de consultoria e de autoria, por exemplo) freqüentemente as horas de serviço acumuladas no mês ou outro período de apuração contábil fornecem, também, a base para o faturamento da receita ao cliente.

À medida que as horas vão-se acumulando, vai também crescendo a receita, numa base contínua de tempo decorrido. O trabalho ou os serviços, como um todo, podem não estar terminados, ou o contrato global (de aluguel de um imóvel, por exemplo) pode cobrir um período maior, mas presume-se que uma parcela da receita possa ser reconhecida na proporção direta do tempo decorrido. Obviamente, em alguns destes casos não existe ligação direta entre o "valor econômico" da etapa ou serviço prestado para o cliente com o valor da receita reconhecida pela entidade prestadora, no período. O valor da receita a ser reconhecido não é, necessariamente, proporcional ao esforço realizado e mesmo aos custos incorridos no mesmo período, mas diretamente proporcional ao tempo decorrido ou às horas gastas no serviço (presume-se uma proporcionalidade entre a quantidade de horas decorridas e o esforço e/ou custos incorridos), como fração do tempo total fixado em contrato ou como fator unitário de mensuração de esforço realizado, também reconhecido em contrato.

Na verdade, o que ocorre é que, como unidade homogênea de mensuração do serviço realizado (e transferido), julgou-se mais praticável, em tais casos, escolher o tempo decorrido, tomado como uma fração de um todo, para caracterizar mais a intensidade do esforço realizado, que pode variar de mês a mês, de período a período de apuração contábil, horas de trabalho realizado, como no caso das entidades de auditoria independente

ou de consultoria. A remuneração não é, muitas vezes, fixada em cruzeiros por mês, mas a uma taxa por hora de trabalho realizado, faturável mensalmente, digamos. Já alguns outros tipos de receitas, como juros, crescem diretamente na proporção do tempo decorrido, pois cada dia tem a mesma "intensidade" de serviço prestado para o contrato total. No caso dos aluguéis, a remuneração é fixada mais por período de ocupação e usufruto do imóvel, um mês usualmente, ou período maior. De qualquer forma, em todos esses casos, o tempo decorrido ou as horas de esforço aplicadas são o fator preponderante do reconhecimento da receita em períodos menores do que o lapso de tempo em que o contrato ou serviço total estará completado.

### 3.5.3.2 - Produtos Cuja Produção é Contatada Para Execução a Longo Prazo

Para entidades que produzem produtos sob encomenda e cujo prazo de fabricação, de uma unidade, seja longo, surge a dúvida se devemos esperar a transferência do produto final ao cliente para reconhecer a receita (digamos a entrega, por um estaleiro, de um navio petroleiro) ou se seria mais conveniente reconhecer, durante o exercício financeiro (no final do período de apuração contábil) uma parcela da receita proporcional:

- a) às etapas físicas de construção completadas (grau de acabamento); ou
- b) aos custos incorridos no período de apuração.

Nesses casos, ambas as formas têm justificativas. A de reconhecer a receita proporcionalmente aos fatores acima (a) e (b) apresenta justificativas de ordem pragmática e até teórica, segundo Hendriksen. Alguns acionistas de tal tipo de entidade poderiam tecer objeções à publicação de demonstrações contábeis que não evidenciassem lucro algum em um exercício em que a entidade empregou muito esforço e gastou muitos recursos para obter uma parte do acabamento do contrato total que lhe permitirá um lucro final, com adequado grau de probabilidade.

Na situação particular de um acionista que decidisse retirar-se da entidade num desses exercícios, poderia configurar-se uma injustiça, pois o valor patrimonial da ação estaria subavaliado pelo não-reconhecimento de receita, apenas porque o produto total ainda não foi completado dentro daquele exercício. Mas suponha que falem apenas alguns dias para tal...

É evidente que esse tipo de consideração atenua-se, por motivos pragmáticos e não conceituais, quando uma entidade empreende a fabricação de vários produtos desse tipo, em meses distintos do exercício financeiro  $i$ ; no exercício  $i + j$ ,  $n$  produtos podem completar-se, e  $m$  em outros posteriores. Nesse caso haveria, no exercício  $i + j$ , reconhecimento de receita (e provavelmente de lucro) invalidando, pragmaticamente, os argumentos apresentados em favor do reconhecimento proporcional.

Também, a escolha do critério de reconhecimento vai depender muito das características de propriedade da entidade. Se a entidade é caracteristicamente de natureza familiar ou fechada, e há ausência de usuários externos, provavelmente, na continuidade, os sócios não se incomodarão de esperar até que os produtos sejam completados para reconhecer a receita. Até aquele momento, os custos incorridos especificamente com o produto serão ativados.

Numa sociedade anônima aberta, entretanto, e mesmo em outras sociedades com outros usuários da informação contábil que não apenas os controladores, a escolha do critério de reconhecimento tem que ser norteada, sempre, por conceitos teoricamente sustentáveis, mormente à luz da comparabilidade de várias entidades que operam no mesmo ramo de negócios, por parte do usuário externo.

Assim, é até lícito, em tais tipos de entidades, diminuir a aparente relevância intrínseca (para uma entidade) de um princípio ou procedimento contábil em favor de procedimentos que favoreçam a comparabilidade entre entidades. É o caso típico de nossa preferência pelo custo histórico corrigido por um índice geral de preços sobre o custo corrente de reposição na data, embora se reconheçam muitas vantagens intrínsecas neste último conceito.

No caso das entidades que produzem produtos de longo período de maturação ou acabamento, é razoável, teórica e praticamente, o reconhecimento proporcional da receita pelos fatores acima considerados, observadas as seguintes condições:

- a) o preço global do produto é determinado objetivamente mediante contrato ou determinável a partir da correção contratual de seu preço atual;
- b) da mesma forma, a incerteza com relação ao recebimento em dinheiro da transação é mínima ou passível de boa estimativa;
- c) os custos a serem incorridos para completar a produção são razoavelmente bem estimados.

Para apurar a receita a ser reconhecida em determinado exercício dividem-se os custos incorridos no exercício pelos custos estimados totais do produto. O resultado assim obtido é multiplicado pela receita de venda do produto completado, obtendo-se, assim, a receita a ser apropriada. É claro que, nesse caso, os custos incorridos no período passam a ser *despesa* do exercício.

No caso de etapa física de acabamento, termina-se, de alguma forma, calculando uma porcentagem com relação ao grau de acabamento total que, da mesma maneira, é aplicada ao preço do produto totalmente acabado.

O importante é que a receita do período deve ser reconhecida proporcionalmente à relação entre os custos incorridos no período e o custo total ou numa base de porcentagem de acabamento do produto final. Cuidados adicionais devem ser tomados quando a entidade subcontratar partes do produto junto a outra entidade. Em tais casos, utilizaríamos apenas o custo dos insumos adicionados pela nossa entidade. Nos casos de contratos com cláusulas de "custo mais taxa de administração", o lucro é facilmente determinado.

Para obras de grande complexidade, com subetapa de variável duração e características técnicas, fica às vezes difícil estabelecer uma única porcentagem de acabamento com relação ao produto final. Assim, o relacionamento entre custos incorridos no exercício e custo total do produto ou projeto corrigido pela inflação do período (os custos incorridos já estão automaticamente corrigidos) é o melhor critério a ser aplicado ao valor de venda do produto em estado de acabado. Se tal valor é corrigível, tanto melhor. Se não, o prejuízo correrá por conta da má previsão da entidade, se tiver aceito esse preço, não "embutindo" no mesmo, de alguma forma, a inflação futura.

Conceitualmente, é claro, considerar-se que cada cruzeiro de custo gera o mesmo montante de receita não deixa de apresentar falhas lógicas e operacionais. Entretanto, nesses casos, o prejuízo informativo da não-evidenciação de resultado algum durante o período de apuração é maior do que a falha conceitual envolvida no processo de reconhecimento parcial.

### 3.5.3.3 - Reconhecimento de Receita Antes da Transferência Por Valoração de Estoques

Em produtos cujo processo de produção encerra características especiais, como crescimento natural ou acréscimo de valor vegetativo (entidades agropecuárias, produtoras de vinho, exploradoras de reservas florestais, mineradoras, estufas de plantas, etc.) e em outros em que o valor de mercado é tão prontamente determinável e em que o risco da não-venda é praticamente nulo (como na mineração e lapidação de metais e pedras preciosas), é possível, em circunstâncias bem determinadas, reconhecer receita antes do ponto de transferência ao cliente, observadas as seguintes condições:

a) os estoques, no final do período de apuração contábil, são avaliados pelo valor de realização naquele momento, desde que objetivamente determinável, através de amplo consenso do mercado sobre o valor desse estoque, desde que seja possível deduzir, estimativamente, o necessário para o acabamento e o suporte de todos os custos e despesas a serem incorridos para, efetivamente, vender o produto. Se estiver totalmente maturado ou acabado, deverão ser deduzidas as despesas para vendê-lo como produto final;

b) a atividade é primária e seu custo de produção é muito difícil de ser mensurado ou, por não conter ele o custo de oportunidade do capital aplicado na obtenção do produto, revela-se muito pequeno em face do valor líquido de realização caracterizado em *a*;

c) o processo de obtenção de lucro nessa atividade caracteriza-se muito mais (podendo-se dizer quase que unicamente) pela atividade física de crescimento, nascimento, envelhecimento ou outra qualquer do que pela operação de venda e entrega do bem.

### 3.5.3.4 - Reconhecimento da Receita Após o Período de Transferência do Produto ou Serviço

Somente em casos excepcionais poderá ser a receita reconhecida após o ponto de transferência, a saber:

a) no caso de um ativo não monetário ser recebido em troca de uma venda efetuada, se esse ativo não tiver um valor reconhecido de mercado. Nesse caso, o custo do ativo vendido é transferido para o ativo recebido em troca e somente quando esse último for vendido é que reconheceremos um resultado;

b) no caso de entidades que praticam a venda a prazo (comumente a prestação), quando a operação for de natureza tal que não seja possível estimar, mesmo que por experiência estatística do passado, a porcentagem de recebimentos duvidosos, passando o recebimento a ser a etapa mais difícil no processo de ganho da receita;

c) nos casos de negócios altamente especulativos, em que os recebimentos são realizados em prestações e o recebimento das prestações finais é duvidoso. Em tais casos, pode ser justificado o diferimento da receita; as primeiras prestações serão consideradas como retorno ou cobertura dos custos incorridos e o lucro começa a ser registrado apenas após todos os custos terem sido recuperados.

Os casos *b* e *c* são raros na prática e não caracterizam uma indústria ou setor econômico, e sim alguma operação em particular de uma empresa.

## 3.5.4 - O Princípio do Confronto Das Despesas Com as Receitas e Com os Períodos Contábeis

*Enunciado: "Toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período, com as mesmas deverá ser confrontada; os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros), realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros, deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem..."*

É importante notar que a base do confronto não está relacionada ao montante dos recursos efetivamente recebido em dinheiro ou pago, no período, mas às receitas reconhecidas (ganhas), nas bases já mencionadas, e às despesas incorridas (consumidas) no período.

Assim, podemos consumir ativos pagos no mesmo período ou adquiridos em períodos anteriores. Pode ocorrer o caso de sacrifícios de ativos, no esforço de propiciar receita, cujos desembolsos efetivos somente irão ocorrer em outro exercício, ou de se incorrer em despesa a serem desembolsadas posteriormente (sacrifício de ativo no futuro, ativo esse que pode nem existir hoje).

Todas as despesas e perdas ocorridas em determinado período deverão ser confrontadas com as receitas reconhecidas nesse mesmo período ou a ele atribuídas, havendo alguns casos especiais:

a) os gastos de períodos em que a entidade é total ou parcialmente pré-operacional. São normalmente ativados para amortização como despesa a partir do exercício em que a entidade, ou a parte do ativo, começar a gerar receitas;

b) a parcela dos gastos dos departamentos de pesquisa e desenvolvimento que superar o montante necessário para manter o setor em funcionamento, independentemente do número de projetos em execução (esses últimos gastos incluem os salários fixos dos pesquisadores e as depreciações dos equipamentos permanentes). Todo o gasto incremental necessário para determinado projeto poderá ser ativado e, quando o projeto iniciar a geração de receitas, amortizado contra as receitas.

Os gastos diferidos que não vierem a gerar receitas deverão ter seus valores específicos descarregados como *perda* no período em que se caracterizar a impossibilidade da geração de receitas ou o fracasso ou desmobilização do projeto.

Os gastos com propaganda e promoção de venda, mesmo institucional, deverão ser considerados como despesas dos períodos em que ocorrerem.

Somente um motivo muito forte e preponderante pode fazer com que um gasto deixe de ser considerado como despesa do período, ou através do confronto direto com a receita ou com o período. Se somos conservadores no reconhecimento da receita, devemos sê-lo, em sentido oposto, com a atribuição de despesas.

Os juros e encargos financeiros decorrentes da obtenção de recursos para construção ou financiamento de ativos de longo prazo de maturação ou construção somente poderão ser ativados durante o período pré-operacional. Entretanto, seu montante deverá ser contabilizado em conta específica de ativo a ser amortizada a partir do exercício em que o ativo entrar em operação. As demais despesas financeiras serão apropriadas aos períodos em que foram incorridas.

Observações:

1. É importante esclarecer que os princípios da realização da receita e de confrontação das despesas são, em conjunto, também conhecidos por *Regime de Competência*.

2. Há situações em que se tem valores, quer de receita, quer de despesa, que competem a exercício anterior, mas que deixaram de nele ser considerados. Duas diferentes e extremadas posições têm sido discutidas. Na primeira, defende-se que tais ajustes devem ser feitos ao resultado do exercício em que se descobre o erro. Na segunda, defende-se que o ajuste deve ser feito à conta de reserva.

Nossa legislação (Lei nº 6.404/76) preferiu uma versão próxima à primeira, só admitindo como ajuste de exercício anterior aquele relativo a erro ou mudança de critério contábil que não se deva a fatos subseqüentes.

A atual tendência é de se evitarem esses ajustes a contas que não a do resultado do exercício, preferindo-se sua discriminação dentro da demonstração do resultado.

Os conceitos-chave deste capítulo são:

- custo como base de valor;
- perda de potencial de benefícios;
- padrão de mensuração (da moeda);
- produtos ou serviços transferidos;
- despesas associáveis às receitas do período;
- despesas atribuíveis ao período.



## 3.6 - As Convenções (Restrições Aos Princípios)

As restrições aos princípios (também conhecidas como *convenções* ou *qualificações*), como vimos, representam o complemento dos Postulados e Princípios, no sentido de delimitar-lhes conceitos, atribuições e direções a seguir e de sedimentar toda a experiência e bom senso da profissão no trato de problemas contábeis. Se os princípios norteiam a direção a seguir e, às vezes, os vários caminhos paralelos que podem ser empreendidos, as restrições, à luz de cada situação, nos darão as instruções finais para a escolha do percurso definitivo. As convenções também serão enunciadas. Entretanto, tais enunciações serão apenas indicativas e terão menor peso do que no caso dos princípios.

### 3.6.1 - A Convenção da Objetividade

*Enunciado: "Para procedimentos igualmente relevantes, resultantes da aplicação dos Princípios, preferir-se-ão, em ordem decrescente: a) os que puderem ser comprovados por documentos e critérios objetivos; b) os que puderem ser corroborados por consenso de pessoas qualificadas da profissão, reunidas em comitês de pesquisa ou em entidades que têm autoridades sobre princípios contábeis..."*

Como vimos em outro tópico, a Contabilidade é um árduo exercício para maximizar a relevância, a praticabilidade e a objetividade.

Quanto à restrição da objetividade, a fim de que as demonstrações contábeis sejam tão confiáveis quanto possível, os contadores necessitam decidir sobre o atributo ou evento que será mensurado e selecionar procedimentos de mensuração adequados.

Segundo Hendriksen, a objetividade tem sido conceituada de maneiras distintas por pessoas e contadores diferentes a saber:

1. mensurações e avaliações de caráter impessoal ou que se configuram fora do pensamento da pessoa ou pessoas que as estão realizando;
2. mensurações baseadas no consenso profissional de *experts* qualificados;
3. mensurações e avaliações baseadas em evidência e documentação verificável;
4. valor da dispersão estatística das mensurações de um atributo, quando efetuadas por vários pesquisadores.

Em seu primeiro aspecto, não é muito fácil, na prática, separar completamente a qualidade intrínseca do que está sendo mensurado das crenças, mesmo que científicas do pesquisador.

Assim, afirmamos que o ponto de transferência é o mais objetivo para o reconhecimento da receita, pois existe um valor de mercado que independe da pessoa do avaliador. Embora isto seja verdadeiro, o pesquisador precisa tomar decisões sobre o valor do ativo que está sendo dado em troca. Assim mesmo esse sentido de objetividade pode conter em si algo de subjetivo.

Quanto ao segundo aspecto, talvez seja o que tenha maior peso no estágio atual de desenvolvimento da disciplina. Caracteriza-se como sentido de objetividade típico de uma disciplina praticada por profissionais liberais. Assim, se, através da reunião de vários *experts* em comitês de pesquisa, chegar-se a consenso sobre certo procedimento ou mensuração, mesmo que tais mensurações ou critérios não sejam suportados por evidências objetivas (no sentido mais material e restrito do termo), ainda assim, por representarem o resultado de um processo psicossocial de percepção por parte de segmento autorizado da profissão, tornam-se objetivos.

No que se refere ao terceiro critério, a ênfase consubstancia-se mais na evidência do que na mensuração em si. De novo, a receita é reconhecida na base da transferência como evidência. Segundo Hendriksen, embora a evidência possa ser verificável, a seleção do critério de evidência como base pode ser objeto de viés pessoal.

Quanto ao quarto aspecto, a maior ou menor objetividade de um critério de mensuração pode ser avaliada pelo desvio-padrão em relação à média do tributo que está sendo mensurado. Pode acontecer, todavia, que o próprio valor da média não retrate adequadamente o atributo considerado. Por exemplo, consideremos que estamos avaliando a objetividade dos critérios tradicionais de avaliação de estoques conhecidos como PEPS, UEPS e MÉDIA PONDERADA. É possível que um dos três revele um menor desvio-padrão com relação à média. Isto apenas significa que as mensurações são mais verificáveis, mas não necessariamente objetivas, cientificamente falando. Pode até ocorrer que um critério de mensuração baseado, digamos, no custo histórico corrigido apresente *maior desvio, mas menor viés*. Esse último é determinado pelo desvio relativo entre o valor da média, caracterizado pelo procedimento de mensuração utilizado e o "verdadeiro" valor de média do atributo que está sendo mensurado. Como, todavia, o verdadeiro valor da média não pode ser determinado, a diferença entre a média estimada e a verdadeira precisa ser calculada na base do julgamento subjetivo e das relações lógicas entre o procedimento de mensuração e o atributo que está sendo avaliado.

Freqüentemente, na prática, devemos contentar-nos com sentidos menos científicos da objetividade. É evidente que os comitês de *experts*, antes de emitirem opiniões sobre princípios e procedimentos contábeis, podem utilizar-se dos critérios estatísticos focalizados no quarto sentido da objetividade.

Não existem dúvidas, todavia, de que a profissão precisa perseguir um sentido de objetividade que caracteriza de forma mais nítida a Contabilidade como uma ciência social.

Nesse aspecto, é importante que os relacionamentos entre causas e efeitos dos eventos da natureza que afetam os estados patrimoniais tenham explicações convincentes e que tais eventos possam ser reproduzidos em ambiente de pesquisa social e suas resultantes possam ser previstas.

A Contabilidade, assim, deverá chegar a um ponto de sua evolução no qual será possível enunciar as "leis" que relacionam causas e efeitos. De certa forma, os postulados, princípios e restrições são uma variante simplificada de tais leis. O ideal, todavia, seria a formulação axiomática da teoria da Contabilidade, já tentada por raros autores e em vias de aperfeiçoamento, nos estudos atuais, rumo a uma explicitação mais adequada.

Não se questiona, todavia, o sentido mais prático e "profissional" atual da objetividade, conforme apresentado em seu enunciado. A Contabilidade, em igualdade de procedimentos quanto à sua relevância, preferirá os que puderem ser suportados por algum tipo de evidência considerada objetiva (documentos, normas escritas, consenso profissional, etc).

### 3.6.2 - A Convenção da Materialidade

*Enunciado: "O contador deverá sempre avaliar a influência e materialidade da informação evidenciada ou negada para o usuário à luz da relação custo-benefício, levando em conta aspectos internos do sistema contábil..."*

Assim verificamos que a restrição da materialidade não pode ser enfocada do ponto de vista apenas interno ou externo. Sem dúvida, no que nos concerne, do ponto de vista do usuário externo, a avaliação subjetiva do efeito de uma informação prestada ou negada, sob a premissa da materialidade ou não, é a mais importante.

Por outro lado, não se pode negar que a materialidade está muito ligada ao grande *design* do sistema contábil de informação de cada entidade particular.

Diríamos, até que sua configuração está relacionada com as metas e políticas traçadas pela administração da entidade. Numa entidade em que as metas são estabelecidas em termos amplos e globais, haverá uma tendência, por parte do sistema contábil, em preocupar-se, sempre, com a materialidade da informação gerada perante a evidenciação do cumprimento ou não de tais metas. Já em entidades cuja administração, por formação, têm o gosto pelo detalhe, o sistema contábil tenderá a adequar-se ao estilo gerencial.

Não existe um sentido absoluto da materialidade, nem é possível fixar critérios numéricos precisos, em cada caso, para estabelecer a materialidade ou não de uma cifra.

Assim, do ponto de vista do usuário da informação contábil, é material a informação ou cifra que, se não evidenciada ou mal evidenciada, poderia levá-lo a *sério erro* sobre a avaliação do empreendimento e de suas tendências.

Do ponto de vista interno, é material o procedimento ou cifra que, se não processado, afeta a qualidade e a confiabilidade do sistema de informação e mesmo controle interno.

Por outro lado, não se podem confundir, a rigor, os conceitos de materialidade e relevância. Algo pode ser material quanto ao valor, isoladamente considerado, e irrelevante, embora tal condição seja rara. Em contrapartida, um valor de certo atributo pode ser pequeno em si, mas relevante quanto às tendências que possa apontar.

Exemplo do primeiro aspecto seria a publicação do orçamento de capital da entidade para os próximos dez anos. Material quanto ao vulto das cifras envolvidas, pode ser não relevante para alguns usuários. Exemplo do segundo aspecto: numa análise das contas a receber, verifica-se que, em cerca de 15% dos casos, apresentam-se pequenos erros. Embora o valor dos erros possa ser de pequena monta, o fato de se evidenciarem em 15% dos registros pode encobrir falhas graves da sistemática e, portanto, relevantes do ponto de vista de auditoria e de controle interno.

Não é tarefa fácil, na prática, julgar sobre a materialidade ou não de uma cifra. Entretanto, alguns critérios gerais podem ser tentados:

1. com relação ao usuário externo, a evidenciação ou não de determinada cifra e a rígida adoção ou não dos princípios contábeis serão mais ou menos materiais à medida que se refiram respectivamente:

a) a eventos que refletem tendências do empreendimento; ou

b) a eventos não repetitivos, que afetam apenas um exercício;

2. as cifras relativas a receitas e despesas operacionais, via de regra, são mais *materiais*, para avaliação de tendência, do que os ganhos e perdas ou efeitos de exercícios anteriores;

3. as cifras derivantes de mudanças de critérios utilizados no passado são *materiais* com relação à avaliação do usuário. Na verdade, tal evidenciação se torna crítica em alguns casos;

4. do ponto de vista interno, os extremos de detalhes contábeis usualmente são imateriais para a qualidade da informação, como subcontas até o quinto grau ou o famoso exemplo de Anthony de se calcular o custo do uso diário dos lápis dentro da empresa, realizando mensurações entre as diferenças de comprimento do lápis no dia anterior e no atual. Entretanto, materialidade não significa desprezo pelo detalhe em si, se esse estiver encobrindo problemas maiores.

Conquanto a mensuração da materialidade seja objeto de estudos mais recentes, tal conceito reservará, sempre, uma alta dose de julgamento e de bom senso por parte de cada contador, em cada situação.

### 3.6.3 - A Convenção do Conservadorismo

*Enunciado: "Entre conjuntos alternativos de avaliação para o patrimônio, igualmente válidos segundo os Princípios Fundamentais, a Contabilidade escolherá o que apresentar o menor valor atual para o ativo e o maior para as obrigações..."*

O conservadorismo (\*), em Contabilidade, pode ser entendido sob dois aspectos principais: o primeiro, vocacional e histórico da profissão, pelo qual, entre as várias disciplinas que avaliam, pelo menos em parte, o valor da entidade, a Contabilidade é a que tenderia, em igualdade de condições, a apresentar o menor valor para a entidade como um todo.

(\*) Também denominado Prudência.

O segundo, mais operacional, de que, conforme o enunciado, a Contabilidade tende, dentro dos amplos graus de julgamento que a utilização dos Princípios nos permite empregar, a escolher a menor das avaliações igualmente relevantes para o ativo e a maior para as obrigações.

Esse entendimento não deve ser confundido nem desvirtuado com os efeitos da manipulação de resultados contábeis, mas encarado à luz da vocação de resguardo, cuidado e neutralidade que a Contabilidade precisa ter, mormente perante os excessos de entusiasmo e de valorizações por parte da administração e dos proprietários da entidade. Não nos esqueçamos de que, principalmente no caso das companhias abertas, sua principal obrigação é perante o mercado e os investidores.

As tentativas, que vêm desde longos anos (desde a depressão de 1929), de normatizar excessivamente esta restrição têm levado, via de regra, a resultados desastrosos, com perda de controle dos resultados da aplicação da regra. É o caso da conhecida interpretação "custo ou mercado, dos dois o mais baixo", consagrada na prática e na legislação.

Conquanto em situações extremadas possa, até ser aplicada esta interpretação restrita da convenção, parece-nos que nossa premissa "... para procedimentos igualmente relevantes à luz dos princípios contábeis..." deva sempre prevalecer na aplicação da restrita.

Uma interpretação correta da regra poderia, apenas a título de exemplo, ser apresentada pela seguinte indagação hipotética:

Suponha que a entidade tenha duas previsões, igualmente confiáveis (de igual probabilidade) para a ocorrência de devedores insolváveis. Por tudo que tenha sido possível avaliar e calcular, inclusive com o uso de probabilidade, poderão ocorrer: uma insolvência de \$ 1.000.000, ou de \$ 1.300.000 - praticamente com o mesmo grau de probabilidade. Pela restrição escolheríamos a previsão de \$ 1.300.000, por apresentar um menor valor final para o ativo líquido.

### 3.6.4 - A Convenção da Consistência

*Enunciado: "A Contabilidade de uma entidade deverá ser mantida de forma tal que os usuários das demonstrações contábeis tenham possibilidade de delinear a tendência da mesma com o menor grau de dificuldade possível..."*

Esta convenção (\*\*) de grande importância na Contabilidade, deve também ser entendida à luz das restrições de entendimento por parte dos usuários da informação contábil.

(\*\*) Também conhecida por Uniformidade.

Por um lado, deve ser entendido que os contadores deverão refletir bastante, antes de adotar determinado procedimento de avaliação, a fim de haver maior seqüência possível de exercícios com a utilização dos mesmos procedimentos de avaliação. Isto não significa, contudo, que mesmo ocorrendo mudanças nos cenários ou uma reflexão sobre a melhor utilização de outro critério, a Contabilidade deva, apenas para não alterar a seqüência, deixar de introduzir essa melhoria. Qualquer mudança de procedimento, que seja material, deverá ser claramente evidenciada em notas explicativas e os efeitos dela decorrentes, tanto sobre o balanço quanto sobre o resultado, devem ser mensurados e bem enunciados. Como complemento à possibilidade de avaliação de tendência, é fundamental que haja consistência, também, nos períodos abrangidos pelas demonstrações.

Por parte do usuário, deve ser entendido que a Contabilidade é uma linguagem especial e que nem todos podem, livremente, falar e escrever sem o auxílio de um intérprete (um técnico). Por mais que se procure preservar a clareza e a consistência de procedimentos, de um exercício para outro, para maior facilidade de acompanhamento por parte do usuário, não deve isto servir de pretexto para a estagnação na melhoria dos procedimentos, à luz das circunstâncias.

Consistência e materialidade viajam juntas, como de resto todos os postulados, princípios e convenções. No caso destas, fica mais difícil estabelecer regras precisas e matemáticas. Daí a importância de uma sólida base teórica do Contador, que o habilitará a escolher o melhor conjunto de procedimentos, em cada circunstância.

Devemos conviver com esse conjunto e aplicá-lo da forma mais correta possível, como consequência do melhor de nossos esforços e sempre lembrando que nossa responsabilidade como profissionais e cidadãos é, antes de mais nada, social.

Conceitos-chave do Capítulo:

- consenso de *experts*;
- qualidade do atributo mensurado;
- eventos que refletem tendências;
- materialidade e relevância;
- vocação conservadora da Contabilidade;
- avaliação de tendências por parte do usuário.

## 4. PRINCÍPIOS CONTÁBEIS GERALMENTE ACEITOS

Os Princípios e Convenções Contábeis podem ser conceituados como sendo as premissas básicas acerca dos fenômenos e eventos contemplados pela Contabilidade, razão pela qual a Resolução CFC nº 750/93 consolidou os Princípios Fundamentais de Contabilidade, os quais são examinados neste tópico.

### 4.1 - Observância Dos Princípios

A observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

Na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas, a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

### 4.2 - Princípios Fundamentais de Contabilidade

São Princípios Fundamentais de Contabilidade:

- I - o da Entidade;
- II - o da Continuidade;
- III - o da Oportunidade;
- IV - o do Registro pelo Valor Original;
- V - o da Atualização Monetária;
- VI - o da Competência; e
- VII - o da Prudência.

#### 4.2.1 - Princípio da Entidade

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.

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.

#### 4.2.2 - Princípio da Continuidade

A continuidade ou não da Entidade, bem como sua vida estabelecida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

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.

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 constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

#### 4.2.3 - Princípio da Oportunidade

O Princípio da Oportunidade refere-se, simultaneamente, à tempestividade à integridade do registro das mutações patrimoniais, determinando que este seja feito no tempo certo e com a extensão correta.

Em função da obrigatória observância do Princípio da Oportunidade:

- I - o registro do patrimônio e de suas posteriores mutações deve ser feito de imediato e de forma integral, independentemente das causas de que as originaram;
- II - desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;
- III - o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;
- IV - o registro deve ensejar o conhecimento 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.

#### 4.2.4 - Princípio do Registro Pelo Valor Original

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.

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 integrado 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.

#### **4.2.5 - Princípio da Atualização Monetária**

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.

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 é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por conseqüência, 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.

#### **4.2.6 - Princípio da Competência**

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.

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.

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

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

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.

#### **4.2.7 - Princípio da Prudência**

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.

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.

O Princípio da Prudência somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência.

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.

## **5. APÊNDICE AOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS**

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, aprovados pela Resolução CFC nº 750/93, 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, aprovado pela Resolução CFC Nº 774/94, contém comentários sobre o conteúdo dos enunciados, para melhor compreensão do assunto.

### **5.1 - A Contabilidade Como Conhecimento**

I - 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.

II - 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 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 assuma 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:

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

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.

### III - Os Princípios Fundamentais da Contabilidade

Os Princípios Fundamentais da 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 caos 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 prospecções 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 alcançam 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".

#### IV - 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 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, correntemente conhecidas como "receitas" e "despesas". Já os aspectos qualificados como "financeiros" concernem, em última instância, aos fluxos de caixa.

Cumpramos 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 elucidados. Nesses casos, deve-se considerar o efeito mais provável das mutações sobre o patrimônio, quantitativa e qualitativamente, concedendo-se prevalência à substância das transações.

#### V - 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, dependerão, 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 partícipe 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.

## V - 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 interferências sobre o seu futuro.

Os usuários internos incluem os administradores de todos os níveis, que usualmente se valem de informações mais aprofundadas e especificadas 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 à conclusão da necessidade de valer-se dos trabalhos de profissionais da Contabilidade.

## 5.2 - Comentários Aos Princípios Fundamentais de Contabilidade

### I - O Princípio da Entidade

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.

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) 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 consequência, a Entidade poderá ser desde uma pessoa física, ou qualquer tipo de sociedade, instituição ou mesmo conjuntos 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 consequência, 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 faltará 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.

## b) 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.

## II - O Princípio da Continuidade

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.

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.

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".

## a) 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:

- 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;

- 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;

- 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, dissensões entre os controladores da Entidade e outras causas quaisquer que levem a Entidade a perder suas condições de competitividade, sendo gradativamente alijada do mercado;

- 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 avulsa 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 reapresentação 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.

#### b) 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 ditames do Princípio da Continuidade. A normalidade ou não das operações, bem como a vida limitada ou indeterminada, não alcançam o objetivo 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.

#### III - O Princípio da Oportunidade

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.

Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

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

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

- 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."

#### a) 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 concerne. Tal atributo é, outrossim,

exigível em qualquer circunstância, a começar sempre nos registros contábeis, embora as normas tendam 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:

- 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;

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

- 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.

#### b) 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. Concerne, pois, à completeza da apreensão, que não admite a exclusão de quaisquer variações monetariamente quantificáveis. Como as 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.

#### c) 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.

#### IV - O Princípio do Registro Pelo Valor Original

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.

Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

- 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;

- 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;

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

- 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;

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

## a) Os elementos essenciais do Princípio

O Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL ordena que os componentes do patrimônio tenham seu registro inicial pelos valores ocorridos na data das transações havidas com o mundo exterior à Entidade, estabelecendo, pois, a viga-mestra 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 comparabilidade 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.

## b) 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 mutações, a fim de se obter a necessária comparabilidade 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.

## c) 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 consumpção 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 consumpção desta dar-se-á gradativamente, ao longo do tempo, mediante as depreciações. Todavia estas, mesmo quando relativas 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.

## V - O Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

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.

São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:

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

- 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;

- 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."

#### a) - 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 contêm sempre ordenamentos sobre como deve ser realizado o ajuste, o indexador utilizado e a periodicidade de aplicação.

#### b) 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.

#### VI - O Princípio da COMPETÊNCIA

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.

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.

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

As receitas consideram-se realizadas:

- 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;

- 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;

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

- no recebimento efetivo de doações e subvenções.

Consideram-se incorridas as despesas:

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

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

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

## a) 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.

## b) Alguns comentários sobre as despesas

As despesas, na maioria das vezes, representam consumpção 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 consumpção 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.

## c) 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 mercadorias, 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 comentadas 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 indissolivelmente 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, 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 prevêm 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 artesanais, 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.

## VII - O Princípio da PRUDÊNCIA

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.

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.

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".

### a) 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 no exemplo referido no parágrafo anterior, está presente, com grande freqüência, 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.

b) 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.

## 6. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL E FISCAL - ALGUMAS CONSIDERAÇÕES

### 6.1 - Início da Escrituração

Pelo Princípio Contábil da Entidade, é a partir da aquisição da personalidade jurídica que se pode ter início a escrituração contábil da sociedade.

O empresário e a sociedade empresária, entre as quais as sociedades limitadas, são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva (art. 1179 do Novo Código Civil).

Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica. A adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico (art. 1180 do Novo Código Civil).

Ressalvada a obrigatoriedade do Livro Diário, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados.

### 6.2. Dispensa da Escrituração

O empresário rural e o pequeno empresário são dispensados das exigências de manutenção de sistema de contabilidade, mas não ficam desobrigados, para registro de suas operações, do uso do Livro Diário ou fichas, no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica (§ 2º do art. 1179 do Novo Código Civil).

### 6.3 - Escrituração Comercial

#### 6.3.1 - Regras a Observar



A forma de escriturar suas operações é de livre escolha do contribuinte, dentro dos princípios técnicos ditados pela contabilidade, não cabendo às repartições fiscais opinar sobre processos de escrituração, os quais só estarão sujeitos à impugnação quando em desacordo com as normas e padrões de contabilidade geralmente aceitos ou que possam levar a um resultado diferente do legítimo (PN CST nº 347/70).

A escrituração será completa, em idioma e moeda corrente nacionais, em forma mercantil, com individuação e clareza, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, rasuras, emendas e transportes para as margens (art. 269 do RIR/99).

Os registros contábeis devem ser lastreados em documentos hábeis segundo a sua natureza ou assim definidos em preceitos legais, os quais devem permanecer à disposição da fiscalização enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

## **6.4 - Livros Comerciais**

De acordo com a Resolução CFC nº 563/83, a pessoa jurídica é obrigada a seguir ordem uniforme de escrituração, mecanizada ou não, utilizando os livros e papéis adequados, cujo número e espécie ficam a seu critério.

### **6.4.1. Livro Diário**

A escrituração será feita em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens.

É permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado (art. 1183 do Novo Código Civil).

No Diário serão lançadas, com individuação, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa, observado o seguinte (art. 1184 do Novo Código Civil):

I - admite-se a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação;

II - serão lançados no Diário o balanço patrimonial e o de resultado econômico, devendo ambos ser assinados por técnico em Ciências Contábeis legalmente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária.

### **6.4.2 - Livro Razão**

A pessoa jurídica tributada com base no real deverá manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, devendo sua escrituração ser individualizada, obedecendo a ordem cronológica das operações.

O livro Razão ou as fichas estão dispensados de registro e autenticação no Órgão de Registro do Comércio.

### **6.4.3 - Livro Registro de Duplicatas**

Por força da Lei nº 5.474/68, o livro Registro de Duplicatas é de escrituração obrigatória perante a legislação comercial. Para os efeitos do Imposto de Renda, pode ser utilizado como livro auxiliar da escrituração comercial, desde que devidamente registrado e autenticado no Órgão de Registro do Comércio (PN CST nº 127/75).

### **6.4.4 - Livros Facultativos**

Os livros auxiliares, tais como Caixa e Contas-Correntes, que também poderão ser escriturados em fichas, terão dispensada sua autenticação, quando as operações a que se reportarem tiverem sido lançadas, pormenorizadamente, em livros devidamente registrados (§ 5º, do art. 258 do RIR/99).

## **6.4.5. Livro de Balancetes Diários e Balanços**

O empresário ou sociedade empresária que adotar o sistema de fichas de lançamentos poderá substituir o Livro Diário pelo livro Balancetes Diários e Balanços, observadas as mesmas formalidades extrínsecas exigidas para aquele.

O livro Balancetes Diários e Balanços será escriturado de modo que registre (art. 1186 do Novo Código Civil):

I - a posição diária de cada uma das contas ou títulos contábeis, pelo respectivo saldo, em forma de balancetes diários;

II - o balanço patrimonial e o de resultado econômico, no encerramento do exercício.

## **6.5 - Livros Fiscais**

### **6.5.1 - Obrigatórios Perante a Legislação do Imposto de Renda**

A pessoa jurídica tributada com base no lucro real, além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos, deverá possuir os seguintes livros, para efeitos do Imposto de Renda (arts. 260 a 262 do RIR/99):

#### **I - Livro Registro de Inventário**

No livro Registro de Inventário deverão ser arroladas as mercadorias, as matérias-primas, os produtos manufaturados, os produtos em fabricação e os bens em almoxarifado existentes na data do encerramento do período-base de apuração do lucro real (trimestral ou anual) ou, no caso de empresa tributada com base no lucro presumido, no último dia do ano-calendário.

Observe-se, ainda, que os bens devem ser discriminados individualmente, com especificações que indiquem a sua natureza, unidade, quantidade, valor unitário e o valor total de cada um, bem como o valor global por agrupamento.

O livro Registro de Inventário ou as fichas que o substituem, devem ser autenticados pelo Órgão de Registro do Comércio.

Não tendo a legislação do Imposto de Renda estabelecido modelo próprio para o Registro de Inventário, as pessoas jurídicas poderão utilizar o livro Registro de Inventário, modelo 7, aprovado pelo Convênio Sinief/70. No entanto, para que seja viável manter escrituração que satisfaça as legislações do Imposto de Renda e do IPI/ICMS, é indispensável que se façam neste livro as adaptações necessárias capazes de torná-lo apto a atender aos ditames de cada legislação específica.

#### **II - Livro Para Registro de Compras**

Este livro destina-se ao registro das notas fiscais correspondentes às aquisições de matérias-primas, materiais auxiliares e mercadorias para revenda.

A pessoa jurídica, em substituição ao livro Registro de Compras, poderá utilizar o livro Registro de Entradas adotado para atendimento da legislação do ICMS/IPI.

#### **III - Livro Apuração do Lucro Real (LALUR)**

No Lalur, a pessoa jurídica deverá (art. 262 do RIR/99):

I - lançar os ajustes do lucro líquido do período-base;

II - transcrever a demonstração do lucro real;

III - manter os registros de valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos-base futuros e não constem da escrituração comercial (prejuízos fiscais, lucro inflacionário, etc.);

IV - manter os registros de controle dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos-base subseqüentes, (dispêndios com Programa de Alimentação do Trabalhador, etc.).

O Livro poderá ser escriturado mediante utilização de sistema eletrônico de processamento de dados, observadas as normas baixadas pela Secretaria da Receita Federal (art. 18 da Lei nº 8.218/91).

## **IV - Livro Registro de Estoque de Imóveis de Empresas Imobiliárias**

As pessoas jurídicas, ou pessoas físicas a elas equiparadas, dedicadas às atividades imobiliárias, deverão manter registro permanente de estoque para efeito de determinação do custo dos imóveis vendidos. Esse registro poderá ser feito em livro, fichas, mapas ou formulários contínuos emitidos por sistema de processamento de dados.

O livro ou conjunto de fichas, mapas ou formulários contínuos não precisam ser registrados nem autenticados em repartições da Secretaria da Receita Federal ou em qualquer outro órgão.

Ressalte-se que a exigência do registro permanente de estoque não dispensa a pessoa jurídica que exerce atividade imobiliária de possuir e escriturar o livro Registro de Inventário.

## **V - Livro de Movimentação de Combustíveis**

Este livro deve ser escriturado diariamente pelos postos revendedores.

Este livro é dispensado de autenticação no Registro do Comércio ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, não ficando dispensado da autenticação na repartição fiscal estadual, conforme a legislação pertinente.

### **6.5.2 - Obrigatórios Perante a Legislação do IPI**

A pessoa jurídica contribuinte do IPI, além dos livros comerciais mencionados, deverá escriturar os seguintes livros para efeitos da legislação do IPI (Decreto nº 87.981/82, art. 265):

I - Registro de Entradas, modelo 1 (art. 274);

II - Registro de Saídas, modelo 2 (art. 277);

III - Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3 (art. 279);

IV - Registro do Selo de Controle, modelo 4 (art. 284);

V - Registro de Impressão de Documentos Fiscais, modelo 5 (art. 285);

VI - Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6 (art. 286);

VII - Registro de Inventário, modelo 7 (art. 289);

VIII - Registro de Apuração do IPI, modelo 8 (art. 294).

### **6.5.3 - Livros Obrigatórios Perante a Legislação do ICMS**

A pessoa jurídica contribuinte do ICMS, além dos livros comerciais mencionados, deverá registrar os seguintes livros para efeitos da legislação do ICMS (Convênio Sinief/70):

I - Registro de Entradas, modelo 1;

II - Registro de Entradas, modelo 1-A;

III - Registro de Saídas, modelo 2;

IV - Registro de Saídas, modelo 2-A;

V - Registro de Controle de Produção e do Estoque, modelo 3;

VI - Registro de Impressão de Documentos Fiscais, modelo 5;

VII - Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6;

VIII - Registro de Inventário, modelo 7;

IX - Registro de Apuração do ICMS, modelo 9;

X - Registro de Movimentação de Combustíveis.

## **6.6 - Escrituração Por Processamento de Dados**

De acordo com o art. 255 do RIR/99, os livros comerciais e fiscais poderão ser escriturados por sistema de processamento eletrônico de dados, em formulários contínuos, observado o seguinte:

a) as folhas deverão ser numeradas, em ordem seqüencial, mecânica ou tipograficamente;

b) após o processamento, os impressos deverão ser destacados e encadernados em forma de livro, seguindo-se a lavratura dos termos de abertura e encerramento e a apresentação ao órgão competente para autenticação.

### **6.6.1 - Empresa Que Utilize Sistema Escritural Eletrônico**

As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal (SRF), os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária, na forma estabelecida no art. 72 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e na Instrução Normativa SRF nº 86/01.

As empresas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples), de que trata a Lei nº 9.317/96, ficam dispensadas do cumprimento dessa obrigação.

As pessoas jurídicas obrigadas à apresentação dos arquivos, quando intimadas pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal, apresentarão, no prazo de vinte dias, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras.

Por meio do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 23.10.01 (DOU de 26.10.01), foram estabelecidas a forma de apresentação, a documentação de acompanhamento e as especificações técnicas dos arquivos digitais e sistemas de que trata a Instrução Normativa SRF nº 86/01.

As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal (exceto as optantes pelo Simples Federal) quando intimadas por Auditor-Fiscal da Receita Federal (AFRF), deverão apresentar, a partir de 1º de janeiro de 2002, os arquivos digitais e sistemas contendo informações relativas aos seus negócios e atividades econômicas ou financeiras, observadas as orientações contidas no Anexo único do Ato Declaratório Executivo Cofis nº 15, de 23.10.01.

As informações deverão ser apresentadas em arquivos padronizados no que se refere a:

- I - registros contábeis;
- II - fornecedores e clientes;
- III - documentos fiscais;
- IV - comércio exterior;

V - controle de estoque e registro de inventário;  
VI - relação insumo/produto;  
VII - controle patrimonial;  
VIII - folha de pagamento.

A critério da autoridade requisitante, os arquivos digitais poderão ser apresentados em forma diferente da estabelecida, inclusive em decorrência de exigência de outros órgãos públicos.

## 6.7 - Microfilmagem de Documentos e Livros

A microfilmagem de documentos oficiais e particulares, para fins de arquivamento, segurança ou manuseio foi autorizada pela Lei nº 5.433, de 08.05.68 e, posteriormente, regulamentada pelo Decreto nº 64.398/69. Esses dispositivos legais estabeleceram os requisitos e condições para que o documento microfilmado produzisse o mesmo efeito legal do documento original. A eliminação dos documentos particulares originais, já microfilmados na forma da lei, foi permitida pelo Parecer Normativo nº 171/74. Posteriormente, revogando aquele ato normativo, a Coordenação do Sistema de Tributação expediu o Parecer Normativo nº 21/80, esclarecendo que os originais dos documentos microfilmados deverão ser conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram, conforme estatuído no artigo 191, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

## 6.8 - Registro e Autenticação Dos Livros

No caso de serem utilizados, para efeito de Imposto de Renda, livros fiscais exigidos por outras legislações (por exemplo, os livros de Registro de Inventário e Registro de Entradas exigidos pela legislação do ICMS, esse último em substituição ao Registro de Compras), referidos livros, além da autenticação a que estejam sujeitos nas repartições fiscais pertinentes, deverão também ser autenticados pelo Órgão de Registro do Comércio.

Os livros fiscais exigidos perante a legislação do ICMS/IPI, poderão ser autenticados na Secretaria de Estado da Fazenda ou no Órgão de Registro do Comércio, à opção do contribuinte.

Ficam dispensados de autenticação os seguintes livros:

- a) Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR;
- b) Livros facultativos mencionados no item 6.4.4;
- c) Livro Razão;
- d) Registro de estoque de imóveis das empresas imobiliárias;

## 6.9 - Termo de Abertura e Encerramento

A primeira e última páginas dos livros utilizados na escrituração da pessoa jurídica destinam-se aos termos de abertura e encerramento.

Os termos de abertura e encerramento deverão ser datados e assinados pelo titular de firma mercantil individual, administrador de sociedade mercantil ou representante legal e por contabilista legalmente habilitado, com indicação do número de sua inscrição no Conselho Regional de Contabilidade (CRC).

Não havendo contabilista habilitado na localidade onde se situa a sede da empresa, os termos de abertura e de encerramento serão assinados apenas pelo titular de firma mercantil individual, administrador de sociedade mercantil ou representante legal.

### I. Termo de Abertura

No termo de abertura, normalmente, devem constar a finalidade a que se destina o livro, o número de ordem, o número de folhas, o nome da sociedade a que pertence, o local da sede ou estabelecimento, o número e data do arquivamento dos atos constitutivos no órgão competente e o número de inscrição no CGC, conforme modelo abaixo:

#### Termo de abertura

Este livro contém ..... folhas numeradas (mecânica ou tipograficamente) de 1 a ....., e servirá de Diário nº ..... da firma individual ou sociedade mercantil ..... (nome empresarial), sediada na Rua ..... nº ....., na cidade ..... Estado ....., NIRE ..... atos constitutivos arquivados em ...../...../....., inscrita no CGC sob nº .....

(Localidade), ..... de ..... de 19.....

.....

Assinatura do titular, administrador, ou representante legal da empresa.

.....

Assinatura de contabilista habilitado.

## II. Termo de Encerramento

O termo de encerramento indica o fim a que se destinou o livro, o número de ordem, o número de folhas e o nome da sociedade a que pertence o livro, conforme modelo abaixo:

### Termo de Encerramento

Este livro contém ..... folhas numeradas (mecânica ou tipograficamente de 1 a ....., e serviu de Diário nº ..... da firma individual ou sociedade mercantil..... (nome empresarial), sediada na Rua ..... nº ....., na cidade de ....., Estado de ....., NIRE ....., atos constitutivos arquivados em ...../...../....., inscrita no CGC sob nº .....

(Localidade), ..... de .....de 19.....

.....

(assinatura do titular, administrador ou representante legal da empresa)

.....

(assinatura de Contabilista habilitado)

## 6.10 - Conservação de Documentos e Prazo Decadencial

A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, livros, documentos e os papéis relativos à sua atividade, ou que se refiram a atos ou questões que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Art. 264 do RIR/99).

O direito de proceder ao lançamento do imposto extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (Art. 173 do CTN).

Isso significa que, em relação a guarda de livros e documentos perante a legislação do Imposto de Renda, deve ser observado o prazo de 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que foi entregue a declaração de rendimentos (Art. 899 do Rir/99). Assim, o livro Diário e a documentação relativa ao ano-calendário de 1995 deverá ser conservado até 31.12.01.

No tocante à documentação e escrituração que serviram de base para apuração das contribuições ao PIS, Cofins e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, o prazo para guarda da documentação é de 10 anos, por força do disposto no art. 348 do Decreto nº 3.048/99.

## 6.11 - Extravio ou Destruição de Livros

Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de 48 (quarenta e oito) horas, ao órgão competente de Registro do Comércio, remetendo cópia ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição.

A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observada as citadas formalidades.

## 6.12 - Sucessão: Utilização Dos Mesmos Livros

Na hipótese de sucessão, em que o ativo e o passivo do sucedido sejam assumidos pelo sucessor, poderá este ser autorizado a continuar escriturando os livros e fichas do estabelecimento, observadas as seguintes formalidades:

I - Deverá ser aposto, após o último lançamento, o termo de transferência datado e assinado pela pessoa jurídica ou por seu procurador e por contabilista legalmente habilitado;

II - O termo de transferência conterá, além de todos os requisitos exigidos para os termos de abertura, indicação da sucessora e o número da data de arquivamento no Órgão de Registro do Comércio do instrumento de sucessão.

III - O termo de transferência deverá ser autenticado pela Junta Comercial.

### Termo de Transferência

A partir desta data, este livro continuará sendo utilizado como "Diário" da firma individual ou sociedade..... (nome empresarial da sucessora), constituída em sucessão à firma individual ou sociedade..... (nome empresarial da sucedida), conforme atos, constitutivos arquivados em ....../....../....., NIRE ..... CGC nº .....

(localidade) ..... de ..... de 19.....

.....

(assinatura do titular, administrador ou representante legal da empresa)

.....

(assinatura de contabilista habilitado)

## **6.13 - Centralização da Contabilidade ou Incorporação Dos Resultados Das Filiais**

Quando a empresa, além da matriz, possui estabelecimentos filiais, a contabilidade poderá ser feita de forma centralizada na matriz ou de forma descentralizada - na matriz e em cada uma das filiais. No caso de opção pela descentralização da contabilidade, ou seja, quando cada estabelecimento realiza sua própria escrituração, as demonstrações financeiras deverão ser consolidadas no encerramento do período-base no livro Diário da matriz e, para os efeitos do imposto de renda, deverá ser entregue uma única declaração de rendimentos em nome do estabelecimento matriz.

## **6.14 - Valor Probante da Escrituração**

A escrituração contábil, quando formalmente elaborada, observando-se os princípios contábeis e requisitos essenciais de registro, tem valor probante para todos os efeitos judiciais e extrajudiciais. Portanto, cumpre ao contador assegurar na escrituração dos atos constitutivos e posteriores alterações contratuais que demandem registros contábeis a correta evidenciação de todas as determinações destes atos societários, bem como evidenciar os respectivos números de registro que embasem sua escrituração (art. 1177 do Novo Código Civil).

## **6.15. Exibição dos Instrumentos de Escrituração Contábil a Terceiros**

Ressalvados os casos previstos em lei, nenhuma autoridade, juiz ou tribunal, sob qualquer pretexto, poderá fazer ou ordenar diligência para verificar se o empresário ou a sociedade empresária observam, ou não, em seus livros e fichas, as formalidades prescritas em lei (arts. 1190 e 1191 do Novo Código Civil):

I - o juiz só poderá autorizar a exibição integral dos livros e papéis de escrituração quando necessária para resolver questões relativas à sucessão, comunhão ou sociedade, administração ou gestão à conta de outrem, ou em caso de falência;

II - o juiz ou tribunal que conhecer de medida cautelar ou de ação pode, a requerimento ou de ofício, ordenar que os livros de qualquer das partes, ou de ambas, sejam examinados na presença do empresário ou da sociedade empresária a que pertencerem, ou de pessoas por estes nomeadas, para deles se extrair o que interessar à questão;

III - achando-se os livros em outra jurisdição, nela se fará o exame, perante o respectivo juiz.

As restrições estabelecidas ao exame da escrituração, em parte ou por inteiro, não se aplicam às autoridades fazendárias, no exercício da fiscalização do pagamento de impostos, nos termos estritos das respectivas leis especiais.

# **7. LIVROS SOCIAIS DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS**

## **7.1 - Introdução**

A companhia deve ter, além dos livros contábeis e fiscais obrigatórios para as pessoas jurídicas em geral, os livros sociais previstos no art. 100 da Lei nº 6.404/76, com as alterações promovidas pela Lei nº 9.457/97.

## **7.2 - Livros Obrigatórios**

A companhia deverá ter os seguintes livros:

I - o livro "Registro de Ações Nominativas", para inscrição, anotação ou averbação:

- 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 forma, espécie ou classe;
- 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 "Atas das Assembléias Gerais";

IV - o livro de "Presença dos Acionistas";

V - o livro de "Atas das Reuniões da Diretoria",

VI - o livro de Atas e Pareceres do Conselho Fiscal.

Além dos livros mencionados, a companhia precisará ter, também, se for o caso, os seguintes livros:

VII - o livro de "Registro de Partes Beneficiárias Nominativas" e o de "Transferência de Partes Beneficiárias Nominativas", se tiverem sido emitidas;

VIII - os livros de "Atas das Reuniões do Conselho de Administração", se houver esse órgão na companhia.

### **7.3 - Acesso Aos Livros da Companhia**

Os livros relativos aos valores mobiliários emitidos pela companhia mencionados nos números I, II e VII do item anterior, são dotados de caráter público.

A lei assegura o acesso às informações sobre os registros destes livros, a pessoas estranhas ao corpo acionário, porque os atos neles assentados podem produzir efeitos em relação a terceiros não acionistas. Por exemplo, ao adquirente de ações interessa ter conhecimento da existência de ônus constituídos sobre ações nominativas, cuja averbação deve obrigatoriamente constar do livro Registro de Ações Nominativas.

Por esse motivo, a lei determina à companhia fornecer certidões dos assentamentos deles constantes a qualquer pessoa que o solicitar, mesmo não sendo acionista, desde que se destinem à defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal ou dos acionistas ou do mercado de valores mobiliários, observando-se que:

- a) pelo fornecimento dessas certidões a companhia poderá cobrar o custo do serviço;
- b) se a companhia indeferir o pedido de certidão, caberá recurso à Comissão de Valores Mobiliários.

A certidão de assentamento poderá ser expedida da seguinte forma:

Certidão de Assentamento Constante dos Livros

Certifico, a pedido verbal de pessoa interessada, que, revendo o livro ....., desta companhia, nele, a folhas... encontrei o registro do seguinte teor: ....Dou fé. Eu, ....., a escrevi, conferi e assino, juntamente com o Diretor....

### **7.4 - Autenticação e Termos**

Os livros sociais das companhias devem ser revestidos das mesmas formalidades legais exigidas para os livros mercantis obrigatórios, tais como (IN DNRC nº 54/96):

- I - ter suas folhas seqüencialmente numeradas;
- II - tipograficamente, no caso de livros ou conjunto de fichas ou folhas soltas;
- III - conter termos de abertura e de encerramento apostos, respectivamente, no anverso da primeira e no verso da última ficha ou folha numerada;
- IV - ser submetido à autenticação da Junta Comercial;

### **7.5 - Escrituração Pelo Agente Emissor de Certificados**

De acordo com o artigo 27 da Lei das S/A, a companhia, em vez de assumir diretamente o encargo da escrituração e guarda dos livros de registro e transferência de ações e da emissão dos certificados, pode contratar esses serviços com instituição financeira autorizada pela Comissão de Valores Mobiliários.



No desempenho desse encargo, o Agente Emissor de Certificados pode fazer substituir os livros que primeiramente deveriam ser escriturados pela empresa, caso não lhe tivesse delegado os serviços, por escrituração própria, segundo o sistema aprovado pela Comissão de valores mobiliários.

## **7.6 - Ações Escriturais**

A companhia, segundo o que dispuser seu estatuto, pode emitir ações sem que estejam acompanhadas de certificados, consubstanciando-se os direitos acionários adquiridos numa conta - chamada de depósito - em nome de cada subscritor, conta essa de movimento, como a conta-corrente, em que se registram a propriedade das ações e se averbam suas mutações e transferências.

Essa conta de depósito de ações escriturais não é mantida nos escritórios da empresa, porém, obrigatoriamente, em instituição financeira, que é a única entidade autorizada a manter esse serviço, que passa a ser a depositária.

Embora deva estar autorizada pela Comissão de Valores Mobiliários, a escolha da instituição depositária compete à empresa.

Investida dessa qualidade, a instituição financeira assume deveres perante a companhia contratante, acionistas e terceiros, dentre os quais se destaca aquele a que se refere o art. 102: Transmitir à mandante todo o movimento das contas sob seu controle, através de cópias dos extratos e relações a serem fornecidas uma vez por ano.

Os originais desses extratos devem ser encaminhados, também uma vez por ano, à Junta Comercial, onde permanecerão arquivados.

Compete igualmente à instituição depositária fornecer ao acionista extrato da conta de depósito das ações escriturais, sempre que solicitado, ao término de todo mês em que for movimentada e, ainda que não haja movimentação, ao menos uma vez por ano (parágrafo 2º do art. 35 da Lei das S/A).

## **7.7 - Fiscalização e Dúvidas no Registro**

A companhia deve verificar a regularidade das transferências e da constituição de direitos ou ônus sobre os valores mobiliários de sua emissão.

Se os serviços de escrituração e de transferência de ações e de emissão dos certificados houver sido, porém, contratados com instituição financeira a responsabilidade compete ao agente emissor e quando se tratar de registros de ações escriturais, caso que são da privatividade dessa instituição, a responsabilidade corre por conta da instituição financeira depositária das ações.

## **7.8 - Responsabilidade da Companhia Por Vícios ou Irregularidades**

De acordo com o artigo 104 da Lei das Sociedades por Ações, a companhia é responsável pelos prejuízos que causar aos interessados por vícios ou irregularidades verificadas nos registros relativos aos valores mobiliários emitidos.

A companhia deverá diligenciar para que os atos de emissão e substituição de certificados, e de transferências e averbações nos livros sociais, sejam praticados no menor prazo possível, não excedente do fixado pela Comissão de Valores Mobiliários, respondendo perante acionistas e terceiros pelos prejuízos decorrentes de atrasos culposos.

A companhia também é responsável por perdas e danos causados aos interessados decorrentes de erros ou irregularidades no serviço de ações escriturais, cabendo a esta, entretanto, direito de regresso contra a instituição depositária.

## **7.9 - Exibição Dos Livros**

A exibição por inteiro dos livros da companhia pode ser ordenada judicialmente sempre que, a requerimento de acionistas que representem, pelo menos, 5% (cinco por cento) do capital social, sejam apontados atos violadores da lei ou do estatuto, ou haja fundada suspeita de graves irregularidades praticadas por qualquer dos órgãos da companhia. (Art. 105 da Lei das S/A).

O artigo 291 permite que esse número mínimo de acionistas possa ser reduzido, nas companhias abertas, mediante escala em função do valor do capital social pela Comissão de Valores Mobiliários.

Um dos direitos essenciais do acionista é o de fiscalizar, na forma prevista em lei, a gestão dos negócios sociais.

Tratando-se de livros da sociedade, protegidos pelo princípio do sigilo comercial, seu exame pelo acionista pode ser recusado pela sociedade a seu juízo e critério, se considerar a possibilidade de prejuízo decorrente de sua vista.

O direito ao exame dos livros expõe a sociedade a sérios perigos, como o exame da escrituração por falsos acionistas, na hipótese de ações ao portador, ou por legítimo acionista, mas com interesses contrários aos da sociedade, ou por pessoa que se tornou acionista com o objetivo de devassar o segredo dos negócios da sociedade ou os processos empregados para a exploração do objeto social.

## 8. LIVRO REGISTRO DE DUPLICATAS - CONSIDERAÇÕES

### 8.1 - Obrigatoriedade da Escrituração

Perante a legislação do Imposto de Renda, o livro Registro de Duplicatas é um livro facultativo, excetuando-se os casos de sua utilização para fins de escrituração resumida do livro Diário.

Todavia, o livro Registro de Duplicatas, é um livro comercial obrigatório para as empresas que utilizam a emissão de duplicatas em suas atividades (art. 19 da Lei nº 5.474/68).

### 8.2 - Escrituração Resumida do Livro Diário - Utilização Como Livro Auxiliar

A escrituração resumida do Diário é admitida, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, e desde que sejam utilizados livros auxiliares, entre os quais o livro Registro de Duplicatas, para registro individualizado.

Vale observar que é necessário que no transporte dos totais mensais do livro Registro de Duplicatas para o livro Diário, seja feita referência às páginas em que as operações se encontram lançadas naquele livro, devidamente registrado.

### 8.3 - Forma e Conteúdo do Livro

No livro Registro de Duplicatas serão escrituradas, cronologicamente, todas as duplicatas emitidas, com o número de ordem, data e valor das faturas originárias e data de sua expedição; nome e domicílio do comprador; anotações das reformas, prorrogações de prazo e outras circunstâncias necessárias (§ 1º do art. 19 da Lei nº 5.474/68).

#### 8.3.1 - Formalidades na Escrituração

Para efeito de escrituração do livro Registro de Duplicatas deve ser observado o seguinte:

a) não poderá conter emendas, borrões, rasuras ou entrelinhas;

b) deverá ser conservado nos próprios estabelecimentos;

c) o livro poderá ser substituído por qualquer sistema mecanizado, mediante utilização de conjunto de fichas, folhas soltas ou conjunto de folhas contínuas, desde que atendidos os requisitos exigidos;

d) as folhas deverão ser seqüencialmente numeradas:

- tipograficamente, tratando-se de livro e conjunto de fichas ou folhas soltas;

- mecânica ou tipograficamente, no caso de folhas contínuas;

e) o livro deverá conter os termos de abertura e de encerramento apostos, respectivamente, no anverso da primeira e no verso da última ficha ou folha numerada;

f) os termos de abertura e de encerramento devem ser datados e assinados pelo titular de firma mercantil individual, administrador da sociedade ou representante legal e por contabilista legalmente habilitado, com indicação do número de inscrição no Conselho Regional de Contabilidade;

#### 8.3.2 - Autenticação do Livro Registro de Duplicatas

Após lavrados os termos de abertura e de encerramento, o livro Registro de Duplicatas, ou conjunto de fichas, folhas soltas ou folhas contínuas, deve ser submetido à autenticação pela Junta Comercial antes ou após efetuada a escrituração (IN DNRC nº 65/97).

Tratando-se de sociedade civil, o registro e a autenticação serão efetuados pelo Cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas em que se acharem registrados os atos constitutivos da sociedade.

### 8.4 - Modelo do Livro

Reproduzimos abaixo o modelo do livro Registro de Duplicatas, que poderá ser substituído por sistema de processamento de dados, desde que contenha todas as informações previstas:

FATURA ORIGINÁRIA		LIVRO REGISTRO DE DUPLICATAS				O		CONTAS CORRETES	
N		DUPLICATA				COPIA DOR		A	
M		D				F		N	
O		O				I		O	
C		C				C		T	
O		O				O		A	
R		R				D		C	
E		E				O		O	
P		P				P		S	

Nº DE ORDEM Valores Mercantis	DATA DE EMISSÃO	DATA DE EXPEDIÇÃO	VE NDA MERCANTIL VALORES	P R A O R	E	Nº DE ORDEM Valores Mercantis	DATA DO VENCIMENTO	DATA DA ASSINATURA	DATA DA DEVO LUÇÃO	ATA DO PAGA MENTO	PO R FALTA DE ASSINATURA	OR FALTA DE DEVO LUÇÃO	PO R FALTA DE PAGAM ENTO	PO R FALTA DE PAGAM ENTO	Nº	OLHA Nº	OLHA Nº	OLHA Nº

## 9. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS - ASSINATURA POR CONTABILISTA LEGALMENTE HABILITADO

### 9.1 - Demonstrações Financeiras

De acordo com o artigo 176 da Lei nº 6.404/76, ao fim de cada exercício social, a pessoa jurídica deverá elaborar, com base na escrituração comercial 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;
- IV - demonstração das origens e aplicações de recursos.

A companhia fechada que tiver menos de 20 acionistas com patrimônio líquido, na data do balanço, não superior a R\$ 1.000.000,00, não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração das origens e aplicações de recursos (art. 2º da Lei nº 10.303/01).

### 9.2 - Responsáveis Pela Escrituração

A escrituração da pessoa jurídica ficará sob a responsabilidade de profissional qualificado (Contador ou Técnico em Contabilidade), nos termos da legislação específica, que deverá assinar junto com os administradores, sócios-gerentes ou titular da empresa individual, as demonstrações financeiras obrigatórias, com a indicação do seu número de registro no Conselho Regional de Contabilidade (art. 2º da Lei nº 10.303/01).

Nas localidades em que não houver profissional habilitado, a escrituração contábil poderá ficar a cargo do próprio contribuinte ou de pessoa por ele designada. Ressalte-se, no entanto, que a designação de pessoa não habilitada profissionalmente, não eximirá o contribuinte da responsabilidade pela escrituração (§ 1º do art. 268 do RIR/99).

Desde que legalmente habilitado para o exercício da profissão como técnico em Contabilidade ou Contador, o titular da empresa individual, o sócio, acionista ou diretor da sociedade pode assinar as demonstrações financeiras da empresa e assumir a responsabilidade pela escrituração (§ 2º do art. 268 do RIR/99).

### 9.3 - Responsabilidade Do Contabilista

Os contabilistas, dentro do âmbito de sua atuação e no que se referir à parte técnica, serão responsabilizados, juntamente com os seus contribuintes, por qualquer falsidade dos documentos que assinarem e pelas irregularidades de escrituração praticadas no sentido de fraudar o Imposto de Renda (§ 1º do art. 819 do RIR/99).

Verificada a falsidade do balanço ou de qualquer outro documento de contabilidade, assim como da escrita dos contribuintes, o profissional que houver assinado tais documentos será declarado sem idoneidade para assinar quaisquer peças ou documentos contábeis sujeitos à apreciação dos órgãos da Secretaria da Receita Federal, por ato de Delegado ou Inspetor da Receita Federal, independentemente de ação criminal que no caso couber (art. 820 do RIR/99).

De acordo com o art. 1182 do Novo Código Civil, a escrituração ficará sob a responsabilidade de contabilista legalmente habilitado, salvo se nenhum houver na localidade.

No exercício de suas funções, os prepostos (contabilistas) são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

Os preponentes são responsáveis pelos atos de quaisquer prepostos, praticados nos seus estabelecimentos e relativos à atividade da empresa, ainda que não autorizados por escrito (art. 1178 do Novo Código Civil).

Quando tais atos forem praticados fora do estabelecimento, somente obrigarão o preponente nos limites dos poderes conferidos por escrito, cujo instrumento pode ser suprido pela certidão ou cópia autêntica do seu teor.

## 10. VISTO DO JUIZ NO BALANÇO

Dentro dos 60 dias seguintes à data do encerramento do exercício social, as empresas devem, após a transcrição e assinatura do balanço no livro Diário, levá-lo à presença do Juiz de Direito sob cuja jurisdição estiver subordinado o seu estabelecimento principal, para que o Magistrado aponha a sua rubrica (Decreto-lei nº 7.661/45, art. 186, VII).

O visto pode ser obtido após esse prazo desde que haja motivo relevante.

Nesse caso, o titular ou o sócio diretor da empresa deverá fazer um requerimento ao Juiz, expondo o motivo do atraso e solicitando para que o balanço seja rubricado.

Ressalte-se que o não-cumprimento dessa formalidade poderá, em caso de falência, dar lugar à caracterização de crime falimentar, punível com pena de detenção de 6 meses a 3 anos.

## 11. ELEMENTOS BÁSICOS DOS LANÇAMENTOS CONTÁBEIS

### 11.1 - Contas

A conta é a representação gráfica dos débitos e dos créditos que qualifica os componentes patrimoniais.

#### I - Elementos de uma conta

Os elementos fundamentais de uma conta são:

- a) Título - é o nome da conta onde identifica-se o que ela representa.
- b) Número da conta - corresponde ao número constante do plano de contas;
- c) Débito - são os registros efetuados na coluna do débito da conta;
- d) Crédito - são os registros efetuados na coluna do crédito da conta;
- e) Histórico - relata o fato acontecido em relação ao patrimônio;
- f) Saldo - é a diferença existente entre o débito e o crédito de uma conta.

As contas podem apresentar os seguintes saldos:

- Saldo devedor - quando o débito é maior que o crédito;
- Saldo credor - quando o crédito é maior que o débito;
- Saldo nulo - quando o débito é igual ao crédito.

#### II - Representação gráfica

Para estudos, explicações e resoluções de problemas usa-se o gráfico simplificado, denominado Conta T, razãoete ou razãoete em T, conforme demonstramos a seguir:

TÍTULO DA CONTA	
COLUNA DO DÉBITO	COLUNA DO CRÉDITO

As contas possuem duas colunas: a do débito e a do crédito, e dessa forma, os aumentos podem ser registrados em um lado e as diminuições no outro. A natureza da conta é que irá determinar a coluna a ser utilizada para os aumentos e a coluna para as diminuições.

### 11.2 - Classificação Das Contas

As contas são classificadas em:

- a) Contas patrimoniais ou integrais: correspondem as contas do Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido;
- b) Contas de resultado ou diferenciais: correspondem as contas de receitas e despesas, que além de registrar as variações patrimoniais, servem para determinar o resultado do exercício.

### 11.3 - Mecanismo do Débito e do Crédito

A escrituração contábil é desenvolvida através do método das partidas dobradas que determina que para todo débito existe um crédito de igual valor e vice-versa.

De acordo com os métodos das partidas dobradas os lançamentos podem ser de quatro fórmulas:

- 1ª fórmula - para uma conta debitada existe uma conta creditada;
- 2ª fórmula - para uma conta debitada existe mais de uma conta creditada;
- 3ª fórmula - para várias contas debitadas existe uma só conta creditada;
- 4ª fórmula - para mais de uma conta debitada existe mais de uma conta creditada.

## 11.4 - REGISTROS CONTÁBEIS - CONSIDERAÇÕES GERAIS

### 1. CUIDADOS COM RELAÇÃO AOS DOCUMENTOS

Os registros contábeis têm sua origem representada por documentos que devem ser cercados de cuidados para serem aceitos pela empresa e pelo Fisco.

Os documentos não devem apresentar nenhuma rasura e caso sofram algum acidente que dificulte a identificação de seu conteúdo eles deverão ser reconstituídos ou substituídos, na impossibilidade de reconstituição.

A data de emissão do documento, geralmente, determina a data do registro contábil, por isso devemos sempre verificar se este item do documento está correto.

Por exemplo, podemos ter um documento cuja data de emissão seja 30.04 e a data de entrega da mercadoria seja 31.05 (geralmente existe uma diferença entre a data de emissão da Nota Fiscal e a data de entrega das mercadorias, mas essa diferença não pode ser tão grande). Neste caso, devemos contatar os departamentos que solicitarem as mercadorias ou os serviços para conhecermos as datas corretas e, se for o caso, solicitar ao departamento fiscal as devidas correções.

### 2. CONTABILIZAÇÕES QUE EXIGEM ATENÇÃO ESPECIAL

Algumas contabilizações exigem uma atenção especial pelo fato de envolverem outros procedimentos que não o simples lançamento contábil, geralmente envolvem cálculos, rateios, retenções de tributos, etc.

Para facilitar as contabilizações, seguem alguns esclarecimentos sobre os fatos que ocorrem com maior frequência:

a) Gastos com materiais ou serviços cuja utilização se estende por períodos maiores do que um mês

Existem gastos que a empresa realiza para serem consumidos ou utilizados ao longo de um determinado período. Esses gastos, mesmo sendo pagos, não podem ser debitados diretamente em contas de custo ou despesa.

Os mais comuns desses gastos são: a compra de grandes quantidades de materiais de escritório, de limpeza e dos materiais de estoque, os prêmios de seguro, as assinaturas de jornais e revistas, as despesas financeiras sobre contratos de financiamento, as comissões pagas antecipadamente e outras despesas antecipadas.

Na contabilização devem ser debitadas as contas de Estoques ou Despesas do Exercício Seguinte.

b) Compra de bens de pequeno valor

Na compra de bens com custo unitário não superior a R\$ 326,62 a empresa poderá, por ocasião da aquisição, optar por registrá-los diretamente como despesa em vez de registrá-los no Ativo Permanente.

Para esse registro o valor unitário deve ser considerado em função da utilidade do bem, ou seja, só poderá ser considerado despesa o bem que por si só preste ou tenha condições de prestar utilidade à empresa.

**Por exemplo:** se a empresa comprar diversos tijolos cujo preço unitário deverá ser inferior a R\$ 326,62, eles deverão ser registrados no Ativo Permanente, pois um único tijolo não presta a sua utilidade para a empresa.

Mas se a empresa adquirir uma calculadora por um preço inferior a R\$ 326,62, poderá registrá-la diretamente em uma conta de despesa.

c) Estoques

No registro das compras de matérias-primas e/ou mercadorias deve-se observar as contas distintas para cada item e a apropriação dos impostos recuperáveis (ICMS/IPI) em contas específicas.

d) Compra de bens para o Ativo Permanente

Na compra de bens devem ser observadas as normas específicas para a contabilização dos impostos que vierem destacados na Nota Fiscal, assim como das despesas acessórias (fretes, armazenagem, etc.), que eventualmente deverão fazer parte do custo do bem.

e) Despesas com a importação de bens ou mercadorias

Os gastos com importação não poderão ser debitados diretamente em contas de despesa ou custo, pois as importações são registradas no Ativo Circulante (mercadorias) e no Permanente (bens) até a formação total de seu custo, o que ocorre geralmente na data do desembaraço alfandegário.

f) Compra de direitos de uso de linhas telefônicas

Nessas compras deve ser observado se estão sendo adquiridas também as ações das companhias telefônicas, uma vez que existem contas específicas para a contabilização das ações e dos direitos.

g) Despesas realizadas em imóveis de propriedade de terceiros

No registro destes gastos deve ser observado se eles são passíveis de ser considerados como benfeitorias, que deverão ser registradas no Ativo Permanente.

h) Gastos com implantação de novos projetos e despesas pré-operacionais

Esses gastos são realizados na organização, construção e implantação de novas instalações ou novos locais para o exercício das atividades da empresa e também quando a empresa estiver desenvolvendo ou implantando novos sistemas para o controle de suas atividades.

Para o registro desses fatos a contabilidade possui um grupo de contas no Ativo Diferido.

As empresas costumam estabelecer regras especiais para o controle desses projetos, pois eles geralmente têm um custo alto e um prazo relativamente longo para a implantação.

i) Custos e despesas apropriadas

Nos finais de mês e especialmente no final do exercício (dezembro), geralmente ocorre o registro de gastos cuja fatura inclui valores pertencentes a outro mês ou exercício, que são nesse caso separados pelo departamento de contabilidade para registro nos períodos apropriados, permitindo a correta apuração do resultado de cada período.

j) Valores decorrentes de contratos

O setor de Contas a Pagar deve verificar a exatidão dos valores a serem provisionados (principal e encargos) ou pagos em razão de disposições contratuais e também cuidar para que a empresa cumpra as obrigações financeiras nos prazos contratados.

Observamos que relacionamos acima os casos mais comuns que podem ocorrer nas empresas, pois existem inúmeras situações na contabilidade que exigem atenção especial do profissional que atua na área.

## 12. PLANO DE CONTAS - CRITÉRIOS PARA ELABORAÇÃO

### 12.1 - Considerações Iniciais

Basicamente, a montagem adequada de um Plano de Contas deve levar sempre em consideração a necessidade de atendimento aos usuários da informação contábil.

O Plano de Contas deve ser elaborado por um profissional especializado na área contábil, através de um estudo prévio, considerando-se os seguintes aspectos:

a) conhecimento adequado do tipo do negócio da empresa;

b) porte da empresa, volume e tipo de transações;

c) recursos materiais disponíveis na empresa ou da parte de quem vai processar o sistema contábil;

d) necessidade de informação dos usuários, internos ou externos, especialmente quanto ao grau de detalhamento e saldos das transações mais relevantes para a gerência dos negócios.

Não se pode perder de vista que o Plano a ser elaborado precisa conter os detalhes mínimos exigidos para efeito da legislação do Imposto de Renda, para os seus acionistas ou para terceiros. Mas, prioritariamente, o Plano de Contas deve atender às necessidades de informação da administração da empresa.

### 12.2 - Codificação

A codificação deve ser feita de acordo com a estrutura do Plano de Contas e que permita que se identifique, sem permissão, as contas patrimonial e de resultado.

A atribuição de códigos às contas deve levar em conta o tamanho da empresa e o tipo de equipamento utilizado para a contabilização. Desta forma, as grandes empresas costumam ter até 18 dígitos para cada conta. Para as pequenas empresas, por sua vez, 4 dígitos são suficientes para a elaboração de um bom plano.

Quando da codificação das contas, a estrutura adotada deve deixar condições - espaço - para inúmeros acréscimos, levando-se em consideração a possibilidade futura de inserção de novas contas.

### 12.3 - Abertura de Contas Novas

É importante que apenas uma pessoa da empresa (contador ou controller) tenha autorização para efetuar a abertura de contas novas no plano. Esse procedimento evita a inclusão em duplicidade de contas iguais em termos de conteúdo, mas com nomes e códigos distintos.

### 12.4 - Manual de Contas

O Manual de Contas é o conjunto de instruções que detalham o uso de cada uma das contas do Plano. Nele é especificado quais os lançamentos que cada conta deve receber, bem como a contrapartida que, normalmente, é feita com a movimentação dessa conta. <P255%0>

No referido manual podem ser estabelecidos os critérios que a empresa adota em relação à avaliação de estoque e outros ativos, depreciação e amortização, ativação de bens, avaliação de contas do passivo, etc.

## **12.5 - Estrutura e Classificação Das Contas Patrimoniais**

A estrutura básica das contas patrimoniais e de resultados deve ser a seguinte:

1. Ativo
2. Passivo
3. Receitas
4. Despesas

De acordo com a Lei nº 6.404/76, 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.

No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente do grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

- 1.1. Ativo Circulante
- 1.2. Ativo Realizável a Longo Prazo
- 1.3. Ativo Permanente - Investimentos
- 1.4. Ativo Permanente - Imobilizado
- 1.5. Ativo Permanente - Diferido

O Passivo, por sua vez, as contas serão dispostas em ordem decrescente de exigibilidade, apresenta o seguinte agrupamento:

- 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 de Social
  - 2.4.2 - Reserva de Capital
  - 2.4.3 - Reserva de Reavaliação - Ativos Próprios
  - 2.4.4 - Reserva de Reavaliação - Empresas Ligadas
  - 2.4.5 - Reserva de Lucros
  - 2.4.6 - Lucros ou Prejuízos Acumulados

## **12.6 - Modelo de Plano de Contas**

Este trabalho não tem a pretensão de apresentar um modelo padrão de Plano de Contas, uma vez que cada empresa tem a sua particularidade e, além disso, o elenco de contas proposto pode ser modificado em razão da atividade - indústria, comércio, agropecuária, construção civil, etc. No entanto, o elenco sugerido serve de contribuição para a elaboração de um Plano de Contas condizente com cada tipo de empresa desde que, é claro, sejam efetuadas as adaptações necessárias.

Nossa sugestão, portanto, resume-se na estruturação de três planos de contas, um que pode ser aplicado a empresa comercial, a empresa industrial e outro a empresa que explora a atividade imobiliária, cabendo, pois, ao profissional da área contábil, proceder ao detalhamento ou exclusão e à codificação das contas com a finalidade de adaptá-lo às necessidades da empresa.

### **12.6.1 - Elenco de Contas Proposto Para a Empresa Comercial**

- 1.1. ATIVO CIRCULANTE
  - 1.1.1. Disponibilidades
    - 1.1.1.1. Caixa
    - 1.1.1.2. Bancos c/ Movimento
    - 1.1.1.3. Numerário em trânsito
    - 1.1.1.4. Aplicações Financeiras - FAF
    - 1.1.1.5. Depósitos Bancários Vinculados
  - 1.1.2. Clientes
    - 1.1.2.1. Duplicatas a Receber
    - 1.1.2.2. Duplicatas a Receber - Empresas Ligadas
    - 1.1.2.3. (-) Venda p/ Entrega Futura
    - 1.1.2.4. (-) Duplicatas Descontadas
    - 1.1.2.5. (-) Créditos de Liquidação Duvidosa
  - 1.1.3. Créditos Diversos
    - 1.1.3.1. Títulos a Receber
    - 1.1.3.2. Empréstimos a Receber
    - 1.1.3.3. Cheques a Receber
    - 1.1.3.4. Lucros e Dividendos a Receber

- 1.1.3.5. Bancos - Contas Vinculadas
- 1.1.3.6. (-) Créditos de Liquidação Duvidosa
- 1.1.4. Adiantamentos a Funcionários
  - 1.1.4.1. Adiantamento p/ Viagens
  - 1.1.4.2. Adiantamento p/ Despesas
  - 1.1.4.3. Adiantamento de Salários
  - 1.1.4.4. Adiantamento de 13º Salário
  - 1.1.4.5. Adiantamento de Férias
- 1.1.5. Adiantamentos a Terceiros
  - 1.1.5.1 - Adiantamento p/ Viagens
  - 1.1.5.2 - Adiantamento p/ Despesas
  - 1.1.5.3 - Adiantamento a Fornecedores
- 1.1.6. Impostos e Contribuições a Recuperar
  - 1.1.6.1. ICMS a Recuperar
  - 1.1.6.2. IRRF s/ Aplicações Financeiras a Recuperar
  - 1.1.6.3. IRRF s/ Receitas de Serviços a Recuperar
  - 1.1.6.4. COFINS a Recuperar
  - 1.1.6.5. PIS a Recuperar
  - 1.1.6.6. ISS a Recuperar
- 1.1.7. Aplicações Financeiras
  - 1.1.7.1. Depósito a Prazo Fixo Pós-Fixado
  - 1.1.7.2. Letras de Câmbio
  - 1.1.7.3. Títulos de Estatais
  - 1.1.7.4. Debêntures
  - 1.1.7.5. Mercado de Ações
  - 1.1.7.6. Aplicação em Ouro
  - 1.1.7.7. Títulos e Valores Mobiliários
  - 1.1.7.8. (-) Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
  - 1.1.7.9. (-) Provisão p/ Perdas
- 1.1.8. Estoques
  - 1.1.8.1. Mercadorias p/ Revenda
  - 1.1.8.2. Almoxarifado
  - 1.1.8.3. (-) Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
- 1.1.9. Despesas a Apropriar
  - 1.1.9.1. Prêmios de Seguros
  - 1.1.9.2. Encargos Financeiros
  - 1.1.9.3. Assinaturas de Publicações
  - 1.1.9.4. Aluguéis e Arrendamentos
- 1.2. ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO
  - 1.2.1. Títulos a Receber
    - 1.2.1.1. Créditos c/ Acionistas e Quotistas
    - 1.2.1.2. Créditos c/ Diretores
    - 1.2.1.3. Créditos c/ Empresas Ligadas
    - 1.2.1.4. Depósitos Bancários Vinculados
  - 1.2.2. Aplicações Financeiras
    - 1.2.2.1. Depósito a Prazo Fixo Pós-Fixado
    - 1.2.2.2. Letras de Câmbio
    - 1.2.2.3. Títulos de Estatais
    - 1.2.2.4. Debêntures
    - 1.2.2.5. Mercado de Ações
    - 1.2.2.6. Aplicação em Ouro
    - 1.2.2.7. Títulos e Valores Mobiliários
    - 1.2.2.8. (-) Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
    - 1.2.2.9. (-) Provisão p/ Perdas
  - 1.2.3. Empréstimos Compulsórios
  - 1.2.4. Impostos e Contribuições a Recuperar
  - 1.2.5. Adiantamentos a Terceiros
  - 1.2.6. Despesas a Apropriar
  - 1.2.7. Depósitos por Incentivos Fiscais
    - 1.2.7.1. FINOR
    - 1.2.7.2. FINAM
    - 1.2.7.3. FUNRES
    - 1.2.7.4. (-) Provisão p/ Perdas



## 1.3. ATIVO PERMANENTE - INVESTIMENTOS

### 1.3.1. Participações Societárias

#### 1.3.1.1. Empresas Controladas

#### 1.3.1.2. Empresas Coligadas

#### 1.3.1.3. Ágio na Aquisição de Investimentos

#### 1.3.1.4. (-) Amortização Acumulada do Ágio

#### 1.3.1.5. (-) Deságio na Aquisição de Investimentos

#### 1.3.1.6. Amortização Acumulada do Deságio

#### 1.3.1.7. (-) Provisão p/ Perdas c/ Investimentos

### 1.3.2. Participações Societárias em Outras Empresas

### 1.3.3. Participações por Incentivos Fiscais

#### 1.3.3.1. FINOR

#### 1.3.3.2. FINAM

#### 1.3.3.3. FUNRES

#### 1.3.3.4. Reflorestamento

#### 1.3.3.5. (-) Provisão p/ Perdas

### 1.3.4. Aplicações em Outros Investimentos

#### 1.3.4.1. Imóveis e Construções

#### 1.3.4.2. (-) Depreciação Acumulada

## 1.4. ATIVO IMOBILIZADO

### 1.4.1. Imóveis

#### 1.4.1.1. Terrenos

#### 1.4.1.2. Edifícios - Administração

#### 1.4.1.3. Edifícios - Vendas

### 1.4.2. Móveis e Utensílios

#### 1.4.2.1. Móveis e Utensílios - Escritório

#### 1.4.2.2. Móveis e Utensílios - Vendas

### 1.4.3. Veículos

#### 1.4.3.1. Caminhões

#### 1.4.3.2. Automóveis

#### 1.4.3.3. Tratores

### 1.4.4. Máquinas e Equipamentos

#### 1.4.4.1. Máquinas e Equipamentos - Escritório

#### 1.4.4.2. Máquinas e Equipamentos - Vendas

### 1.4.5. Recursos Naturais

#### 1.4.5.1. Florestas

### 1.4.6. Marcas, Direitos e Patentes

#### 1.4.6.1. Direito de Uso de Telefone

### 1.4.7. Imobilizado em Andamento

#### 1.4.7.1. Importação em Andamento

### 1.4.8. (-) Depreciação, Amortização e Exaustão Acumuladas

#### 1.4.8.1. (-) Depreciação Acumulada de Móveis e Utensílios

#### 1.4.8.2. ....

#### 1.4.8.3. ....

## 1.5. ATIVO DIFERIDO

### 1.5.1. Gastos Pré-Operacionais

#### 1.5.1.1. Gastos de Organização

#### 1.5.1.2. Gastos de Reorganização

### 1.5.2. (-) Amortização Acumulada

#### 1.5.2.1. ....

#### 1.5.2.2. ....

## 2.1. PASSIVO CIRCULANTE

### 2.1.1. Empréstimos e Financiamentos

#### 2.1.1.1. Empréstimos Bancários

#### 2.1.1.2. Empréstimos do Exterior

#### 2.1.1.3. Financiamentos Bancários

#### 2.1.1.4. Financiamentos do Exterior

#### 2.1.1.5. Títulos a Pagar

#### 2.1.1.6. Adiantamento s/ Contrato de Câmbio

### 2.1.2. Fornecedores

#### 2.1.2.1. Fornecedores Nacionais

#### 2.1.2.2. Fornecedores do Exterior

### 2.1.3. Impostos e Contribuições a Recolher

- 2.1.3.1. ICMS
- 2.1.3.2. IRPJ
- 2.1.3.3. Contribuição Social s/ Lucro Líquido
- 2.1.3.4. PIS
- 2.1.3.5. COFINS
- 2.1.3.6. IRRF
- 2.1.3.7. ISS
- 2.1.3.8. INSS
- 2.1.3.9. FGTS
- 2.1.3.10. Contribuição Sindical
- 2.1.4. Contas a Pagar
  - 2.1.4.1. Salários
  - 2.1.4.2. Honorários
  - 2.1.4.3. Fretes e Carretos
  - 2.1.4.4. Gratificações
  - 2.1.4.5. Aluguéis
  - 2.1.4.6. Energia Elétrica
  - 2.1.4.7. Telefone
  - 2.1.4.8. Água e Esgoto
  - 2.1.4.9. Comissões
  - 2.1.4.10. Seguros
- 2.1.5. Obrigações c/ Terceiros
  - 2.1.5.1. Adiantamento de Clientes
  - 2.1.5.2. Arrendamento Mercantil a Pagar
- 2.1.6. Dividendos e Lucros a Pagar
- 2.1.7. Provisões p/ Tributos e Contribuições
  - 2.1.7.1. Provisão para Imposto de Renda
  - 2.1.7.2. Provisão para Contribuição Social s/ Lucro Líquido
- 2.1.8. Outras Provisões
  - 2.1.8.1. Provisão p/ Férias
  - 2.1.8.2. Provisão p/ 13º Salário
- 2.2. PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
  - 2.2.1. Empréstimos e Financiamentos
    - 2.2.1.1. Empréstimos Bancários
    - 2.2.1.2. Empréstimos do Exterior
    - 2.2.1.3. Financiamentos Bancários
    - 2.2.1.4. Financiamentos do Exterior
    - 2.2.1.5. Adiantamento s/ Contrato de Câmbio
  - 2.2.2. Obrigações com Terceiros
    - 2.2.2.1. Arrendamento Mercantil a Pagar
    - 2.2.2.2. Créditos de Acionistas e Quotistas
    - 2.2.2.3. Créditos de Empresas Ligadas
- 2.3. RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS
  - 2.3.1. Receitas de Exercícios Futuros
  - 2.3.2. (-) Custos de Exercícios Futuros
- 2.4. PATRIMÔNIO LÍQUIDO
  - 2.4.1. Capital Social
    - 2.4.1.1. Capital Social Subscrito
    - 2.4.1.2. (-) Capital Social a Integralizar
    - 2.4.1.3. (-) Ações em Tesouraria e/ou Quotas Liberadas
  - 2.4.2. Reservas de Capital
    - 2.4.2.1. Ágio na Emissão de Ações
    - 2.4.2.2. Incentivos Fiscais
  - 2.4.3. Reservas de Reavaliação - Ativos Próprios
    - 2.4.3.1. Reavaliação de Imóveis
    - 2.4.3.2. Reavaliação de Edifícios
    - 2.4.3.3. Reavaliação de Máquinas e Equipamentos
  - 2.4.4. Reservas de Reavaliação - Empresas Ligadas
    - 2.4.4.1. Reavaliação de Imóveis
    - 2.4.4.2. Reavaliação de Edifícios
    - 2.4.4.3. Reavaliação de Máquinas e Equipamentos
  - 2.4.5. Reserva de Lucros
    - 2.4.5.1. Reserva Legal

- 2.4.5.2. Reserva Estatutária
- 2.4.5.3. Reserva p/ Contingências
- 2.4.5.4. Reserva de Lucros a Realizar
- 2.4.5.5. Reserva de Lucros p/ Expansão
- 2.4.6. Lucros ou Prejuízos Acumulados
  - 2.4.6.1. Lucros Acumulados
  - 2.4.6.2. (-) Prejuízos Acumulados
  - 2.4.6.3. Ajustes Credores de Exercícios Anteriores
  - 2.4.6.4. Ajustes Devedores de Exercícios Anteriores
- 3. RECEITAS
  - 3.1. Receita Bruta de Vendas
    - 3.1.1. Vendas de Mercadorias
      - 3.1.1.1. Mercado Nacional
      - 3.1.1.2. Exportação
    - 3.1.2. Vendas de Serviços
      - 3.1.2.1. Mercado Nacional
      - 3.1.2.2. Exterior
  - 3.2. Deduções da Receita Bruta
    - 3.2.1. Vendas Canceladas
      - 3.2.1.1. Devolução de Produtos
      - 3.2.1.2. Devolução de Mercadorias
    - 3.2.2. Abatimentos
      - 3.2.2.1. Abatimentos s/ Vendas de Mercadorias
    - 3.2.3. Impostos e Contribuições s/ Vendas
      - 3.2.3.1. ICMS
      - 3.2.3.2. ISS
      - 3.2.3.3. COFINS
      - 3.2.3.4. PIS
  - 3.3. Receitas Financeiras
    - 3.3.1. Variações Monetárias Ativas
      - 3.3.1.1. Depósitos a Prazo Fixo
      - 3.3.1.2. Letras de Câmbio
      - 3.3.1.3. Títulos de Estatais
      - 3.3.1.4. Aplicações Financeiras
      - 3.3.1.5. Impostos e Contribuições
      - 3.3.1.6. Empréstimos
      - 3.3.1.7. Depósitos Judiciais
      - 3.3.1.8. Empréstimos Compulsórios
    - 3.3.2. Variações Cambiais Ativas
      - 3.3.2.1. Empréstimos
    - 3.3.3. Outras Receitas Financeiras
      - 3.3.3.1. Juros de Aplicações Financeiras
      - 3.3.3.2. Juros de Depósitos Judiciais
      - 3.3.3.3. Juros de Empréstimos
      - 3.3.3.4. Juros s/ Duplicatas a Receber
      - 3.3.3.5. Juros s/ Empréstimos Compulsórios
      - 3.3.3.6. Descontos Obtidos
      - 3.3.3.7. Receita c/ Renegociação de Créditos
  - 3.4. Receitas c/ Investimentos
    - 3.4.1. Receita de Equivalência Patrimonial
      - 3.4.1.1. Empresas Controladas
      - 3.4.1.2. Empresas Coligadas
    - 3.4.2. Receita de Dividendos e Lucros
      - 3.4.2.1. Dividendos e Lucros de Empresas Controladas
      - 3.4.2.2. Dividendos e Lucros de Empresas Coligadas
      - 3.4.2.3. Dividendos e Lucros de Outras Empresas
  - 3.5. Outras Receitas
    - 3.5.1. Receitas Operacionais Diversas
      - 3.5.1.1. Amortização de Deságio
      - 3.5.1.2. Aluguéis e Arrendamentos
  - 3.6. Reversões
    - 3.6.1. Reversão de Provisões
      - 3.6.1.1. Reversão de Provisão p/ Férias

3.6.1.2. Reversão de Provisão p/ Imposto de Renda

3.6.1.3. Provisão p/ Perdas

3.6.1.4. Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado

3.7. Receitas Não Operacionais

3.7.1. Ganhos de Capital

3.7.1.1. Ganhos de Capital c/ Investimentos

3.7.1.2. Ganhos de Capital c/ Imobilizado

3.8. Contas de Apuração

3.8.1. Apuração do Resultado

3.8.1.1. Lucro do Exercício

4. CUSTOS E DESPESAS

4.1. Custos

4.1.1. Custo das Mercadorias Vendidas

4.1.1.1. Mercado Interno

4.1.1.2. Mercado Externo

4.1.1.3. Estoque Inicial

4.1.1.4. Estoque Final

4.2. Despesas

4.2.1. Despesas de Pessoal c/ Vendas

4.2.1.1. Honorários de Diretores

4.2.1.2. Ordenados, Salários e Comissões

4.2.1.3. Prêmios e Gratificações

4.2.1.4. Férias

4.2.1.5. 13º Salário

4.2.1.6. INSS

4.2.1.7. FGTS

4.2.1.8. Assistência Médica

4.2.1.9. Viagens e Representações

4.2.1.10. Transporte de Empregados

4.2.1.11. Programa de Alimentação do Trabalhador

4.2.1.12. (-)Recuperações

4.2.2. Despesas c/ Entrega

4.2.2.1. Combustíveis

4.2.2.2. Manutenção de Veículos

4.2.3. Propaganda e Publicidade

4.2.3.1. Propaganda

4.2.3.2. Publicidade

4.2.3.3. Amostra

4.2.3.4. Brindes

4.2.4. Outras Despesas c/ Vendas

4.2.4.1. Depreciações e Amortizações

4.2.4.2. Aluguéis

4.2.4.3. Manutenção e Reparos

4.2.4.4. Telefone

4.2.4.5. Despesa de Correio

4.2.4.6. Devolução de Vendas Exercício Anterior

4.2.4.7. Perdas c/ Devedores Duvidosos

4.2.5. Despesas Administrativas

4.2.5.1. Honorários de Diretores

4.2.5.2. Salários e Ordenados

4.2.5.3. Prêmios e Gratificações

4.2.5.4. Férias

4.2.5.5. 13º Salário

4.2.5.6. INSS

4.2.5.7. FGTS

4.2.5.8. Indenizações e Aviso Prévio

4.2.5.9. Assistência Médica

4.2.5.10. Transporte de Empregados

4.2.5.11. Aluguéis de Bens Imóveis

4.2.5.12. Aluguéis de Bens Móveis

4.2.5.13. Depreciações e Amortizações

4.2.5.14. Assinaturas de Jornais e Revistas

4.2.5.15. Despesas Legais e Judiciais

- 4.2.5.16. Despesas de Auditoria e Consultoria
- 4.2.5.17. Serviços de Terceiros
- 4.2.5.18. Programa de Alimentação do Trabalhador
- 4.2.5.19. (-) Recuperações
- 4.2.6. Despesas Tributárias
  - 4.2.6.1. IPTU
  - 4.2.6.2. IPVA
  - 4.2.6.3. Contribuição Sindical
  - 4.2.6.4. Tributos e Contribuições Federais
  - 4.2.6.5. Tributos e Contribuições Estaduais
  - 4.2.6.6. Tributos e Contribuições Municipais
  - 4.2.6.7. Multas Fiscais
  - 4.2.6.8. Juros s/ Tributos e Contribuições
  - 4.2.6.9. Variações Monetárias s/ Tributos e Contribuições
- 4.2.7. Utilidades e Serviços
  - 4.2.7.1. Força e Luz
  - 4.2.7.2. Água e Esgoto
  - 4.2.7.3. Telefone
  - 4.2.7.4. Seguros
- 4.2.8. Materiais e Suprimentos
  - 4.2.8.1. Material de Escritório
  - 4.2.8.2. Material de Higiene e Limpeza
  - 4.2.8.3. Bens de Natureza Permanente
- 4.2.9. Despesas Financeiras
  - 4.2.9.1. Variações Monetárias Passivas
  - 4.2.9.2. Juros Passivos
  - 4.2.9.3. Despesas Bancárias
  - 4.2.9.4. Descontos Concedidos
  - 4.2.9.5. Despesas c/ Desconto de Duplicatas
- 4.2.10. Despesas de Equivalência Patrimonial
  - 4.2.10.1. Empresas Controladas
  - 4.2.10.2. Empresas Coligadas
  - 4.2.10.3. Amortização de Ágio
- 4.2.11. Provisões p/ Perdas e Ajustes de Ativos
  - 4.2.11.1. Ajuste de Estoque ao Valor de Mercado
  - 4.2.11.2. Perdas c/ Investimentos
- 4.2.12. Despesas Não Operacionais
  - 4.2.12.1. Perdas de Capital c/ Investimentos
  - 4.2.12.2. Perdas de Capital c/ Imobilizado
- 4.2.13. Imposto de Renda e Participações nos Lucros
  - 4.2.13.1. Provisão p/ Contribuição Social s/ Lucro
  - 4.2.13.2. Provisão p/ Imposto de Renda
  - 4.2.13.3. Participações de Empregados
  - 4.2.13.4. Participações de Administradores
- 4.3. Contas de Apuração
  - 4.3.1. Apuração do Resultado
    - 4.3.1.1. Prejuízo do Exercício

## **12.6.2 - Elenco de Contas Proposto Para Empresa Industrial**

- 1.1. ATIVO CIRCULANTE
  - 1.1.1. Disponibilidades
    - 1.1.1.1. Caixa
    - 1.1.1.2. Bancos c/ Movimento
    - 1.1.1.3. Aplicações Financeiras - FAF
  - 1.1.2. Clientes
    - 1.1.2.1. Duplicatas a Receber
    - 1.1.2.2. Duplicatas a Receber - Empresas Ligadas
  - 1.1.2.3. (-) Venda p/ Entrega Futura
  - 1.1.2.4. (-) Duplicatas Descontadas
  - 1.1.2.5. (-) Créditos de Liquidação Duvidosa
  - 1.1.3. Créditos Diversos
    - 1.1.3.1. Títulos a Receber
    - 1.1.3.2. Empréstimos a Receber

- 1.1.3.3. Cheques a Receber
- 1.1.3.4. Lucros e Dividendos a Receber
- 1.1.3.5. Bancos - Contas Vinculadas
- 1.1.3.6. (-) Créditos de Liquidação Duvidosa
- 1.1.4. Adiantamentos a Funcionários
  - 1.1.4.1. Adiantamento p/ Viagens
  - 1.1.4.2. Adiantamento p/ Despesas
  - 1.1.4.3. Adiantamento de Salários
  - 1.1.4.4. Adiantamento de 13º Salário
  - 1.1.4.5. Adiantamento de Férias
- 1.1.5. Adiantamentos a Terceiros
  - 1.1.5.1 - Adiantamento p/ Viagens
  - 1.1.5.2 - Adiantamento p/ Despesas
  - 1.1.5.3 - Adiantamento a Fornecedores
- 1.1.6. Impostos e Contribuições a Recuperar
  - 1.1.6.1. IPI a Recuperar
  - 1.1.6.2. ICMS a Recuperar
  - 1.1.6.3. IRRF s/ Aplicações Financeiras a Recuperar
  - 1.1.6.4. IRRF s/ Receitas de Serviços a Recuperar
  - 1.1.6.5. COFINS a Recuperar
  - 1.1.6.6. PIS a Recuperar
  - 1.1.6.7. ISS a Recuperar
  - 1.1.6.8. Crédito Presumido IPI
- 1.1.7. Aplicações Financeiras
  - 1.1.7.1. Depósito a Prazo Fixo Pós-Fixado
  - 1.1.7.2. Letras de Câmbio
  - 1.1.7.3. Títulos de Estatais
  - 1.1.7.4. Debêntures
  - 1.1.7.5. Mercado de Ações
  - 1.1.7.6. Aplicação em Ouro
  - 1.1.7.7. Títulos e Valores Mobiliários
  - 1.1.7.8. (-) Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
  - 1.1.7.9. (-) Provisão p/ Perdas
- 1.1.8. Estoques
  - 1.1.8.1. Produtos Acabados
  - 1.1.8.2. Produtos em Elaboração
  - 1.1.8.3. Matérias-Primas
  - 1.1.8.4. Materiais de Embalagem
  - 1.1.8.5. Importação em Andamento
  - 1.1.8.6. Mercadorias p/ Revenda
  - 1.1.8.7. Almoxarifado
  - 1.1.8.8. (-) Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
- 1.1.9. Despesas a Apropriar
  - 1.1.9.1. Prêmios de Seguros
  - 1.1.9.2. Encargos Financeiros
  - 1.1.9.3. Assinaturas de Publicações
  - 1.1.9.4. Aluguéis e Arrendamentos
- 1.2. ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO
  - 1.2.1. Títulos a Receber
    - 1.2.1.1. Créditos c/ Acionistas e Quotistas
    - 1.2.1.2. Créditos c/ Diretores
    - 1.2.1.3. Créditos c/ Empresas Ligadas
    - 1.2.1.4. Bancos - Contas Vinculadas
  - 1.2.2. Aplicações Financeiras
    - 1.2.2.1. Depósito a Prazo Fixo Pós-Fixado
    - 1.2.2.2. Letras de Câmbio
    - 1.2.2.3. Títulos de Estatais
    - 1.2.2.4. Debêntures
    - 1.2.2.5. Mercado de Ações
    - 1.2.2.6. Aplicação em Ouro
    - 1.2.2.7. Títulos e Valores Mobiliários
    - 1.2.2.8. (-) Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
    - 1.2.2.9. (-) Provisão p/ Perdas

- 1.2.3. Empréstimos Compulsórios
- 1.2.4. Impostos e Contribuições a Recuperar
- 1.2.5. Adiantamentos a Terceiros
- 1.2.6. Despesas a Apropriar
- 1.2.7. Depósitos por Incentivos Fiscais
  - 1.2.7.1. FINOR
  - 1.2.7.2. FINAM
  - 1.2.7.3. FUNRES
  - 1.2.7.4. (-) Provisão p/ Perdas
- 1.3. ATIVO PERMANENTE - INVESTIMENTOS
  - 1.3.1. Participações Societárias
    - 1.3.1.1. Empresas Controladas
    - 1.3.1.2. Empresas Coligadas
    - 1.3.1.3. Ágio na Aquisição de Investimentos
    - 1.3.1.4. (-) Amortização Acumulada do Ágio
    - 1.3.1.5. (-) Deságio na Aquisição de Investimentos
    - 1.3.1.6. Amortização Acumulada do Deságio
    - 1.3.1.7. (-) Provisão p/ Perdas c/ Investimentos
  - 1.3.2. Participações Societárias em Outras Empresas
  - 1.3.3. Participações por Incentivos Fiscais
    - 1.3.3.1. FINOR
    - 1.3.3.2. FINAM
    - 1.3.3.3. FUNRES
    - 1.3.3.4. Reflorestamento
    - 1.3.3.5. (-) Provisão p/ Perdas
  - 1.3.4. Aplicações em Outros Investimentos
    - 1.3.4.1. Imóveis e Construções
    - 1.3.4.2. (-) Depreciação acumulada
- 1.4. ATIVO IMOBILIZADO
  - 1.4.1. Imóveis
    - 1.4.1.1. Terrenos
    - 1.4.1.2. Edifícios - Administração
    - 1.4.1.3. Edifícios - Vendas
    - 1.4.1.4. Edifícios - Fábrica
  - 1.4.2. Móveis e Utensílios
    - 1.4.2.1. Móveis e Utensílios - Escritório
    - 1.4.2.2. Móveis e Utensílios - Vendas
    - 1.4.2.3. Móveis e Utensílios - Fábrica
  - 1.4.3. Veículos
    - 1.4.3.1. Caminhões
    - 1.4.3.2. Automóveis
    - 1.4.3.3. Tratores
  - 1.4.4. Máquinas e Equipamentos
    - 1.4.4.1. Máquinas e Equipamentos - Escritório
    - 1.4.4.2. Máquinas e Equipamentos - Vendas
    - 1.4.4.3. Máquinas e Equipamentos - Fábrica
  - 1.4.5. Recursos Naturais
    - 1.4.5.1. Florestas
  - 1.4.6. Marcas, Direitos e Patentes
    - 1.4.6.1. Direito de Uso de Telefone
  - 1.4.7. Benfeitorias em Propriedade de Terceiros
    - 1.4.7.1. Barracão
  - 1.4.8. Imobilizado em Andamento
    - 1.4.8.1. Importação em Andamento
  - 1.4.9. (-) Depreciação, Amortização e Exaustão Acumuladas
    - 1.4.9.1. ....
    - 1.4.9.2. ....
    - 1.4.9.3. ....
- 1.5. ATIVO DIFERIDO
  - 1.5.1. Gastos Pré-Operacionais
    - 1.5.1.1. Gastos de Organização
    - 1.5.1.2. Gastos de Reorganização
    - 1.5.1.3. Gastos c/ Pesquisas de Produtos

- 1.5.1.4. Gastos c/ Desenvolvimento de Produtos
- 1.5.2. (-) Amortização Acumulada
  - 1.5.2.1. ....
  - 1.5.2.2. ....
- 2.1. PASSIVO CIRCULANTE
  - 2.1.1. Empréstimos e Financiamentos
    - 2.1.1.1. Empréstimos Bancários
    - 2.1.1.2. Empréstimos do Exterior
    - 2.1.1.3. Financiamentos Bancários
    - 2.1.1.4. Financiamentos do Exterior
    - 2.1.1.5. Títulos a Pagar
    - 2.1.1.6. Adiantamento s/ Contrato de Câmbio
  - 2.1.2. Fornecedores
    - 2.1.2.1. Fornecedores Nacionais
    - 2.1.2.2. Fornecedores do Exterior
  - 2.1.3. Impostos e Contribuições a Recolher
    - 2.1.3.1. ICMS
    - 2.1.3.2. IPI
    - 2.1.3.3. IRPJ
    - 2.1.3.4. Contribuição Social s/ Lucro Líquido
    - 2.1.3.5. PIS
    - 2.1.3.6. COFINS
    - 2.1.3.7. IRRF
    - 2.1.3.8. ISS
    - 2.1.3.9. INSS
    - 2.1.3.10. FGTS
    - 2.1.3.11. Contribuição Sindical
  - 2.1.4. Contas a Pagar
    - 2.1.4.1. Salários
    - 2.1.4.2. Honorários
    - 2.1.4.3. Fretes e Carretos
    - 2.1.4.4. Gratificações
    - 2.1.4.5. Aluguéis
    - 2.1.4.6. Energia Elétrica
    - 2.1.4.7. Telefone
    - 2.1.4.8. Água e Esgoto
    - 2.1.4.9. Comissões
    - 2.1.4.10. Seguros
  - 2.1.5. Obrigações c/ Terceiros
    - 2.1.5.1. Adiantamento de Clientes
    - 2.1.5.2. Arrendamento Mercantil a Pagar
    - 2.1.5.3. Empresas Ligadas
  - 2.1.6. Dividendos e Lucros a Pagar
  - 2.1.7. Provisões p/ Tributos e Contribuições
    - 2.1.7.1. Provisão para Imposto de Renda
    - 2.1.7.2. Provisão para Contribuição Social s/ Lucro Líquido
  - 2.1.8. Outras Provisões
    - 2.1.8.1. Provisão p/ Férias
    - 2.1.8.2. Provisão p/ 13º Salário
- 2.2. PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
  - 2.2.1. Empréstimos e Financiamentos
    - 2.2.1.1. Empréstimos Bancários
    - 2.2.1.2. Empréstimos do Exterior
    - 2.2.1.3. Financiamentos Bancários
    - 2.2.1.4. Financiamentos do Exterior
    - 2.2.1.5. Títulos a Pagar
    - 2.2.1.6. Adiantamento s/ Contrato de Câmbio
  - 2.2.2. Obrigações com Terceiros
    - 2.2.2.1. Arrendamento Mercantil a Pagar
    - 2.2.2.2. Créditos de Acionistas e Quotistas
    - 2.2.2.3. Créditos de Empresas Ligadas
- 2.3. RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS



- 2.3.1. Receitas de Exercícios Futuros
- 2.3.2. (-) Custos de Exercícios Futuros
- 2.4. PATRIMÔNIO LÍQUIDO
- 2.4.1. Capital Social
- 2.4.1.1. Capital Social Subscrito
- 2.4.1.2. (-) Capital Social a Integralizar
- 2.4.1.3. (-) Ações em Tesouraria e/ou Quotas Liberadas
- 2.4.2. Reservas de Capital
- 2.4.2.1. Ágio na Emissão de Ações
- 2.4.2.2. Incentivos Fiscais
- 2.4.3. Reservas de Reavaliação - Ativos Próprios
- 2.4.3.1. Reavaliação de Imóveis
- 2.4.3.2. Reavaliação de Edifícios
- 2.4.3.3. Reavaliação de Máquinas e Equipamentos
- 2.4.4. Reservas de Reavaliação - Empresas Ligadas
- 2.4.4.1. Reavaliação de Imóveis
- 2.4.4.2. Reavaliação de Edifícios
- 2.4.4.3. Reavaliação de Máquinas e Equipamentos
- 2.4.5. Reserva de Lucros
- 2.4.5.1. Reserva Legal
- 2.4.5.2. Reserva Estatutária
- 2.4.5.3. Reserva p/ Contingências
- 2.4.5.4. Reserva de Lucros a Realizar
- 2.4.5.5. Reserva de Lucros p/ Expansão
- 2.4.6. Lucros ou Prejuízos Acumulados
- 2.4.6.1. Lucros Acumulados
- 2.4.6.2. (-) Prejuízos Acumulados
- 2.4.6.3. Ajustes Credores de Exercícios Anteriores
- 2.4.6.4. Ajustes Devedores de Exercícios Anteriores
- 3. RECEITAS
- 3.1. Receita Bruta de Vendas
- 3.1.1. Vendas de Produtos
- 3.1.1.1. Mercado Nacional
- 3.1.1.2. Exportação
- 3.1.2. Vendas de Mercadorias
- 3.1.2.1. Mercado Nacional
- 3.1.2.2. Exportação
- 3.1.3. Vendas de Serviços
- 3.1.3.1. Mercado Nacional
- 3.1.3.2. Exterior
- 3.2. Deduções da Receita Bruta
- 3.2.1. Vendas Canceladas
- 3.2.1.1. Devolução de Produtos
- 3.2.1.2. Devolução de Mercadorias
- 3.2.2. Abatimentos
- 3.2.2.1. Abatimentos s/ Vendas de Produtos
- 3.2.2.2. Abatimentos s/ Vendas de Mercadorias
- 3.2.3. Impostos e Contribuições s/ Vendas
- 3.2.3.1. IPI
- 3.2.3.2. ICMS
- 3.2.3.3. ISS
- 3.2.3.4. COFINS
- 3.2.3.5. PIS
- 3.3. Receitas Financeiras
- 3.3.1. Variações Monetárias Ativas
- 3.3.1.1. Depósitos a Prazo Fixo
- 3.3.1.2. Letras de Câmbio
- 3.3.1.3. Títulos de Estatais
- 3.3.1.4. Aplicações Financeiras
- 3.3.1.5. Impostos e Contribuições
- 3.3.1.6. Empréstimos
- 3.3.1.7. Depósitos Judiciais
- 3.3.1.8. Empréstimos Compulsórios

- 3.3.2. Variações Cambiais Ativas
  - 3.3.2.1. Empréstimos
- 3.3.3. Outras Receitas Financeiras
  - 3.3.3.1. Juros de Aplicações Financeiras
  - 3.3.3.2. Juros de Depósitos Judiciais
  - 3.3.3.3. Juros de Empréstimos
  - 3.3.3.4. Juros s/ Duplicatas a Receber
  - 3.3.3.5. Juros s/ Empréstimos Compulsórios
  - 3.3.3.6. Descontos Obtidos
  - 3.3.3.7. Receita c/ Renegociação de Créditos
- 3.4. Receitas c/ Investimentos
  - 3.4.1. Receita de Equivalência Patrimonial
    - 3.4.1.1. Empresas Controladas
    - 3.4.1.2. Empresas Coligadas
  - 3.4.2. Receita de Dividendos e Lucros
    - 3.4.2.1. Dividendos e Lucros de Empresas Controladas
    - 3.4.2.2. Dividendos e Lucros de Empresas Coligadas
    - 3.4.2.3. Dividendos e Lucros de Outras Empresas
- 3.5. Outras Receitas
  - 3.5.1. Receitas Operacionais Diversas
    - 3.5.1.1. Amortização de Deságio
    - 3.5.1.2. Aluguéis e Arrendamentos
- 3.6. Reversões
  - 3.6.1. Reversão de Provisões
    - 3.6.1.1. Reversão de Provisão p/ Férias
    - 3.6.1.2. Reversão de Provisão p/ Imposto de Renda
    - 3.6.1.3. Provisão p/ Perdas
    - 3.6.1.4. Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
- 3.7. Receitas Não Operacionais
  - 3.7.1. Ganhos de Capital
    - 3.7.1.1. Ganhos de Capital c/ Investimentos
    - 3.7.1.2. Ganhos de Capital c/ Imobilizado
- 3.8. Contas de Apuração
  - 3.8.1. Apuração do Resultado
    - 3.8.1.1. Lucro do Exercício
- 4. CUSTOS E DESPESAS
  - 4.1. Custos
    - 4.1.1. Custos dos Produtos Vendidos
      - 4.1.1.1. Matérias-Primas
      - 4.1.1.2. Materiais de Embalagem
      - 4.1.1.3. Outros Insumos
      - 4.1.1.4. Estoque Inicial
      - 4.1.1.5. Estoque Final
    - 4.1.2. Custo das Mercadorias Vendidas
      - 4.1.2.1. Mercado Interno
      - 4.1.2.2. Mercado Externo
      - 4.1.2.3. Estoque Inicial
      - 4.1.2.4. Estoque Final
    - 4.1.3. Mão-de-Obra Direta
      - 4.1.3.1. Ordenados e Salários
      - 4.1.3.2. Prêmios e Gratificações
      - 4.1.3.3. Férias
      - 4.1.3.4. 13º Salário
      - 4.1.3.5. INSS
      - 4.1.3.6. FGTS
      - 4.1.3.7. Indenizações e Aviso Prévio
      - 4.1.3.8. Assistência Médica
      - 4.1.3.9. Programa de Alimentação do Trabalhador
      - 4.1.3.10. Transporte de Empregados
      - 4.1.3.11. (-) Recuperações
    - 4.1.4. Outros Custos Diretos
      - 4.1.4.1. Serviços de Terceiros
      - 4.1.4.2. Combustíveis

- 4.1.5. Custos Indiretos de Produção
  - 4.1.5.1. Honorários de Diretores de Produção
  - 4.1.5.2. Assistência Médica
  - 4.1.5.3. (-) Recuperações
- 4.1.6. Materiais de Manutenção ou Reparo
  - 4.1.6.1. Peças de Reposição de Máquinas
- 4.1.7. Utilidades e Serviços
  - 4.1.7.1. Energia Elétrica
  - 4.1.7.2. Transporte
  - 4.1.7.3. Água
  - 4.1.7.4. Telefone
  - 4.1.7.5. Refeições
  - 4.1.7.6. Combustíveis
- 4.1.8. Outros Custos Indiretos
  - 4.1.8.1. Aluguéis e Arrendamentos
  - 4.1.8.2. Roupas e Uniformes
  - 4.1.8.3. Ferramentas Percíveis
  - 4.1.8.4. Depreciações, Amortizações e Exaustões
- 4.2. Despesas
  - 4.2.1. Despesas com vendas
    - 4.2.2.1. Despesas de Pessoal
    - 4.2.2.2. Despesas c/ Entrega
    - 4.2.2.3. Propaganda e Publicidade
  - 4.2.5. Despesas Administrativas
    - 4.2.5.1. Honorários de Diretores
    - 4.2.5.2. Salários e Ordenados
    - 4.2.5.3. Prêmios e Gratificações
    - 4.2.5.4. Férias
    - 4.2.5.5. 13º Salário
    - 4.2.5.6. INSS
    - 4.2.5.7. FGTS
    - 4.2.5.8. Indenizações e Aviso Prévio
    - 4.2.5.9. Assistência Médica
    - 4.2.5.10. Transporte de Empregados
    - 4.2.5.11. Aluguéis de Bens Imóveis
    - 4.2.5.12. Aluguéis de Bens Móveis
    - 4.2.5.13. Depreciações e Amortizações
    - 4.2.5.14. Assinaturas de Jornais e Revistas
    - 4.2.5.15. Despesas Legais e Judiciais
    - 4.2.5.16. Despesas de Auditoria e Consultoria
    - 4.2.5.17. Serviços de Terceiros
    - 4.2.5.18. Programa de Alimentação do Trabalhador
    - 4.2.5.19. (-) Recuperações
  - 4.2.6. Despesas Tributárias
    - 4.2.6.1. IPTU
    - 4.2.6.2. IPVA
    - 4.2.6.3. Contribuição Sindical
    - 4.2.6.4. Tributos e Contribuições Federais
    - 4.2.6.5. Tributos e Contribuições Estaduais
    - 4.2.6.6. Tributos e Contribuições Municipais
    - 4.2.6.7. Multas Fiscais
    - 4.2.6.8. Juros s/ Tributos e Contribuições
    - 4.2.6.9. Variações Monetárias s/ Tributos e Contribuições
  - 4.2.7. Utilidades e Serviços
    - 4.2.7.1. Força e Luz
    - 4.2.7.2. Água e Esgoto
    - 4.2.7.3. Telefone
    - 4.2.7.4. Seguros
  - 4.2.8. Materiais e Suprimentos
    - 4.2.8.1. Material de Escritório
    - 4.2.8.2. Material de Higiene e Limpeza
    - 4.2.8.3. Bens de Natureza Permanente
  - 4.2.9. Despesas Financeiras

- 4.2.9.1. Variações Monetárias Passivas
- 4.2.9.2. Juros Passivos
- 4.2.9.3. Despesas Bancárias
- 4.2.9.4. Descontos Concedidos
- 4.2.9.5. Despesas c/ Desconto de Duplicatas
- 4.2.10. Despesas de Equivalência Patrimonial
- 4.2.10.1. Empresas Controladas
- 4.2.10.2. Empresas Coligadas
- 4.2.10.3. Amortização de Ágio
- 4.2.11. Provisões p/ Perdas e Ajustes de Ativos
- 4.2.11.1. Ajuste de Estoque ao Valor de Mercado
- 4.2.11.2. Perdas c/ Investimentos
- 4.2.12. Despesas Não Operacionais
- 4.2.12.1. Perdas de Capital c/ Investimentos
- 4.2.12.2. Perdas de Capital c/ Imobilizado
- 4.2.13. Imposto de Renda e Participações nos Lucros
- 4.2.13.1. Provisão p/ Contribuição Social s/Lucro
- 4.2.13.2. Provisão p/ Imposto de Renda
- 4.2.13.3. Participações de Empregados
- 4.2.13.4. Participações de Administradores
- 4.3. Contas de Apuração
- 4.3.1. Apuração do Resultado
- 4.3.1.1. Prejuízo do Exercício

## **12.6.3 - Elenco de Contas Proposto Para a Empresa Construtora e Imobiliária**

- 1.1. ATIVO CIRCULANTE
- 1.1.1. Disponibilidades
- 1.1.1.1. Caixa
- 1.1.1.2. Bancos c/ Movimento
- 1.1.1.3. Aplicações Financeiras
- 1.1.2. Créditos
- 1.1.2.1. Clientes de Obras Por Empreitadas
- 1.1.2.1.1. Faturas a Receber
- 1.1.2.1.2. Serviços Executados a Faturar
- 1.1.2.2. Clientes de Obras Por Administração
- 1.1.2.2.1. Faturas a Receber
- 1.1.2.2.2. Serviços Executados a Faturar
- 1.1.2.3. Clientes de Incorporações de Imóveis
- 1.1.2.3.1. Promitentes Compradores de Imóveis
- 1.1.2.3.2. Títulos a Receber
- 1.1.2.3.3. (-) Provisão Para Créditos de Liquidação Duvidosa
- 1.1.2.3.4. (-) Notas Promissórias Descontadas
- 1.1.2.4. Clientes de Vendas de Imóveis
- 1.1.2.4.1. Promitentes Compradores de Imóveis
- 1.1.2.4.2. Títulos a Receber
- 1.1.2.4.3. (-) Provisão Para Créditos de Liquidação Duvidosa
- 1.1.2.4.4. (-) Notas Promissórias Descontadas
- 1.1.2.5. Clientes de Loteamentos
- 1.1.2.5.1. Promitentes Compradores de Imóveis
- 1.1.2.5.2. Títulos a Receber
- 1.1.2.5.3. (-) Provisão Para Créditos de Liquidação Duvidosa
- 1.1.2.5.4. (-) Notas Promissórias Descontadas
- 1.1.2.6. Clientes Por Arrendamento de Imóveis
- 1.1.2.6.1. Aluguéis a Receber
- 1.1.3. Créditos Diversos
- 1.1.3.1. Títulos a Receber
- 1.1.3.2. Empréstimos a Receber
- 1.1.3.3. Cheques a Receber
- 1.1.3.4. Lucros e Dividendos a Receber
- 1.1.3.5. Bancos - Contas Vinculadas
- 1.1.3.6. (-) Créditos de Liquidação Duvidosa
- 1.1.4. Adiantamentos a Funcionários
- 1.1.4.1. Adiantamento p/ Viagens

- 1.1.4.2. Adiantamento p/ Despesas
- 1.1.4.3. Adiantamento de Salários
- 1.1.4.4. Adiantamento de 13º Salário
- 1.1.4.5. Adiantamento de Férias
- 1.1.5. Adiantamentos a Terceiros
- 1.1.5.1. Adiantamento p/ Viagens
- 1.1.5.2. Adiantamento p/ Despesas
- 1.1.5.3. Adiantamento a Fornecedores
- 1.1.6. Impostos e Contribuições a Recuperar
- 1.1.6.1. ICMS a Recuperar
- 1.1.6.2. IRRF s/ Aplicações Financeiras a Recuperar
- 1.1.6.3. IRRF s/ Receitas de Serviços a Recuperar
- 1.1.6.4. COFINS a Recuperar
- 1.1.6.5. PIS a Recuperar
- 1.1.6.6. ISS a Recuperar
- 1.1.7. Aplicações Financeiras
- 1.1.7.1. Depósito a Prazo Fixo Pós-Fixado
- 1.1.7.2. Letras de Câmbio
- 1.1.7.3. Títulos de Estatais
- 1.1.7.4. Debêntures
- 1.1.7.5. Mercado de Ações
- 1.1.7.6. Aplicação em Ouro
- 1.1.7.7. Títulos e Valores Mobiliários
- 1.1.7.8. (-) Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
- 1.1.7.9. (-) Provisão p/ Perdas
- 1.1.8. Estoques
- 1.1.8.1. Imóveis a Comercializar
- 1.1.8.1.1. Terrenos a Comercializar
- 1.1.8.1.2. Terrenos a Lotear
- 1.1.8.1.3. Imóveis Para Venda
- 1.1.8.2. Imóveis em Construção
- 1.1.8.2.1. Custos da Aquisição do Terreno
- 1.1.8.2.2. Custos do Projeto de Incorporação
- 1.1.8.2.3. Custos da Construção do Imóvel
- 1.1.8.2.4. Materiais de Construção
- 1.1.8.2.5. Mão-de-Obra Direta
- 1.1.8.2.6. (-) Recuperações
- 1.1.8.2.7. Outros Custos Diretos
- 1.1.8.2.8. Serviços de Terceiros
- 1.1.8.2.9. Combustíveis
- 1.1.8.2.10. Materiais de Manutenção ou Reparo
- 1.1.8.2.11. Peças de Reposição de Máquinas
- 1.1.8.2.12. Utilidades e Serviços
- 1.1.8.2.13. Outros Custos Indiretos
- 1.1.8.2.14. Aluguéis e Arrendamentos
- 1.1.8.2.15. Roupas e Uniformes
- 1.1.8.2.16. Ferramentas Perecíveis
- 1.1.8.2.17. Depreciações, Amortizações e Exaustões
- 1.1.8.3. Depósito de Materiais de Construção
- 1.1.8.4. Almoxarifado
- 1.1.9. Despesas a Apropriar
- 1.1.9.1. Prêmios de Seguros
- 1.1.9.2. Encargos Financeiros
- 1.1.9.3. Assinaturas de Publicações
- 1.1.9.4. Aluguéis e Arrendamentos
- 1.2. ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO
- 1.2.1. Créditos
- 1.2.1.1. Clientes de Obras Por Empreitadas
- 1.2.1.1.1. Faturas a Receber
- 1.2.1.1.2. Serviços Executados a Faturar
- 1.2.1.2. Clientes de Obras Por Administração
- 1.2.1.2.1. Faturas a Receber
- 1.2.1.2.2. Serviços Executados a Faturar

- 1.2.1.3. Clientes de Incorporações de Imóveis
  - 1.2.1.3.1. Promitentes Compradores de Imóveis
  - 1.2.1.3.2. Títulos a Receber
  - 1.2.1.3.3. (-) Provisão Para Créditos de Liquidação Duvidosa
  - 1.2.1.3.4. (-) Notas Promissórias Descontadas
- 1.2.1.4. Clientes de Vendas de Imóveis
  - 1.2.1.4.1. Promitentes Compradores de Imóveis
  - 1.2.1.4.2. Títulos a Receber
  - 1.2.1.4.3. (-) Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa
  - 1.2.1.4.4. (-) Notas Promissórias Descontadas
- 1.2.1.5. Clientes de Loteamentos
  - 1.2.1.5.1. Promitentes Compradores de Imóveis
  - 1.2.1.5.2. Títulos a Receber
  - 1.2.1.5.3. (-) Provisão Para Créditos de Liquidação Duvidosa
  - 1.2.1.5.4. (-) Notas Promissórias Descontadas
- 1.2.2. Títulos a Receber
  - 1.2.2.1. Créditos c/ Acionistas e Quotistas
  - 1.2.2.2. Créditos c/ Diretores
  - 1.2.2.3. Créditos c/ Empresas Ligadas
  - 1.2.2.4. Bancos - Contas Vinculadas
- 1.2.3. Empréstimos Compulsórios
- 1.2.4. Impostos e Contribuições a Recuperar
- 1.2.5. Adiantamentos a Terceiros
- 1.2.6. Despesas a Apropriar
- 1.2.7. Depósitos por Incentivos Fiscais
  - 1.2.7.1. FINOR
  - 1.2.7.2. FINAM
  - 1.2.7.3. FUNRES
  - 1.2.7.4. (-) Provisão p/ Perdas
- 1.3. ATIVO PERMANENTE - INVESTIMENTOS
  - 1.3.1. Participações Societárias
    - 1.3.1.1. Empresas Controladas
    - 1.3.1.2. Empresas Coligadas
    - 1.3.1.3. Ágio na Aquisição de Investimentos
    - 1.3.1.4. (-) Amortização Acumulada do Ágio
    - 1.3.1.5. (-) Deságio na Aquisição de Investimentos
    - 1.3.1.6. Amortização Acumulada do Deságio
    - 1.3.1.7. (-) Provisão p/ Perdas c/ Investimentos
  - 1.3.2. Participações Societárias em Outras Empresas
  - 1.3.3. Participações por Incentivos Fiscais
    - 1.3.3.1. FINOR
    - 1.3.3.2. FINAM
    - 1.3.3.3. Fiset
    - 1.3.3.4. Reflorestamento
    - 1.3.3.5. (-) Provisão p/ Perdas
  - 1.3.4. Aplicações e Outros Investimentos
    - 1.3.4.1. Imóveis de Renda
    - 1.3.4.2. (-) Depreciação Acumulada
- 1.4. ATIVO IMOBILIZADO
  - 1.4.1. Imóveis
    - 1.4.1.1. Terrenos
    - 1.4.1.2. Edifícios - Administração
    - 1.4.1.3. Edifícios - Vendas
  - 1.4.2. Móveis e Utensílios
    - 1.4.2.1. Móveis e Utensílios - Escritório
    - 1.4.2.2. Móveis e Utensílios - Vendas
  - 1.4.3. Veículos
    - 1.4.3.1. Caminhões
    - 1.4.3.2. Automóveis
    - 1.4.3.3. Tratores
  - 1.4.4. Máquinas e Equipamentos
    - 1.4.4.1. Máquinas e Equipamentos - Escritório
    - 1.4.4.2. Máquinas e Equipamentos - Vendas

- 1.4.4.3. Máquinas e Equipamentos - Depto. de Obras
- 1.4.5. Recursos Naturais
  - 1.4.5.1. Florestas
- 1.4.6. Marcas, Direitos e Patentes
  - 1.4.6.1. Direito de Uso de Telefone
- 1.4.7. Benfeitorias em Propriedade de Terceiros
  - 1.4.7.1. Barracão
- 1.4.8. Imobilizado em Andamento
  - 1.4.8.1. Importação em Andamento
- 1.4.9. (-) Depreciação, Amortização e Exaustão Acumuladas
  - 1.4.9.1. ....
  - 1.4.9.2. ....
  - 1.4.9.3. ....
- 1.5. ATIVO DIFERIDO
  - 1.5.1. Gastos Pré-Operacionais
    - 1.5.1.1. Gastos de Organização
    - 1.5.1.2. Gastos de Reorganização
    - 1.5.1.3. Gastos c/ Pesquisas de Produtos
    - 1.5.1.4. Gastos c/ Desenvolvimento de Produtos
  - 1.5.2. (-) Amortização Acumulada
    - 1.5.2.1. ....
    - 1.5.2.2. ....

## 2. PASSIVO

### 2.1 PASSIVO CIRCULANTE

- 2.1.1. Empréstimos e Financiamentos
  - 2.1.1.1. Empréstimos Bancários
  - 2.1.1.2. Empréstimos do Exterior
  - 2.1.1.3. Financiamentos Bancários
  - 2.1.1.4. Financiamentos do Exterior
  - 2.1.1.5. Títulos a Pagar
- 2.1.2. Fornecedores
  - 2.1.2.1. Fornecedores Nacionais
  - 2.1.2.2. Fornecedores do Exterior
- 2.1.3. Impostos e Contribuições a Recolher
  - 2.1.3.1. ICMS
  - 2.1.3.2. IRPJ
  - 2.1.3.3. Contribuição Social s/ Lucro Líquido
  - 2.1.3.4. PIS
  - 2.1.3.5. COFINS
  - 2.1.3.6. IRRF
  - 2.1.3.7. ISS
  - 2.1.3.8. INSS
  - 2.1.3.9. FGTS
  - 2.1.3.10. Contribuição Sindical
- 2.1.4. Contas a Pagar
  - 2.1.4.1. Salários
  - 2.1.4.2. Honorários
  - 2.1.4.3. Fretes e Carretos
  - 2.1.4.4. Gratificações
  - 2.1.4.5. Aluguéis
  - 2.1.4.6. Energia Elétrica
  - 2.1.4.7. Telefone
  - 2.1.4.8. Água e Esgoto
  - 2.1.4.9. Comissões
  - 2.1.4.10. Seguros
- 2.1.5. Obrigações c/ Terceiros
  - 2.1.5.1. Obrigações por Incorporações de Imóveis
  - 2.1.5.2. Obrigações por Compra de Terrenos
  - 2.1.5.3. Arrendamento Mercantil a Pagar
  - 2.1.5.4. Empresas Ligadas
- 2.1.6. Dividendos e Lucros a Pagar
- 2.1.7. Provisões p/ Tributos e Contribuições

- 2.1.7.1. Provisão para Imposto de Renda
- 2.1.7.2. Provisão para Contribuição Social s/ Lucro Líquido
- 2.1.8. Outras Provisões
  - 2.1.8.1. Provisão p/ Férias
  - 2.1.8.2. Provisão p/ 13º Salário
- 2.1.9. Controle do Custo Orçado
- 2.1.10. Controle de Custos Contratados
- 2.2. PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
  - 2.2.1. Empréstimos e Financiamentos
    - 2.2.1.1. Empréstimos Bancários
    - 2.2.1.2. Empréstimos do Exterior
    - 2.2.1.3. Financiamentos Bancários
    - 2.2.1.4. Financiamentos do Exterior
    - 2.2.1.5. Títulos a Pagar
    - 2.2.1.6. Adiantamento s/ Contrato de Câmbio
  - 2.2.2. Obrigações com Terceiros
    - 2.2.2.1. Arrendamento Mercantil a Pagar
    - 2.2.2.2. Créditos de Acionistas e Quotistas
    - 2.2.2.3. Créditos de Empresas Ligadas
  - 2.2.3. Tributos e Contribuições a Pagar
  - 2.2.4. Controle de Custos Orçados
  - 2.2.5. Controle dos Custos Contratados
- 2.3. RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS
  - 2.3.1. Resultados Diferidos de Obras por Empreitada
    - 2.3.2.1. Receita Diferida de Obras por Empreitada
    - 2.3.2.2. (-) Custos Diferidos de Obras por Empreitada
  - 2.3.2. Resultados Diferidos de Incorporação de Imóveis
    - 2.3.2.1. Receita Diferida de Incorporação de Imóveis
    - 2.3.2.1. (-) Custos Diferidos de Incorporação de Imóveis
  - 2.3.3. Resultado Diferido de Imóveis Vendidos
    - 2.3.3.1. Receita Diferida de Imóveis Vendidos
    - 2.3.3.2. (-) Custos Diferidos de Imóveis Vendidos
  - 2.3.4. Resultado Diferido de Vendas de Loteamentos
    - 2.3.4.1. Receita Diferida de Vendas de Lotes
    - 2.3.4.2. (-) Custos Diferidos de Lotes Vendidos
  - 2.3.5. Outras Receitas de Exercícios Futuros
- 2.4. PATRIMÔNIO LÍQUIDO
  - 2.4.1. Capital Social
    - 2.4.1.1. Capital Social Subscrito
    - 2.4.1.2. (-) Capital Social a Integralizar
    - 2.4.1.3. (-) Ações em Tesouraria e/ou Quotas Liberadas
  - 2.4.2. Reservas de Capital
    - 2.4.2.1. Ágio na Emissão de Ações
    - 2.4.2.2. Incentivos Fiscais
  - 2.4.3. Reservas de Reavaliação - Ativos Próprios
    - 2.4.3.1. Reavaliação de Imóveis
    - 2.4.3.2. Reavaliação de Edifícios
    - 2.4.3.3. Reavaliação de Máquinas e Equipamentos
  - 2.4.4. Reservas de Reavaliação - Empresas Ligadas
    - 2.4.4.1. Reavaliação de Imóveis
    - 2.4.4.2. Reavaliação de Edifícios
    - 2.4.4.3. Reavaliação de Máquinas e Equipamentos
  - 2.4.5. Reserva de Lucros
    - 2.4.5.1. Reserva Legal
    - 2.4.5.2. Reserva Estatutária
    - 2.4.5.3. Reserva p/ Contingências
    - 2.4.5.4. Reserva de Lucros a Realizar
    - 2.4.5.5. Reserva de Lucros p/ Expansão
  - 2.4.6. Lucros ou Prejuízos Acumulados
    - 2.4.6.1. Lucros Acumulados
    - 2.4.6.2. (-) Prejuízos Acumulados
    - 2.4.6.3. Ajustes Credores de Exercícios Anteriores
    - 2.4.6.4. Ajustes Devedores de Exercícios Anteriores



## 3. RECEITAS

- 3.1. Receita Bruta de Vendas
    - 3.1.1. Receita de Obras Por Empreitada
    - 3.1.2. Receitas de Administração de Obras
    - 3.1.3. Receita de Incorporações de Imóveis
    - 3.1.4. Receitas de Vendas de Imóveis
    - 3.1.5. Receitas de Vendas de Loteamentos
  - 3.2. Deduções da Receita Bruta
    - 3.2.1. Vendas Canceladas
    - 3.2.2. Abatimentos
    - 3.2.3. Impostos e Contribuições s/ Vendas
  - 3.3. Receitas Financeiras
    - 3.3.1. Variações Monetárias Ativas
      - 3.3.1.1. Depósitos a Prazo Fixo
      - 3.3.1.2. Juros Ativos
      - 3.3.1.3. Títulos de Estatais
      - 3.3.1.4. Aplicações Financeiras
      - 3.3.1.5. Impostos e Contribuições
      - 3.3.1.6. Empréstimos
      - 3.3.1.7. Depósitos Judiciais
      - 3.3.1.8. Empréstimos Compulsórios
    - 3.3.2. Variações Cambiais Ativas
      - 3.3.2.1. Empréstimos
    - 3.3.3. Outras Receitas Financeiras
      - 3.3.3.1. Juros de Aplicações Financeiras
      - 3.3.3.2. Juros de Depósitos Judiciais
      - 3.3.3.3. Juros de Empréstimos
      - 3.3.3.4. Juros s/ Duplicatas a Receber
      - 3.3.3.5. Juros s/ Empréstimos Compulsórios
      - 3.3.3.6. Descontos Obtidos
      - 3.3.3.7. Receita c/ Renegociação de Créditos
  - 3.4. Receitas c/ Investimentos
    - 3.4.1. Receita de Equivalência Patrimonial
      - 3.4.1.1. Empresas Controladas
      - 3.4.1.2. Empresas Coligadas
    - 3.4.2. Receita de Dividendos e Lucros
      - 3.4.2.1. Dividendos e Lucros de Empresas Controladas
      - 3.4.2.2. Dividendos e Lucros de Empresas Coligadas
      - 3.4.2.3. Dividendos e Lucros de Outras Empresas
  - 3.5. Outras Receitas
    - 3.5.1. Receitas Operacionais Diversas
      - 3.5.1.1. Amortização de Deságio
      - 3.5.1.2. Aluguéis e Arrendamentos
  - 3.6. Reversões
    - 3.6.1. Reversão de Provisões
      - 3.6.1.1. Reversão de Provisão p/ Férias
      - 3.6.1.2. Reversão de Provisão p/ Imposto de Renda
      - 3.6.1.3. Provisão p/ Perdas
      - 3.6.1.4. Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
  - 3.7. Receitas Não Operacionais
    - 3.7.1. Ganhos de Capital
      - 3.7.1.1. Ganhos de Capital c/ Investimentos
      - 3.7.1.2. Ganhos de Capital c/ Imobilizado
  - 3.8. Contas de Apuração
    - 3.8.1. Apuração do Resultado
      - 3.8.1.1. Lucro do Exercício
- ## 4. CUSTOS E DESPESAS
- 4.1. Custos
    - 4.1.1. Custos de Incorporações de Imóveis
    - 4.1.2. Custos de Administração de Obras
    - 4.1.3. Custos de Obras por Empreitada
    - 4.1.4. Custos de Imóveis Vendidos

- 4.1.5. Custos de Lotes Vendidos
- 4.1.6. Custos Adicionais de Vendas
- 4.1.7. Custo do Período Anterior
- 4.2. Despesas
  - 4.2.1. Despesas com Vendas
    - 4.2.2.1. Despesas de Pessoal
    - 4.2.2.2. Propaganda e Publicidade
  - 4.2.5. Despesas Administrativas
    - 4.2.5.1. Honorários de Diretores
    - 4.2.5.2. Salários e Ordenados
    - 4.2.5.3. Prêmios e Gratificações
    - 4.2.5.4. Férias
    - 4.2.5.5. 13º Salário
    - 4.2.5.6. INSS
    - 4.2.5.7. FGTS
    - 4.2.5.8. Indenizações e Aviso Prévio
    - 4.2.5.9. Assistência Médica
    - 4.2.5.10. Transporte de Empregados
    - 4.2.5.11. Aluguéis de Bens Imóveis
    - 4.2.5.12. Aluguéis de Bens Móveis
    - 4.2.5.13. Depreciações e Amortizações
    - 4.2.5.14. Assinaturas de Jornais e Revistas
    - 4.2.5.15. Despesas Legais e Judiciais
    - 4.2.5.16. Despesas de Auditoria e Consultoria
    - 4.2.5.17. Serviços de Terceiros
    - 4.2.5.18. Programa de Alimentação do Trabalhador
    - 4.2.5.19. (-) Recuperações
  - 4.2.6. Despesas Tributárias
    - 4.2.6.1. IPTU
    - 4.2.6.2. IPVA
    - 4.2.6.3. Contribuição Sindical
    - 4.2.6.4. Tributos e Contribuições Federais
    - 4.2.6.5. Tributos e Contribuições Estaduais
    - 4.2.6.6. Tributos e Contribuições Municipais
    - 4.2.6.7. Multas Fiscais
    - 4.2.6.8. Juros s/ Tributos e Contribuições
    - 4.2.6.9. Variações Monetárias s/ Tributos e Contribuições
  - 4.2.7. Utilidades e Serviços
    - 4.2.7.1. Força e Luz
    - 4.2.7.2. Água e Esgoto
    - 4.2.7.3. Telefone
    - 4.2.7.4. Seguros
  - 4.2.8. Materiais e Suprimentos
    - 4.2.8.1. Material de Escritório
    - 4.2.8.2. Material de Higiene e Limpeza
    - 4.2.8.3. Bens de Natureza Permanente
  - 4.2.9. Despesas Financeiras
    - 4.2.9.1. Variações Monetárias Passivas
    - 4.2.9.2. Juros Passivos
    - 4.2.9.3. Despesas Bancárias
    - 4.2.9.4. Descontos Concedidos
    - 4.2.9.5. Despesas c/ Desconto de Duplicatas
  - 4.2.10. Despesas de Equivalência Patrimonial
    - 4.2.10.1. Empresas Controladas
    - 4.2.10.2. Empresas Coligadas
    - 4.2.10.3. Amortização de Ágio
  - 4.2.11. Provisões p/ Perdas e Ajustes de Ativos
    - 4.2.11.1. Ajuste de Estoque ao Valor de Mercado
    - 4.2.11.2. Perdas c/ Investimentos
  - 4.2.12. Despesas Não Operacionais
    - 4.2.12.1. Perdas de Capital c/ Investimentos
    - 4.2.12.2. Perdas de Capital c/ Imobilizado
  - 4.2.13. Imposto de Renda e Participações nos Lucros

- 4.2.13.1. Provisão p/ Contribuição Social s/ Lucro
- 4.2.13.2. Provisão p/ Imposto de Renda
- 4.2.13.3. Participações de Empregados
- 4.2.13.4. Participações de Administradores
- 4.3. Contas de Apuração
- 4.3.1. Apuração do Resultado
- 4.3.1.1. Prejuízo do Exercício

## **12.6.4 - Elenco de Contas Proposto Para Sindicato, Associações e Clubes**

### **1.1. ATIVO CIRCULANTE**

- 1.1.1. Disponibilidades
  - 1.1.1.1. Caixa
  - 1.1.1.2. Bancos c/ Movimento
  - 1.1.1.3. Aplicações Financeiras
- 1.1.2. Créditos de atividades sociais/lazer
  - 1.1.2.1. Mensalidades
  - 1.1.2.2. Promoções
  - 1.1.2.3. Bingos
- 1.1.3. Almoxarifado
  - 1.1.3.1. Material de escritório
  - 1.1.3.2. Material de limpeza
  - 1.1.3.3. Material esportivo
  - 1.1.3.4. Medicamentos
- 1.1.4. Adiantamentos a Funcionários
  - 1.1.4.1. Adiantamento p/ Viagens
  - 1.1.4.2. Adiantamento p/ Despesas
  - 1.1.4.3. Adiantamento de Salários
  - 1.1.4.4. Adiantamento de 13º Salário
  - 1.1.4.5. Adiantamento de Férias
- 1.1.5. Adiantamentos a Terceiros
- 1.1.6. Impostos e Contribuições a Recuperar
  - 1.1.6.1. COFINS a Recuperar
  - 1.1.6.2. PIS a Recuperar
  - 1.1.6.2. CSLL a Recuperar
- 1.1.7. Despesas a Apropriar
  - 1.1.7.1. Prêmios de Seguros
  - 1.1.7.2. Encargos Financeiros
  - 1.1.7.3. Assinaturas de Publicações
  - 1.1.7.4. Aluguéis e Arrendamentos

### **1.2. ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO**

- 1.2.1. Títulos a Receber
  - 1.2.1.1. Créditos c/ Associados
  - 1.2.1.2. Créditos c/ Diretores
- 1.2.2. Depósitos judiciais

### **1.3. ATIVO PERMANENTE - INVESTIMENTOS**

- 1.3.1. Participações Societárias

### **1.4. ATIVO IMOBILIZADO**

- 1.4.1. Imóveis
- 1.4.2. Móveis e Utensílios
- 1.4.3. Veículos
- 1.4.4. Máquinas e Equipamentos
- 1.4.5. Recursos Naturais
  - 1.4.5.1. Florestas
- 1.4.6. Marcas, Direitos e Patentes

- 1.4.6.1. Direito de Uso de Telefone
- 1.4.7. (-) Depreciação, Amortização e Exaustão Acumuladas
- 1.4.8. Quadro de atletas
  - 1.4.8.1. Atletas profissionais
  - 1.4.8.2. Atletas amadores

## 1.5. ATIVO DIFERIDO

- 1.5.1. Gastos Pré-Operacionais
  - 1.5.1.1. Formação de atletas

## 2.1. PASSIVO CIRCULANTE

- 2.1.1. Empréstimos e Financiamentos
- 2.1.2. Fornecedores
- 2.1.3. Impostos e Contribuições a Recolher
  - 2.1.3.1. PIS
  - 2.1.3.2. CSLL
  - 2.1.3.3. COFINS
  - 2.1.3.4. IRRF
  - 2.1.3.5. INSS
  - 2.1.3.6. FGTS
  - 2.1.3.7. Contribuição Sindical
- 2.1.4. Contas a Pagar
  - 2.1.4.1. Salários
  - 2.1.4.2. Honorários
  - 2.1.4.3. Fretes e Carretos
  - 2.1.4.4. Gratificações
  - 2.1.4.5. Aluguéis
  - 2.1.4.6. Energia Elétrica
  - 2.1.4.7. Telefone
  - 2.1.4.8. Água e Esgoto
  - 2.1.4.9. Seguros
- 2.1.5. Provisões
  - 2.1.5.1. Provisão p/ Férias
  - 2.1.5.2. Provisão p/ 13º Salário

## 2.2. PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO

- 2.2.1. Obrigações com Terceiros
- 2.2.2. Tributos parcelados

## 2.3. RESULTADO DE EXERCÍCIOS SEGUINTE

- 2.3.1. Receitas patrimoniais
- 2.3.2. Arrendamentos
- 2.3.3. Promoções

## 2.4. PATRIMÔNIO SOCIAL

- 2.4.1. Fundo patrimonial
- 2.4.2. Reservas de reavaliação
  - 2.4.2.1. Imóveis
  - 2.4.2.2. Passes de atletas
- 2.4.3. Subvenções
- 2.4.4. Resultados sociais
  - 2.4.6.1. Superávits Acumulados
  - 2.4.6.2. Déficits Acumulados
  - 2.4.6.3. Superávit/déficit do exercício

I - sugerimos abaixo um elenco de contas de resultado para a atividade sindical e associações:

## 3. RECEITAS

### 3.1. Mensalidades e contribuições

#### 3.1.1. Mensalidades de associados

#### 3.1.2. Contribuições sindicais e assistenciais

### 3.2. Doações e subvenções

### 3.3. Promoções

### 3.4. Cursos e palestras

### 3.5. Outras Receitas

#### 3.5.1. Variações Monetárias Ativas

#### 3.5.2. Juros ativos

#### 3.5.3. Depósitos Judiciais

#### 3.5.4. Recuperação de despesas

### 3.6. Receitas patrimoniais

#### 3.6.1. Aluguéis e Arrendamentos

#### 3.6.2. Participações em eventos

### 3.7. Receitas extraordinárias

#### 3.7.1. Vendas de bens patrimoniais

## 4. CUSTOS E DESPESAS

### 4.1. Custos

#### 4.1.1. Organização de cursos e palestras

#### 4.1.2. Assistência social

#### 4.1.3. Anúncios e publicações

#### 4.1.4. Outros custos

### 4.2. Despesas de Pessoal

#### 4.2.1. Honorários de Diretores

#### 4.2.2. Ordenados e Salários

#### 4.2.3. Prêmios e Gratificações

#### 4.2.4. Férias

#### 4.2.5. 13º Salário

#### 4.2.6. INSS

#### 4.2.7. FGTS

#### 4.2.8. Assistência Médica

#### 4.2.9. Viagens e Representações

#### 4.2.10. Transporte de Empregados

#### 4.2.11. Programa de Alimentação do Trabalhador

#### 4.2.12. (-) Recuperações

### 4.3. Despesas administrativas

#### 4.3.1. Combustíveis

#### 4.3.2. Manutenção de Veículos

#### 4.3.3. Propaganda e Publicidade

#### 4.3.4. Brindes

#### 4.3.5. Depreciações e Amortizações

#### 4.3.6. Aluguéis

#### 4.3.7. Despesas Legais e Judiciais

#### 4.3.8. Serviços de Terceiros

#### 4.3.9. Cursos, eventos e promoções

#### 4.3.10. Auxílios e doações

- 4.4. Despesas Tributárias
  - 4.4.1. IPTU
  - 4.4.2. IPVA
  - 4.4.3. Tributos e Contribuições
  - 4.4.4. Multas Fiscais
  - 4.4.5. Juros s/ Tributos e Contribuições

- 4.5. Utilidades e Serviços
  - 4.5.1. Luz
  - 4.5.2. Água e Esgoto
  - 4.5.3. Telefone
  - 4.5.4. Seguros
  - 4.5.5. Materiais e Suprimentos
  - 4.5.6. Material de Escritório
  - 4.5.7. Material de Higiene e Limpeza
  - 4.5.8. Assinatura de jornais e revistas
  - 4.5.9. Manutenção e reparos

- 4.6. Despesas Financeiras
  - 4.6.1. Variações Monetárias Passivas
  - 4.6.2. Juros Passivos

- 4.7. Despesas extraordinárias
  - 4.7.1. Custo de bens vendidos

II - sugerimos abaixo um elenco de contas de resultado para um clube esportivo:

## 3. RECEITAS

- 3.1. Receitas de atividades esportivas
  - 3.1.1. Rendas de competições
    - 3.1.1.1. Amistosos
    - 3.1.1.2. Campeonato brasileiro
    - 3.1.1.3. Copa Brasil
    - 3.1.1.4. Torneios em geral
  - 3.1.2. Receitas de transmissões esportivas
    - 3.1.2.1. Amistosos
    - 3.1.2.2. Campeonato brasileiro
    - 3.1.2.3. Copa Brasil
    - 3.1.2.4. Torneios em geral
  - 3.1.3. Receitas de transações de atletas
    - 3.1.3.1. Empréstimos de atletas
  - 3.1.4. Outras receitas
    - 3.1.4.1. Ajudas de custo
    - 3.1.4.2. Loteria esportiva
- 3.2. Receitas de atividades sociais e lazer
  - 3.2.1. Mensalidades de sócios
  - 3.2.2. Bingos
  - 3.2.3. Eventos e promoções
  - 3.2.4. Escolinha de futebol
  - 3.2.5. Natação e hidroginástica
  - 3.2.6. Saunas e piscinas
  - 3.2.4. Recuperação de despesas
- 3.3. Receitas patrimoniais
  - 3.3.1. Aluguéis de espaços para eventos
  - 3.3.2. Aluguéis de quadras esportivas e campos de futebol
  - 3.3.3. Participações em eventos
- 3.4. Outras receitas
  - 3.4.1. Exploração da marca do clube

- 3.4.2. Patrocínios
- 3.4.3. Subvenções e doações
- 3.4.4. Recuperação de despesas
  
- 3.5. Receitas extraordinárias
- 3.5.1. Vendas de bens patrimoniais
- 3.5.2. Negociação de atletas

## 4. CUSTOS E DESPESAS

- 4.1. Custos
  - 4.1.1. Aluguéis de passe de atletas
  - 4.1.2. Torcidas organizadas
  - 4.1.3. Aluguéis de estádios
  - 4.1.4. Arbitragens e autoridades
  - 4.1.5. Exames antidoping
  - 4.1.6. Taxas federações e confederações
  - 4.1.7. Transportes
  - 4.1.8. Premiações
  - 4.1.9. Promoções e eventos
  
- 4.2. Despesas de Pessoal
  - 4.2.1. Honorários de Diretores
  - 4.2.2. Ordenados e Salários
  - 4.2.3. Prêmios e Gratificações
  - 4.2.4. Férias
  - 4.2.5. 13º Salário
  - 4.2.6. INSS
  - 4.2.7. FGTS
  - 4.2.8. Assistência Médica
  - 4.2.9. Viagens e Representações
  - 4.2.10. Transporte de Empregados
  - 4.2.11. Programa de Alimentação do Trabalhador
  - 4.2.12. (-)Recuperações
  
- 4.3. Despesas administrativas
  - 4.3.1. Combustíveis
  - 4.3.2. Manutenção de Veículos
  - 4.3.3. Propaganda e Publicidade
  - 4.3.4. Brindes
  - 4.3.5. Depreciações e Amortizações
  - 4.3.6. Aluguéis
  - 4.3.7. Despesas Legais e Judiciais
  - 4.3.8. Serviços de Terceiros
  - 4.3.9. Eventos e promoções
  
- 4.4. Materiais
  - 4.4.1. Combustíveis e lubrificantes
  - 4.4.2. Materiais de jardinagem
  - 4.4.3. Materiais esportivos
  - 4.4.4. Materiais de limpeza e higiene
  - 4.4.5. Materiais médico e cirúrgicos
  - 4.4.6. Materiais para piscinas e saunas
  - 4.4.7. Materiais para vestiários
  - 4.4.8. Peças e acessórios para manutenção
  - 4.4.9. Uniformes
  - 4.4.10. Utensílios de copa e cozinha
  - 4.4.11. Material publicitário
  - 4.4.12. Outros materiais

- 4.5. Serviços de terceiros
- 4.5.1. Serviços prestados por pessoa física
- 4.5.2. Serviços prestados por pessoa jurídica

- 4.6. Despesas Tributárias
- 4.6.1. IPTU
- 4.6.2. IPVA
- 4.6.3. Tributos e Contribuições
- 4.6.4. Multas Fiscais
- 4.6.5. Juros s/ Tributos e Contribuições

- 4.7. Despesas gerais
- 4.7.1. Luz
- 4.7.2. Água e Esgoto
- 4.7.3. Telefone
- 4.7.4. Seguros
- 4.7.5. Lanches e refeições
- 4.7.6. Material de Escritório
- 4.7.7. Material de Higiene e Limpeza
- 4.7.8. Assinatura de jornais e revista
- 4.7.9. Correios

- 4.8. Despesas Financeiras
- 4.8.1. Variações Monetárias Passivas
- 4.8.2. Juros Passivos

- 4.9. Custos e despesas extraordinárias
- 4.9.1. Custo de bens vendidos
- 4.9.2. Custo de atletas negociados

## **12.6.5 - Elenco de Contas Proposto para Atividade Rural**

Este trabalho não tem a pretensão de apresentar um modelo padrão de Plano de Contas, uma vez que cada empresa tem a sua particularidade e, além disso, o elenco de contas proposto pode ser modificado de acordo com a necessidade. No entanto, o elenco sugerido serve de contribuição para a elaboração de um Plano de Contas condizente para a empresa agropecuária, cabendo, pois, ao profissional da área contábil, proceder ao detalhamento ou exclusão e à codificação das contas com a finalidade de adaptá-lo às necessidades da empresa

### **11. ATIVO CIRCULANTE**

- 111. Disponibilidades
- 111.1. Caixa
- 111.2. Bancos c/ Movimento
- 111.3. Numerário em Trânsito
- 111.4. Aplicações Financeiras
- 111.5. Depósitos Bancários Vinculados
- 112. Clientes
- 112.1. Duplicatas a Receber
- 112.2. Duplicatas a Receber - Empresas Ligadas
- 112.3. (-) Venda p/ Entrega Futura
- 112.4. (-) Duplicatas Descontadas
- 112.5. (-) Créditos de Liquidação Duvidosa
- 113. Créditos Diversos
- 113.1. Títulos a Receber
- 113.2. Empréstimos a Receber
- 113.3. Cheques a Receber
- 113.4. Lucros e Dividendos a Receber
- 113.5. Bancos - Contas Vinculadas
- 113.6. (-) Créditos de Liquidação Duvidosa
- 113.7. Adiantamentos
- 113.7.1. Adiantamento p/ Viagens
- 113.7.2. Adiantamento p/ Despesas
- 113.7.3. Adiantamento de Salários
- 113.7.4. Adiantamento de 13º Salário



- 113.7.5. Adiantamento de Férias
- 113.7.6. Adiantamentos a Terceiros
- 114. Impostos e Contribuições a Recuperar
  - 114.1. ICMS a Recuperar
  - 114.2. IRRF s/ Aplicações Financeiras a Recuperar
  - 114.3. Cofins a Recuperar
  - 114.4. PIS a Recuperar
  - 114.5. ISS a Recuperar
- 115. Aplicações Financeiras
  - 115.1. Depósito a Prazo Fixo Pós-Fixado
  - 115.2. Letras de Câmbio
  - 115.3. Títulos de Estatais
  - 115.4. Debêntures
  - 115.5. Mercado de Ações
  - 115.6. Aplicação em Ouro
  - 115.7. Títulos e Valores Mobiliários
  - 115.8. (-) Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
  - 115.9. (-) Provisão p/ Perdas
- 116. Rebanhos e aves
  - 116.1. Rebanho bovino em formação
    - 116.1.1. Bezerros de 0 a 12 meses
    - 116.1.2. Bezerras de 0 a 12 meses
    - 116.1.3. Novilhos de 13 a 24 meses
    - 116.1.4. Novilhas de 13 a 24 meses
    - 116.1.5. ...
    - 116.1.6. ...
  - 116.2. Rebanho bovino para corte
    - 116.2.1. Gado de engorda
    - 116.2.2. Touros descartados
    - 116.2.3. Matrizes descartadas
    - 116.2.4. ...
    - 116.2.5. ...
  - 116.3. Rebanho bovino em trânsito
    - 116.3.1. Reses em trânsito
    - 116.3.2. Reses a classificar
    - 116.3.3. Reses em pastagens de terceiros
    - 116.3.4. reses em confinamento
    - 116.3.5. ...
    - 116.3.6. ...
  - 116.4. Rebanho de eqüinos
    - 116.4.1. ...
  - 116.5. Rebanho de ovinos
    - 116.5.1. ...
  - 116.6. Rebanho de caprinos
    - 116.6.1. ...
  - 116.7. Rebanho de suínos
    - 116.7.1. ...
  - 116.8. Aves
    - 116.8.1. Aves poedeiras
    - 116.8.2. Aves de corte
    - 116.8.3. ...
- 117. Culturas
  - 117.1. Culturas temporárias
    - 117.1.1. de feijão
    - 117.1.2. de milho
    - 117.1.3. ...
  - 117.2. Culturas permanente - colheita
    - 117.2.1. café
    - 117.2.2. cana de açúcar
    - 117.2.3. laranja
    - 117.2.4. ...
- 118. Estoques
  - 118.1. Estoques de produtos agrícolas

- 118.1.1. milho
- 118.1.2. arroz
- 118.1.3. feijão
- 118.1.4. ...
- 118.2. Estoques de sementes
- 118.3. Almoxarifado
- 118.4. Estoques de insumos
- 118.4.1. Insumos para a pecuária
- 118.4.2. Insumos para a agricultura
- 118.4.3. ...
- 118.5. (-) Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
- 119. Despesas a Apropriar
- 119.1. Prêmios de Seguros
- 119.2. Encargos Financeiros
- 119.3. Assinaturas de Publicações
- 119.4. Aluguéis e Arrendamentos
- 12. ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO
- 121. Títulos a Receber
- 121.1. Créditos c/ Acionistas e Quotistas
- 121.2. Créditos c/ Diretores
- 121.3. Créditos c/ Empresas Ligadas
- 121.4. Depósitos Bancários Vinculados
- 121.5. Títulos da Dívida Agrária
- 122. Aplicações Financeiras
- 122.1. Depósito a Prazo Fixo Pós-Fixado
- 122.2. Letras de Câmbio
- 122.3. Títulos de Estatais
- 122.4. Debêntures
- 122.5. Mercado de Ações
- 122.6. Aplicação em Ouro
- 122.7. Títulos e Valores Mobiliários
- 122.8. (-) Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado
- 122.9. (-) Provisão p/ Perdas
- 123. Empréstimos Compulsórios
- 124. . Despesas a Apropriar
- 125. Depósitos por Incentivos Fiscais
- 125.1. Finor
- 125.2. Finam
- 125.3. Funres
- 125.4. (-) Provisão p/ Perdas
- 13. ATIVO PERMANENTE - INVESTIMENTOS
- 131. Participações Societárias
- 131.1. Empresas Controladas
- 131.2. Empresas Coligadas
- 131.3. Ágio na Aquisição de Investimentos
- 131.4. (-) Amortização Acumulada do Ágio
- 131.5. (-) Deságio na Aquisição de Investimentos
- 131.6. Amortização Acumulada do Deságio
- 131.7. (-) Provisão p/ Perdas c/ Investimentos
- 132. Participações Societárias em Outras Empresas
- 133. Participações por Incentivos Fiscais
- 133.1. Reflorestamento
- 133.5. (-) Provisão p/ Perdas
- 14. ATIVO IMOBILIZADO
- 141. Imóveis
- 141.1. Terrenos
- 141.1.1. Terrenos da fazenda
- 141.1.2. Pastagens
- 142. Edificações da produção pastoril
- 142.1. Pocilgas
- 142.2. Estábulos
- 142.3. Currais
- 142.4. Confinamentos

- 142.5. Aviário
- 142.6. ...
- 143. Edificações da produção agrícola
  - 143.1. Silos
  - 143.2. Depósitos
  - 143.3. ...
- 144. Construções residenciais
  - 144.1. Residência sede
  - 144.2. Residência de funcionários
  - 144.3. ...
- 145. Outras edificações
  - 145.1. Pomares
  - 145.2. Barragens e açudes
  - 145.3. Pista de pouso
  - 145.4. Poços artesianos
  - 145.5. ...
- 146. Veículos máquinas e equipamentos
  - 146.1. Caminhões
    - 146.1.1. ...
  - 146.2. Tratores
    - 146.2.1. ...
  - 146.3. Aeronaves
    - 146.3.1. ...
  - 146.4. Máquinas de beneficiamento
    - 146.4.1. ...
  - 146.5. Implementos agrícolas
    - 146.5.1. ...
  - 146.6. Ferramentas
    - 146.6.1. ...
  - 146.7. Aparelhos e equipamentos de laboratório
    - 146.7.1. ...
  - 146.8. Aparelhos de inseminação artificial
    - 146.8.1. ...
  - 146.9. Móveis e utensílios
    - 146.9.1. ...
- 147. Rebanhos e aves
  - 147.1. Reprodutores
    - 147.1.1. Gado
    - 147.1.2. Aves
  - 147.2. Matrizes
    - 147.2.1. Gado
    - 147.2.2. Aves
  - 147.3. Aves poedeiras
  - 147.4. Gado leiteiro
- 148. Culturas permanentes
  - 148.1. Café
  - 148.2. Maçã
  - 148.3. ...
- 149. Depreciação e exaustão
  - 149.1. Depreciação acumulada
  - 149.2. Exaustão acumulada
- 15. ATIVO DIFERIDO
  - 151. Gastos Pré-Operacionais
    - 151.1. Gastos de Organização
    - 151.2. Gastos de Reorganização
  - 152. (-) Amortização Acumulada
    - 152.1. ...
    - 152.2. ...
- 21. PASSIVO CIRCULANTE
  - 211. Empréstimos e Financiamentos
    - 211.1. Empréstimos Bancários
    - 211.2. Empréstimos do Exterior
    - 211.3. Financiamentos Bancários

- 211.4. Financiamentos do Exterior
- 211.5. Títulos a Pagar
- 211.6. Adiantamento s/ Contrato de Câmbio
- 212. Fornecedores
  - 212.1. Fornecedores Nacionais
  - 212.2. Fornecedores do Exterior
- 213. Impostos e Contribuições a Recolher
  - 213.1. ICMS
  - 213.2. IRPJ
  - 213.3. Contribuição Social s/ Lucro Líquido
  - 213.4. PIS
  - 213.5. Cofins
  - 213.6. IRRF
  - 213.7. ISS
  - 213.8. INSS
  - 213.9. FGTS
  - 213.10. Contribuição Sindical
- 214. Contas a Pagar
  - 214.1. Salários
  - 214.2. Honorários
  - 214.3. Fretes e Carretos
  - 214.4. Gratificações
  - 214.5. Aluguéis
  - 214.6. Energia Elétrica
  - 214.7. Telefone
  - 214.8. Água e Esgoto
  - 214.9. Comissões
  - 214.10. Seguros
- 215. Obrigações c/ Terceiros
  - 215.1. Adiantamento de Clientes
  - 215.2. Arrendamento Mercantil a Pagar
- 216. Dividendos e Lucros a Pagar
- 217. Provisões p/ Tributos e Contribuições
  - 217.1. Provisão p/ Imposto de Renda
  - 217.2. Provisão p/ Contribuição Social s/ Lucro Líquido
- 218. Outras Provisões
  - 218.1. Provisão p/ Férias
  - 218.2. Provisão p/ 13º Salário
- 22. PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
- 221. Empréstimos e Financiamentos
  - 221.1. Empréstimos Bancários
  - 221.2. Empréstimos do Exterior
  - 221.3. Financiamentos Bancários
  - 221.4. Financiamentos do Exterior
  - 221.5. Adiantamento s/ Contrato de Câmbio
- 222. Obrigações com Terceiros
  - 222.1. Arrendamento Mercantil a Pagar
  - 222.2. Créditos de Acionistas e Quotistas
  - 222.3. Créditos de Empresas Ligadas
- 23. RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS
- 231. Receitas de Exercícios Futuros
- 232. (-) Custos de Exercícios Futuros
- 24. PATRIMÔNIO LÍQUIDO
- 241. Capital Social
  - 241.1. Capital Social Subscrito
  - 241.2. (-) Capital Social a Integralizar
  - 241.3. (-) Ações em Tesouraria e/ou Quotas Liberadas
- 242. Reservas de Capital
  - 242.1. Ágio na Emissão de Ações
  - 242.2. Incentivos Fiscais
- 243. Reservas de Reavaliação - Ativos Próprios
  - 243.1. Reavaliação de Imóveis

- 243.2. Reavaliação de Edifícios
- 243.3. Reavaliação de Máquinas e Equipamentos
- 244. Reserva de Lucros
  - 244.1. ...
- 245. Lucros ou Prejuízos Acumulados
  - 245.1. Lucros Acumulados
  - 245.2. (-) Prejuízos Acumulados
  - 245.3. Ajustes Credores de Exercícios Anteriores
  - 245.4. Ajustes Devedores de Exercícios Anteriores
- 31. RECEITAS
  - 311. Receita de Vendas
    - 311.1. Pecuária e outros animais
      - 311.1.1. Venda de gado
      - 311.1.2. Venda de suínos
      - 311.1.3. ...
    - 311.2. Produtos pecuários
      - 311.2.1. Leite
      - 311.2.2. Ovos
      - 311.2.3. Lã
    - 311.3. Produtos agrícolas
      - 311.3.1. Milho
      - 311.3.2. Feijão
      - 311.3.3. ...
  - 321. Deduções da Receita Bruta
    - 321.1. Vendas Canceladas
    - 321.2. Devolução de Produtos
    - 321.3. Devolução de Mercadorias
  - 323. Impostos e Contribuições s/ Vendas
    - 323.1. ICMS
    - 323.2. ISS
    - 323.3. Cofins
    - 323.4. PIS
  - 331. Receitas Financeiras
    - 331.1. Variações Monetárias Ativas
  - 332. Variações Cambiais Ativas
    - 332.1. Empréstimos
  - 333. Outras Receitas Financeiras
    - 333.1. Juros de Aplicações Financeiras
    - 333.2. ...
  - 341. Receitas c/ Investimentos
    - 341.1. Receita de Equivalência Patrimonial
      - 341.1.1. Empresas Controladas
      - 341.1.2. Empresas Coligadas
  - 342. Receita de Dividendos e Lucros
    - 342.1. Dividendos e Lucros de Empresas Controladas
    - 342.2. Dividendos e Lucros de Empresas Coligadas
    - 342.3. Dividendos e Lucros de Outras Empresas
  - 351. Receitas Operacionais Diversas
    - 351.1. Superveniências ativas
      - 351.1.1. Nascimento de gado
      - 351.1.2. Nascimento de aves
      - 351.1.3. ...
    - 351.2. Aluguéis e Arrendamentos
    - 351.3. Vendas de estrume
    - 351.4. Vendas de hortaliças
    - 351.5. Parcerias agrícolas
    - 351.6. Serviços veterinários prestados
  - 361. Reversão de Provisões
    - 361.1. Reversão de Provisão p/ Férias
    - 361.2. Reversão de Provisão p/ Imposto de Renda
    - 361.3. Provisão p/ Perdas
    - 361.4. Provisão p/ Ajuste ao Valor de Mercado

- 371. Receitas não Operacionais
  - 371.1. Ganhos de Capital c/ Investimentos
  - 371.2. Ganhos de Capital c/ Imobilizado
- 381. Contas de Apuração
  - 381.1. Exercício agrícola
  - 381.2. Exercício pastoril
  - 381.3. Exercício avícola
  - 381.4. Lucro do Exercício
- 41. CUSTOS
  - 411. Custos de rebanhos e aves
    - 411.1. Custo do rebanho bovino
      - 411.1.1. Aquisição de gado
      - 411.1.2. Transporte
      - 411.1.3. Mão-de-obra na aquisição e marcação
      - 411.1.4. Alimentação
      - 411.1.5. Profilaxia e tratamento
      - 411.1.6. Conservação e limpeza de currais
      - 411.1.7. Mão-de-obra de vigilância de rebanho
      - 411.1.8. Custos de reprodução
    - 411.2. Custo do rebanho eqüino
      - 411.2.1. Aquisição
      - 411.2.2. Transporte
      - 411.2.3. Mão-de-obra na aquisição e marcação
      - 411.2.4. Alimentação
      - 411.2.5. Profilaxia e tratamento
      - 411.2.6. Conservação e limpeza de estábulos
      - 411.2.7. Mão-de-obra de vigilância de rebanho
      - 411.2.8. Custos de reprodução
    - 411.3. Custo do rebanho suíno
      - 411.3.1. Aquisição
      - 411.3.2. Transporte
      - 411.3.3. Mão-de-obra na aquisição e marcação
      - 411.3.4. Alimentação
      - 411.3.5. Profilaxia e tratamento
      - 411.3.6. Conservação e limpeza de estábulos
      - 411.3.7. Mão-de-obra de vigilância de rebanho
      - 411.3.8. Custos de reprodução
    - 411.4. Custo das aves
      - 411.4.1. Aquisição de galinhas
      - 411.4.2. Aquisição de pintos
      - 411.4.3. ...
      - 411.4.4. Transporte
      - 411.4.5. Alimentação
      - 411.4.6. Profilaxia e tratamento
      - 411.4.7. Conservação e limpeza de confinamentos
      - 411.4.8. Reprodução e criação
  - 412. Custos de culturas agrícolas
    - 412.1. Custo da cultura de milho
      - 412.1.1. Sementes
      - 412.1.2. Adubos e defensivos
      - 412.1.3. Mão-de-obra de plantio e capina
      - 412.1.4. Transporte plantio e colheita
      - 412.1.5. Mão-de-obra de colheita
      - 412.1.6. Irrigação
    - 412.2. Custo da cultura de feijão
      - 412.2.1. Sementes
      - 412.2.2. Adubos e defensivos
      - 412.2.3. Mão-de-obra de plantio e capina
      - 412.2.4. Transporte plantio e colheita
      - 412.2.5. Mão-de-obra de colheita
      - 412.2.6. Irrigação
    - 412.3. Custo da horticultura
      - 412.3.1. Sementes e mudas

- 412.3.1. Adubos e defensivos
- 412.3.3. Mão-de-obra de plantio e capina
- 412.3.4. Transporte plantio e colheita
- 412.3.5. Mão-de-obra de colheita
- 412.3.6. Irrigação
- 413. Variações por perdas
  - 413.1. Variações nos rebanhos
    - 413.1.1. Morte de gado bovino
    - 413.1.2. Morte de suínos
    - 413.1.3. ...
  - 413.2. Variações na criação de aves
    - 413.2.1. Morte de galinhas
    - 413.2.2. Morte de pintos
    - 413.2.3. ...
  - 413.3. Variações nas culturas
    - 413.3.1. Perdas na cultura de milho
    - 413.3.2. Perdas na cultura de feijão
    - 413.3.3. ...
- 414. Outros custos
  - 414.1. Depreciações
  - 414.2. Manutenção de máquinas e equipamentos
- 42. DESPESAS
  - 421. Despesas de Pessoal
    - 421.1. Ordenados, Salários e Comissões
    - 421.2. Férias
    - 421.3. 13º Salário
    - 421.4. INSS
    - 421.5. FGTS
    - 421.6. Assistência Médica
    - 421.7. Viagens e Representações
    - 421.8. Transporte de Empregados
    - 421.9. Programa de Alimentação do Trabalhador
  - 422. Despesas c/ Entrega
    - 422.1. Combustíveis
    - 422.2. Manutenção de Veículos
  - 423. Outras Despesas
    - 423.1. Depreciações e Amortizações
    - 423.2. Aluguéis
    - 423.3. Manutenção e Reparos
    - 423.4. Telefone e correio
    - 423.5. Seguros
    - 423.6. Devolução de Vendas Exercício Anterior
    - 423.7. Provisões
      - 423.7.1. Provisão para ajuste do estoque a preço de mercado
    - 423.8. Força e Luz
    - 423.9. Água e Esgoto
  - 424. Despesas Tributárias
    - 424.1. IPTU
    - 424.2. IPVA
    - 424.3. Contribuição Sindical
    - 424.4. Tributos e Contribuições Federais
    - 424.5. Tributos e Contribuições Estaduais
    - 424.6. Tributos e Contribuições Municipais
    - 424.7. Multas Fiscais
    - 424.8. Juros s/ Tributos e Contribuições
  - 425. Materiais e Suprimentos
    - 425.1. Material de Escritório
    - 425.2. Material de Higiene e Limpeza
  - 426. Despesas Financeiras
    - 426.1. Variações Monetárias Passivas
    - 426.2. Juros Passivos
    - 426.3. Despesas Bancárias

- 427. Despesas de Equivalência Patrimonial
  - 427.1. Empresas Controladas
  - 427.2. Empresas Coligadas
  - 427.3. Amortização de Ágio
- 428. Provisões p/ Perdas e Ajustes de Ativos
- 429. Despesas Não Operacionais
  - 429.1. Perdas de Capital c/ Investimentos
  - 429.2. Perdas de Capital c/ Imobilizado
- 430. Contas de Apuração
  - 430.1. Exercício agrícola
  - 430.2. Exercício pastoril
  - 430.3. Exercício avícola
  - 430.4. Prejuízo do Exercício

## 13. CONTAS DO ATIVO - CONSIDERAÇÕES GERAIS

No Ativo as contas são dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nele registrados, e dentro desse conceito serão feitas considerações gerais a respeito das principais contas integrantes desse grupo.

De acordo com o artigo 178 da Lei das S/A, no Ativo as contas serão classificadas do seguinte modo:

I - no Ativo Circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e 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, diretores, acionistas;

III - em Investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e direitos de qualquer natureza não classificáveis no Ativo Circulante e que não se destinem à manutenção da atividade da empresa;

IV - no Ativo Imobilizado: os 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 em que anteceder o início das operações sociais.

## 14. DISPONIBILIDADES

Esse grupo de contas são as primeiras a serem apresentadas no balanço, dentro do Ativo Circulante, pois representam direitos que podem ser convertidos, instantaneamente em moeda corrente nacional.

### 14.1 - Caixa

Nesta conta registram-se os valores em dinheiro e cheques recebidos e ainda não depositados pagáveis imediatamente.

A empresa poderá utilizar-se de uma ou diversas contas, tendo em vista as suas necessidades operacionais de funcionamento.

#### 14.1.1 - Constituição do Fundo Fixo de Caixa

O sistema de fundo fixo ou caixa pequena tem por objetivo facilitar o atendimento das necessidades de pagamentos de pequenas despesas da empresa.

Neste sistema define-se uma quantia fixa que é colocada à disposição do responsável pelo caixa, devendo ser suficiente para fazer face aos pagamentos das pequenas despesas, tais como: condução, refeições, correios, cópias, etc., por um determinado período de tempo, que pode ser semanal ou quinzenal, conforme as conveniências verificadas na empresa, e, periodicamente, efetua-se a prestação de contas do valor total desembolsado, repondo-se o valor do fundo fixo, através de cheque nominal, ao seu responsável.

Por ocasião do levantamento de balanço, no fundo fixo deve permanecer somente o dinheiro, e os comprovantes das despesas devem ser contabilizados.

### 14.2 - Depósitos Bancários

Representam os valores de livre movimentação mantidos pela empresa em bancos, por medida de segurança, e para realização de pagamentos, o que geralmente ocorre através da emissão de cheques.

Os movimentos bancários devem ser conferidos periodicamente com os extratos recebidos da instituição financeira.

#### 14.2.1 - Conta Bancária Negativa



No caso da conta bancária da empresa apresentar-se negativa, esse valor não deverá ser considerado como uma redução dos saldos das demais contas bancárias, deverá ser registrado no Passivo Circulante, como uma obrigação.

Caso a empresa possua várias contas de depósito em um mesmo estabelecimento bancário, é admissível compensar o saldo credor de uma contra os saldos das outras desde que o resultado líquido seja devedor. Tratando-se de depósitos em estabelecimentos bancários diversos, a compensação de saldos credores com devedores não é aceita.

#### **14.2.2 - Contabilização Dos Cheques**

Os cheques normalmente são contabilizados e deduzidos dos saldos bancários na data de sua emissão quando isso corresponder aproximadamente à data de entrega aos beneficiários, ou seja, os cheques emitidos até a data do balanço estarão deduzidos dos saldos bancários. No entanto, se os cheques foram emitidos antes da data do balanço, mas não entregues aos beneficiários, deverão ser adicionados aos saldos bancários e às contas correspondentes do passivo circulante.

#### **14.3 - Numerários em Trânsito**

Na empresa, pode também ser considerado como disponibilidade, classificável juntamente com os saldos em bancos, o numerário em trânsito decorrente de remessas para filiais ou depósitos de clientes ou terceiros através de cheques, ordem de pagamento, etc., quando conhecidos até a data do balanço.

#### **14.4 - Aplicações Financeiras**

As aplicações financeiras, quando lastreadas por títulos de inequívoca liquidez e de curtíssimo prazo, são consideradas como disponível.

Nesse caso a diferença entre o valor aplicado e o valor do resgate bruto deve ser reconhecido como receita financeira pelo regime da competência, em função dos dias de aplicação transcorridos.

#### **14.5 - Saldos em Moeda Estrangeira**

Os valores relativos a dinheiro em caixa em moeda estrangeira ou depósitos bancários em outros países, sujeitos a restrições de uso, devem ser registrados em subcontas à parte e seu saldo em moeda nacional deve ser ajustado, ou seja, o valor correspondente em moeda estrangeira será convertido para moeda nacional pela taxa cambial corrente na data do balanço.

A variação cambial correspondente ao ajuste do saldo em moeda nacional à nova taxa de câmbio deverá ser apropriada ao resultado do exercício.

As restrições de uso a que possam estar sujeitos tais valores, deverão ser mencionadas nas demonstrações financeiras, através da descrição do título da conta no balanço ou através de nota explicativa.

#### **14.6 - Depósitos Bancários Vinculados**

Nos recursos aplicados ou mantidos, pela empresa, em depósitos vinculados em bancos para: liquidação de contratos de câmbio ou importações, liquidação de empréstimos, substituição ou reposição de garantia de empréstimos, etc., pela própria natureza dessas contas bancárias, seus saldos não estão imediatamente disponíveis para os pagamentos normais da empresa, pois estão sujeitos a restrições quanto à retirada ou sua utilização, não sendo assim considerados como disponibilidades. Dessa forma, os depósitos bancários vinculados devem ser classificados no balanço em conta à parte no Ativo Circulante ou Realizável a Longo Prazo, devendo-se levar em conta suas características e restrições existentes em cada contrato.

### **15. INVESTIMENTOS TEMPORÁRIOS**

Os investimentos temporários representam aplicação de recursos financeiros em títulos e valores mobiliários disponíveis no mercado, ou direitos representativos destes, tais como: títulos de crédito, ações, certificados de custódia de ouro, com o objetivo de obtenção de resultados a curto prazo na maioria dos casos.

#### **15.1 - Classificação Contábil Dos Investimentos Temporários**

Os investimentos são classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo de acordo com a intenção da empresa e a data pactuada do resgate, ou seja:

- aplicações de liquidez imediata - subgrupo disponível;
- aplicações nos títulos e valores com prazo de resgate de até 360 dias da data do balanço - subgrupo à parte do Ativo Circulante;
- aplicações temporárias com prazo de resgate superior a 360 dias da data do balanço - subgrupo Realizável a Longo Prazo.

## 15.2 - Avaliação Dos Investimentos Temporários

Os direitos e títulos de crédito e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos, serão avaliados pelo custo de aquisição ou pelo valor de mercado, se este for menor, admitindo-se o aumento do custo de aquisição mediante acréscimo da correção monetária, variação cambial ou juros, até o limite do valor de mercado, observando-se que:

a) os juros são auferidos à medida que decorre o tempo, devendo seu reconhecimento contábil obedecer ao regime de competência, ou seja, reconhece-se a receita à medida do tempo transcorrido;

b) a correção monetária é também auferida à medida que decorre o tempo e representa uma simples atualização do custo da aplicação.

Ressalte-se que, em função de variação das taxas de juros, poderá haver casos de títulos que tenham valor de mercado inferior ao de custo, atualizado ou não, e nesse caso deverá ser reduzido ao preço de mercado mediante constituição de uma provisão para redução ao valor de mercado. Essa provisão não precisa ser feita aplicação por aplicação, mas sim, no global de todas as aplicações, devendo figurar como conta redutora do investimento ou subgrupo correspondente.

Considera-se valor de mercado para essas aplicações, o valor líquido pelo qual possam os investimentos ser resgatados, isto é, valor bruto de venda no mercado menos despesas necessárias à venda, tais como comissões e taxas bancárias.

### 15.2.1 - Aplicações em Ouro

O ouro em qualquer estado de pureza, em bruto ou refinado, quando destinado ao mercado financeiro ou à execução da política cambial do País, em operações realizadas com a interveniência de instituições integrantes do Sistema Financeiro Nacional, na forma e condições autorizadas pelo Banco Central do Brasil, será desde a extração, inclusive, considerado ativo financeiro ou instrumento cambial. As negociações com ouro ativo financeiro, efetuadas nos pregões das bolsas de valores, de mercadorias, de futuros ou assemelhados ou no mercado de balcão com a interveniência de instituição financeira autorizada, serão consideradas operações financeiras (Lei nº 7.766/89).

O saldo das aplicações deve ser atualizado com base nos preços praticados no mercado, e a variação apurada deverá ser apropriada, como receita financeira no resultado pelo regime de competência. Quando o valor registrado contabilmente for inferior ao valor de mercado, o saldo será ajustado mediante a constituição de provisão para perdas, cuja contrapartida é o resultado, sendo indedutível para efeitos fiscais.

O resultado apurado no resgate, ou seja, o valor de venda deduzido do custo atualizado monetariamente, será considerado receita ou despesa financeira.

### 15.2.2 - Mercado Futuro e Mercado a Termo

As aplicações no mercado futuro e a termo são representadas por operações de compra de títulos ou ativos, em lotes padronizados, em pregão de Bolsa de Valores, com preço certo e data de vencimento definido pela Bolsa de Valores, podendo no entanto ser encerradas antes dessa data.

Nessas operações a sociedade corretora exige depósitos de margem que são efetuados em dinheiro ou títulos, para garantir o cumprimento das obrigações assumidas, que são liberados quando a operação for encerrada. Sempre que houver oscilação nos valores fixados para a aplicação, os investidores devem efetuar a complementação do depósito ou resgatar o depósito excedente, conforme o caso.

Os depósitos de margem são registrados contabilmente em conta específica no subgrupo investimentos temporários - Ativo Circulante ou no Realizável a Longo Prazo, conforme a intenção de permanência da empresa. A atualização monetária ocorrida entre a data dos depósitos e de seu resgate junto à Bolsa de Valores, será reconhecida pelo regime de competência, no resultado como receita financeira.

Os ajustes em função da cotação diária dos títulos ou ativos, pagos ou recebidos pelo investidor, devem ser reconhecidos como receita ou despesa à medida que os pagamentos ou recebimentos forem efetuados.

Os compromissos de compra e venda, para efeito de controle serão registrados em contas de compensação, e divulgados em nota explicativa.

Se o preço de mercado for inferior ao preço fixado para liquidação da operação, poderá ser constituída a provisão para perdas, para ajustar a operação ao valor provável de realização.

### 15.2.3 - Mercado de Opções

Esse investimento compreende as transações de compra e venda em pregão, de direitos preestabelecidos, outorgados aos detentores de opção podendo ser: opções de compra e opções de venda.

Quando da contratação da opção, o titular-comprador efetua o pagamento de um prêmio, cujo valor é fixado pelo mercado, que será revertido ao lançador-vendedor caso o titular-comprador deixe de exercer a opção.

Contabilmente, o prêmio pago, será registrado no ativo pelo titular da opção e, se na data fixada, a opção não for exercida, o valor do prêmio pago será registrado como despesa.

Por outro lado os prêmios recebidos pelo lançador serão registrados em conta do passivo circulante devendo ser adicionado ao valor de venda dos títulos/ativos, e, caso o titular não exerça a opção, serão lançados como receita.

Nessa modalidade de investimento, as Bolsas de Valores podem exigir também o depósito de margem, cujo tratamento contábil foi examinado no tópico 15.2.2.

#### **15.2.4 - Ações**

Os investimentos em ações não cotadas em bolsa ou mercado de balcão, devido a sua liquidez, devem ser classificadas no Realizável a longo prazo, ainda que haja intenção de venda.

O valor das ações deve ser atualizado com base nos preços praticados no mercado, e a variação apurada deverá ser apropriada, como receita financeira no resultado pelo regime de competência. Quando o valor de mercado for inferior ao valor de mercado, o saldo será ajustado mediante a constituição de provisão para perdas, cuja contrapartida é o resultado, sendo indedutível para efeitos fiscais.

O resultado apurado no resgate, ou seja, o valor de venda deduzido do custo atualizado monetariamente, será considerado receita ou despesa financeira.

Ressalte-se que normalmente se adquire ações para investimentos permanentes, cujas normas de avaliação e a forma do registro contábil serão examinadas adiante.

### **15.3 - Imposto de Renda Retido na Fonte**

O Imposto de Renda na Fonte sobre aplicações financeiras geralmente é considerado compensável com o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, no correspondente período de apuração no qual a respectiva receita financeira foi incluída, devendo ser classificado no subgrupo impostos a recuperar.

## **16. CONTAS A RECEBER**

Normalmente as Contas a Receber representam direitos provenientes da venda a prazo de mercadorias e serviços, além de transações envolvendo outros ativos que não representam o objeto principal da empresa, mas são normais e inerentes às suas atividades, as quais geram valores a receber.

Dessa forma, os valores decorrentes da venda a prazo de mercadoria e serviços estão representados como Contas a Receber - Clientes, enquanto as demais transações não relacionadas ao objeto principal da empresa apresentam-se como Contas a Receber - Outros Créditos.

### **16.1 - Classificação Contábil Das Contas a Receber**

As contas a receber vencíveis no próximo exercício social ou dentro do ciclo operacional da empresa, caso este seja superior a um ano, devem ser classificadas no ativo circulante. Quando o prazo de vencimento exceder a 12 meses ou ao ciclo operacional, devem ser classificadas no ativo realizável a longo prazo.

### **16.2 - Critérios de Avaliação Das Contas a Receber**

As contas a receber devem ser avaliadas pelo seu valor líquido de realização, ou seja, pelo produto final em dinheiro ou equivalente que se espera obter. Para tanto, serão excluídas as contas prescritas e feitas as provisões adequadas para ajustá-la ao valor provável de realização.

Quando se tratar de créditos em moeda estrangeira ou proveniente de contratos com cláusula de correção monetária e juros, deve ser efetuada a atualização de tais valores até a data do balanço, visando atender ao regime de competência.

### **16.3 - Contas a Receber - Clientes**

Esse agrupamento de contas é composto pelos títulos, valores e outras contas a receber, originados de operações relacionadas com o objeto principal da sociedade.

#### **16.3.1 - Duplicatas a Receber**

As duplicatas e contas a receber de clientes estão diretamente relacionadas com as receitas da empresa, devendo ser contabilmente reconhecidas somente por mercadorias vendidas ou por serviços executados até a data do balanço, de acordo com o princípio contábil da realização da receita.

Dessa forma, o reconhecimento da realização da venda e conseqüente aquisição do direito de constituir o grupo de contas a receber deve ser feito quando da transmissão da propriedade ao adquirente, ou seja, conforme o acordo nos termos da transação de venda: momento da entrega ou remessa ao destinatário. Admite-se também reconhecer a venda no ato da emissão da nota fiscal, embora existam pequenas defasagens entre este momento e o da entrega da mercadoria.

#### **16.3.2 - Serviços Executados a Faturar**

Nas empresas que exploram o ramo de construções ou produção sob encomenda, podem existir valores a receber, ainda não faturados, relativos a serviços já executados até a data do balanço, mas cujo faturamento ainda não foi efetuado. Nesses casos, o registro contábil pode ser efetuado na conta Serviços Executados a Faturar.

#### **16.3.3 - Vendas Com Preço a Fixar**

É comum na comercialização de produtos agrícolas ser praticada a venda com preços a fixar. Neste caso o valor da receita e a conta a receber são reconhecidos com base no valor líquido de realização, ou seja, o preço de mercados na data do balanço diminuído das despesas estimadas de venda, ou ainda com base no valor estimado para a data da fixação do preço. Os ajustes são consignados no resultado do exercício quando forem fixados os preços da transação ou quando ocorrerem alterações significativas no valor líquido esperado.

#### **16.3.4 - Vendas Para Entrega Futura**

Caracteriza-se a venda para entrega futura, quando a empresa efetua a venda e a mercadoria é colocada a disposição do comprador que, por mera conveniência, optou por recebê-la posteriormente. Neste caso, deve-se reconhecer a receita e o direito a receber de imediato pois, ao término da operação, o vendedor é considerado um simples depositário, já que a mercadoria objeto da transação foi segregada de seu estoque e não mais lhe pertence.

#### **16.3.5 - Vendas Com Condições Resolutivas**

Nos casos em que as vendas forem efetuadas com condições resolutivas (como por exemplo: aprovação da qualidade e funcionamento pelo cliente), o direito a receber é registrado por ocasião da emissão da fatura/entrega do produto, desde que os custos com reparos, ajustes e outros serviços necessários ao atendimento da condição possam ser estimados, caso contrário, o reconhecimento da receita será postergado até o cumprimento da condição imposta.

#### **16.3.6 - Faturamento Antecipado**

Pode ocorrer que por conveniência do comprador, a empresa emita a nota fiscal e a fatura sem que a mesma esteja de posse dos produtos ou mercadorias para entrega. Nesse caso temos a figura do faturamento antecipado, pois existe um compromisso de venda onde não se tem, ainda, um custo. Os faturamentos antecipados, que não correspondam a recursos recebidos por conta de futuros fornecimentos, não devem ser registrados contabilmente, porque não geram, de fato, nenhum direito. Logo, a receita deverá ser reconhecida somente quando da entrega dos bens, pela efetiva realização da venda. Entretanto, pode-se admitir tal registro apenas para efeito de controle interno da empresa, em contas de compensação sem constar das demonstrações financeiras.

#### **16.3.7 - Provisão Para Créditos de Liquidação Duvidosa**

Contabilmente não há um procedimento específico para apuração do valor da provisão, que pode variar de empresa para empresa, de acordo com os aspectos peculiares de seus clientes, ramo de negócios e a conjuntura econômica do momento. Atualmente a legislação fiscal não fixa percentuais para apuração, uma vez que essa provisão, não é mais dedutível do resultado tributável.

Assim sendo, é de responsabilidade do contador e dos administradores da empresa avaliarem o assunto para definir a forma de constituição e ajustes da provisão, de modo que esta não distorça as demonstrações financeiras e os resultados da empresa.

Portanto, para a constituição da provisão deve-se levar em conta alguns aspectos, tais como:

- a) considerar a experiência anterior da empresa com relação a prejuízos com contas a receber;
- b) efetuar uma análise individual do saldo de cada cliente, especialmente aqueles com contas atrasadas;
- c) verificar a existência de garantias reais que anulam ou reduzem as perspectivas de perdas, para não incluir os créditos na provisão.

A partir da análise desses dados a provisão pode ser constituída com base no valor das perdas já conhecidas com base nos clientes atrasados, em concordata, falência ou com dificuldades financeiras, estabelecendo-se um valor adicional de provisão para cobrir as perdas prováveis, ainda não conhecidas por se referirem a contas a vencer, mas que podem ocorrer.

O registro da provisão é efetuado contra o resultado do exercício, em conta específica do grupo das despesas operacionais, tendo como contrapartida a conta Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa, que figura como redutora da conta que registra os créditos sobre o qual a provisão foi constituída no grupo Ativo Circulante ou Realizável a Longo Prazo.

Quando um crédito se torna efetivamente incobrável, a sua baixa da conta de clientes deve ser feita tendo como contrapartida a própria conta de provisão.

Para ajustar o valor da provisão pode-se efetuar um lançamento complementando o saldo já registrado até o limite necessário ou ainda efetuar a reversão do saldo anterior e a constituição do novo saldo. Quando a provisão necessária for inferior ao saldo atual da conta, efetua-se a reversão do excesso como receita operacional no resultado do exercício.

## **16.4 - Operações de Factoring**

A faturização consiste na venda da carteira ou parte dela, derivada de faturamento a prazo de uma empresa. Essa venda é efetuada com a condição de o comprador arcar com todos os gastos necessários à cobrança, bem como com todo o risco por eventuais inadimplências dos clientes.

O valor registrado na empresa, em contas a receber objeto de operação de factoring, são eliminadas do balanço, reconhecendo-se o ganho ou perda correspondente à diferença entre o valor recebido e o valor contábil das duplicatas, visto que os direitos a receber são efetivamente vendidos para a empresa de factoring, que passa a arcar com os riscos do não recebimento.

## **16.5 - Desconto de Duplicatas**

É prática comum as empresas descontarem em instituições bancárias parte de suas duplicatas a receber, obtendo no ato o valor das mesmas deduzido de despesas bancárias e de juros relativos ao período a transcorrer entre a data da operação de desconto e o vencimento das duplicatas. Como a empresa continua co-responsável perante o banco, deve saldar a dívida caso o cliente, cuja duplicata foi descontada, falte ao pagamento no vencimento. Por esse motivo, o montante das duplicatas ou contas a receber descontadas na data do balanço deve ser demonstrado como conta redutora das contas a receber respectivas, de modo a esclarecer que a empresa negociou aqueles direitos, no entanto, pode ter que readquiri-los se o devedor faltar com o pagamento.

## **16.6 - Outros Créditos**

O agrupamento de Outros Créditos geralmente é composto pelos demais títulos, valores e outras contas a receber, originados de operações não relacionadas ao objeto principal da sociedade.

### **16.6.1 - Cheques em Cobrança**

Nessa conta são registrados os cheques recebidos até a data do balanço, no entanto, não cobráveis imediatamente, por serem pagáveis em outras praças ou por restrições de seu recebimento à vista, e os cheques devolvidos pelo banco por falta de fundos que se encontram em processo de cobrança.

### **16.6.2 - Títulos a Receber**

Esses direitos podem ser originados de vendas não relacionadas ao objeto principal da empresa, tais como venda de bens do imobilizado ou investimentos, etc.

Podem ser originados também das operações normais da empresa, cujas duplicatas não foram pagas no prazo pelos clientes e foram renegociadas mediante troca por outro título com novo prazo de vencimento acrescido de juros.

### **16.6.3 - Juros a Receber**

Nessa conta são registrados os juros a receber de terceiros relativos a diversas operações, tais como de empréstimos feitos a terceiros, juros sobre empréstimos à Eletrobrás, sobre títulos emitidos pelo governo.

Os juros serão apropriados pelo regime de competência, em função do tempo já transcorrido, tendo como contrapartida a conta de Receitas Financeiras no resultado.

### **16.6.4 - Adiantamentos a Terceiros**

Os numerários entregues a terceiros, mas sem vinculação específica ao fornecimento de bens, produtos ou serviços contratuais predeterminados, são registrados nessa conta.

Se os adiantamentos se referirem a compra de matéria-prima ou mercadorias, essa conta deve ser classificada no grupo de Estoques, na conta Adiantamentos a fornecedores. Caso os valores se refiram à compra de equipamentos ou bens destinados ao Ativo Imobilizado, esses adiantamentos devem ser classificados no próprio grupo do Ativo Imobilizado.

### **16.6.5 - Créditos de Empregados**

Nesse agrupamento de contas são registradas todas as operações relativas aos créditos de empregados em função de adiantamentos concedidos por conta de salários, por conta de despesas, empréstimos, etc.

#### **I - Adiantamentos de salários**

Nessa conta são registrados os pagamentos feitos aos funcionários a título de adiantamento de salários. O adiantamento é baixado através da folha de pagamento mediante desconto do salário total a pagar.

#### **II - Adiantamentos de férias**

Na legislação trabalhista não há previsão para adiantamentos por conta de férias, no entanto, é uma prática comum nas empresas. Assim, os valores antecipados por conta de férias são registrados nessa conta e baixados quando da saída de férias do funcionário, mediante o desconto em folha de pagamento relativo às férias, ou ainda na rescisão contratual, se for o caso.

#### **III - Adiantamento de 13º salário**

De acordo com a legislação trabalhista, a 1ª parcela do 13º salário deve ser paga entre os meses de fevereiro e novembro ou por ocasião da concessão de férias ao empregado ou ainda por liberalidade da empresa. Desta forma, o adiantamento relativo à 1ª parcela deve ser registrado nessa conta, sendo a baixa efetuada na quitação da gratificação.

#### **IV - Adiantamento para despesas e viagens**

Essa conta tem a função de registrar os recursos entregues a funcionários para pagamento das suas despesas de viagens, despesas de alimentação, condução, etc.

Por ocasião da entrega do numerário ao funcionário, esse valor é debitado nessas contas, mediante o documento assinado por ele, e por ocasião da prestação de contas ou apresentação de relatórios de despesas, esses valores são baixados, tendo como contrapartida as respectivas contas de despesas no resultado do exercício.

## V - Empréstimos a funcionários

Os empréstimos concedidos pela empresa a seus funcionários são registrados nessa conta, quando da entrega do numerário ou cheque ao funcionário. Esses valores serão baixados dessa conta por ocasião da(s) devolução(ões) do empréstimo por parte do empregado ou através do desconto do valor em folha de pagamento.

Se for estipulada a cobrança de juros ou correção sobre o valor emprestado, esses valores serão registrados no grupo Receitas Financeiras no resultado do exercício.

## 16.6.6 - Impostos a Recuperar

Na legislação fiscal existem várias operações que geram valores a recuperar de impostos a serem compensados por ocasião do recolhimento do imposto devido. Tais valores são registrados nesse grupo de contas, devendo ser segregados em contas específicas para facilitar o controle.

### I - IRRF a recuperar

Nessa conta são registrados os valores relativos ao Imposto de Renda Retido na Fonte que pode ser compensado nas situações previstas na legislação fiscal, ou seja, nos recolhimentos do Imposto de Renda devido ou quando da apresentação da Declaração de Rendimentos.

O valor retido será debitado nessa conta quando do registro da operação que a originou e creditada por ocasião da compensação do imposto retido.

### II - ICMS e IPI a recuperar

Estas contas destinam-se a registrar o saldo devedor do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e do Imposto sobre Produtos Industrializados. De acordo com a legislação fiscal desses impostos os débitos fiscais pelas vendas são compensados com os créditos fiscais das compras, mediante confronto dos valores registrados nos livros fiscais, apurando-se, assim, um saldo a recolher ou a recuperar, dependendo do volume de vendas e compras no período de apuração. Se for apurado um saldo a recolher, esse valor deverá figurar no Passivo Circulante no subgrupo Impostos a Recolher. Caso seja apurado um saldo a recuperar, esse valor será registrado nessa conta no grupo Ativo Circulante.

### III - Impostos recolhidos a maior

Nessa conta podem ser registrados os valores de tributos e contribuições recolhidos indevidamente ou a maior a serem compensados com futuros recolhimentos.

Por ocasião do recolhimento, o valor pago indevidamente ou a maior será debitado nessa conta e creditado por ocasião da sua compensação.

## 16.6.7 - Saques de Exportação, Adiantamento Sobre Contrato de Câmbio e Adiantamentos Sobre Cambiais Entregues

O reconhecimento da receita proveniente da venda de mercadorias e serviços para o mercado externo se dá no momento da transferência da propriedade dos bens ou serviços, obedecidas as condições de negociação, convertendo-se o preço fixado em moeda estrangeira para moeda nacional pela taxa de câmbio vigente naquela data.

Ressalte-se que, no caso de operações com cláusula "FOB", a transferência da propriedade dos bens normalmente se dá quando de sua entrega ao transportador. Para operações com cláusula "CIF", essa transferência se verifica somente quando da entrega das mercadorias ao comprador.

Os saques de exportação são registrados da mesma forma que as Duplicatas a Receber, devem ser atualizados até a data do balanço, às taxas oficiais vigentes, podendo ser descontados em instituições bancárias.

Nos Adiantamentos sobre Contratos de Câmbio (ACC), a empresa recebe, antecipadamente do banco, o valor da venda em moeda nacional antes da entrega da mercadoria. Neste caso, esta operação, até a entrega da mercadoria ao cliente, assume características de um empréstimo, classificável no Passivo Circulante, no qual o exportador é o único responsável.

Outra situação que pode ocorrer é o Adiantamento sobre Cambiais Entregues (ACE) que se caracteriza pela antecipação do valor da venda após a entrega da mercadoria, operação esta que se assemelha ao desconto de duplicatas, figurando no grupo do Ativo Circulante. Nesta operação, o vendedor é o co-responsável pelo pagamento da dívida ao banco até sua liquidação pelo cliente.

## 17. ESTOQUES

Os estoques representam um dos ativos mais importantes da empresa e, por isso, a sua correta determinação no início e no fim do período contábil é essencial para apuração do lucro líquido do exercício.

## 17.1 - Itens Integrantes Dos Estoques

A contabilização das compras de itens dos estoques deve ocorrer no momento da transmissão do direito de propriedade dos mesmos. Assim, para determinar se os itens integram ou não a conta de estoques, deve-se ter em conta o direito de sua propriedade, e não a sua posse física.

Os estoques estão representados basicamente por: mercadorias para revenda, produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, almoxarifado, importações em andamento e adiantamentos a fornecedores de estoques, observando-se que serão também considerados:

a) os itens existentes fisicamente em estoques, excluindo-se aqueles que estão fisicamente na empresa, mas não são de propriedade da empresa, tais como aqueles recebidos em consignação, para conserto, etc.

b) os itens adquiridos mas que estão em trânsito, (compras em trânsito) para as instalações da empresa, com cláusula FOB no ponto de embarque, na data do balanço;

c) os itens de propriedade da empresa que estão em poder de terceiros para conserto, consignação, beneficiamento ou armazenamento;

d) itens em trânsito para um cliente com cláusula FOB no destino;

Por outro lado, não devem ser incluídos na conta estoque, na data do balanço:

a) as compras em trânsito, quando as condições são de sua entrega na fábrica ou em outro lugar designado pela empresa (FOB-destino);

b) as mercadorias recebidas de terceiros em consignação, depósito, etc.;

c) os materiais comprados mas sujeitos a aprovação, que somente serão integrados ao estoque após a aprovação.

## 17.2 - Classificação Contábil Dos Estoques

O termo "estoque" refere-se a todos os bens tangíveis mantidos para venda ou uso próprio no curso ordinário de negócio, bens em processo de produção para venda ou para uso próprio ou que se destinam ao consumo na produção de mercadorias para venda ou uso próprio.

Seguindo o conceito de liquidez, o subgrupo estoques classifica-se no Circulante, após o subgrupo Outros Créditos.

Todavia, poderão haver casos de empresas que tenham estoques cuja realização ultrapasse o exercício seguinte, assim deve haver a reclassificação dos estoques para o Realizável a Longo Prazo, em conta à parte.

### 17.2.1 - Produtos Acabados

Nessa conta são registrados os produtos terminados e oriundos da própria fabricação da empresa, disponível para venda, podendo ser estocados na fábrica, depósitos de terceiros ou filiais.

Essa conta é debitada pela transferência da conta produtos em elaboração e creditada por ocasião das vendas ou transferências para outro estabelecimento da empresa.

### 17.2.2 - Mercadorias Para Revenda

Representa os produtos adquiridos de terceiros para revenda, acabados e que não sofrem nenhum processo de transformação na empresa.

### 17.2.3 - Matérias-Primas

Engloba todos os materiais a serem utilizados ou transformados no processo produtivo.

### 17.2.4 - Material de Embalagem

Abriga os itens de estoque que se destinam à embalagem ou acondicionamento dos produtos para venda.

### 17.2.5 - Manutenção e Suprimento

Nessa conta são registrados os valores relativos aos estoques de peças para manutenção de máquinas, equipamentos, edifícios, etc., que serão utilizados em consertos.

No caso de troca de peças mediante baixa da peça anterior, o valor das peças será agregado ao imobilizado e não apropriado como despesas.

### 17.2.6 - Importação em Andamento

Serão registrados nessa conta os custos incorridos relativos às importações em andamento de matérias-primas ou itens destinados ao estoque.

### 17.2.7 - Almoxarifado e Bens de Consumo Eventual

Nessa conta são registrados itens de estoque de consumo geral, tais como: material de escritório, produtos de higiene, produtos para alimentação dos funcionários, etc.

É comum as empresas lançarem tais valores como despesas no momento da compra, mantendo à parte, um controle quantitativo, uma vez que tais itens, na maioria das vezes, representam uma quantidade muito grande de itens, mas de pequeno valor, não afetando os resultados.

Poderá ser registrado diretamente como custo de produção a aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a 5% (cinco por cento) do custo total dos produtos vendidos no exercício social anterior.

Bens de consumo eventual são aqueles de uso imprevisível ou de frequência irregular ou esporádica no processo produtivo, tais como ( PN CST nº 70/79):

- a) materiais destinados a restaurar a integridade ou a apresentação de produtos danificados;
- b) materiais e produtos químicos para testes;
- c) produtos químicos e outros materiais para remoção de impurezas de recipientes utilizados no processo produtivo;
- d) embalagens especiais utilizadas, por exemplo, para atender determinadas necessidades de transporte;
- e) produtos para retificar deficiências reveladas pelas matérias-primas ou produtos intermediários;
- f) materiais destinados ao reparo de defeitos ocorridos durante a produção;
- g) produtos a serem utilizados em serviço especial de manutenção.

## 17.2.8 - Adiantamento a Fornecedores

Os adiantamentos efetuados a fornecedores de matéria-prima ou produto para revenda são registrados nessa conta; a baixa será efetuada por ocasião do efetivo recebimento, registrando-se o custo total na correspondente conta do estoque, e caso haja saldo a pagar, na conta fornecedores, no passivo circulante.

## 17.2.9 - Provisão Para Ajuste do Estoque ao Valor de Mercado

O custo de aquisição ou produção dos bens existentes na data do balanço deverá ser ajustado ao valor de mercado, mediante a constituição de uma provisão, quando este for menor, que será classificada como conta redutora do subgrupo estoques.

Para constituição da provisão é necessário que se especifique, item por item, os bens que, comprovadamente, estejam com preço de mercado inferior ao seu custo.

Segundo o artigo 183 da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), 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; e
- 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.

Para fins fiscais, esta provisão passou a ser indedutível para efeito de apuração do lucro real a partir de 01.01.96 (Lei nº 9.249/95, art. 13, I).

## 17.2.10 - Provisão Para Perdas em Estoques

As quebras e perdas conhecidas em estoques ou calculados por estimativa, relativas a estoques obsoletos ou que se perdem ou evaporam no processo produtivo, podem ser ajustadas mediante a constituição da provisão para perdas em estoques, classificada com redutora do subgrupo estoques, tendo como contrapartida uma conta de despesa no resultado, não dedutível para efeitos fiscais.

## 17.3 - Critérios de Avaliação Dos Estoques

Para elaboração de balanços e apuração de resultados são necessários o levantamento e a avaliação dos estoques de mercadorias para revenda, matérias-primas, materiais de embalagem, produtos acabados e produtos em elaboração da pessoa jurídica.



De acordo com o item II do artigo 183 da Lei das S/A, "os direitos que tiverem por objeto mercadoria e produtos do comércio da companhia, assim como matéria-prima, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, serão avaliados pelo custo de aquisição ou produção, deduzido da provisão para ajustá-lo ao valor de mercado quando este for inferior".

A apuração e determinação dos custos dos estoques é um dos aspectos mais complexos da área contábil, não só pelo fato de ser um ativo significativo mas pelo reflexo que produz na apuração dos resultados.

## **17.4 - Composição do Custo de Aquisição**

O custo de mercadorias para revenda, assim como o das matérias-primas e outros bens de produção compreende, além do valor pago ao fornecedor, o valor correspondente ao transporte (frete) e seguro e dos tributos devidos na aquisição ou na importação, excluídos os impostos recuperáveis através de crédito na escrita fiscal.

As mercadorias ou bens importados têm seu custo avaliado por todos os valores dispendidos até a data da entrada no estabelecimento importador, tais como taxas bancárias, gastos com desembaraço aduaneiro, honorários de despachante, etc.

## **17.5 - Avaliação de Matérias-Primas e Mercadorias**

### **17.5.1 - Apuração do Custo**

Como regra geral, a pessoa jurídica deverá promover ao final de cada exercício, o levantamento e avaliação dos estoques, adotando-se os seguintes critérios, conforme o caso:

- a) pelo custo médio ponderado; ou
- b) pelo custo dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente (PEPS - primeiro a entrar, primeiro a sair);
- c) pelo preço de venda, subtraída a margem de lucro;
- d) pelo custo da última mercadoria que entrou - UEPS - último a entrar, primeiro a sair.

Observe-se que não é permitida, pela legislação do Imposto de Renda, a avaliação dos estoques pelo método UEPS - último a entrar, primeiro a sair.

#### **I - Custo Médio Ponderado**

Este sistema consiste em avaliar o estoque pelo custo médio de aquisição, apurado em cada entrada de mercadorias ou matéria-prima, ponderado pelas quantidades adicionadas e pelas anteriormente existentes.

Demonstramos, na ficha de estoque, abaixo, o método de avaliação pelo custo médio:

Data	Histórico	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDO		
		Quant	Custo Histórico R\$	Total R\$	Quant	Custo Médio R\$	Total R\$	Quant	Custo Médio R\$	Total R\$
05.06	Compra	20	50,00	1.000,00	-	-	-	20	50,00	1.000,00
12.06	Compra	20	55,00	1.100,00	-	-	-	40	52,50	2.100,00
18.06	Venda	-	-	-	10	52,50	525,00	30	52,50	1.575,00
28.06	Compra	20	100,00	2.000,00	-	-	-	50	71,50	3.575,00
30.06	Venda	-	-	-	30	71,50	2.145,00	20	71,50	1.430,00
	Totais	60	-	4.100,00	40	-	2.670,00	20	71,50	1.430,00

De acordo com o PN CST nº 06/79, o Fisco admite que as saídas sejam registradas unicamente no final do mês, desde que avaliadas ao preço médio, sem considerar a baixa para fins de cálculo daquele custo médio.

Assim, com base nos dados da ficha de estoque anterior, teremos:

Data	Histórico	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDOS		
		Quant.	Custo Unitário R\$	Total R\$	Quant.	Custo Unitário R\$	Total R\$	Quant.	Custo Unitário R\$	Total R\$
05.06	Compra	20	50,00	1.000,00	-	-	-	20	50,00	1.000,00
12.06	Compra	20	55,00	1.100,00	-	-	-	40	52,50	2.100,00
28.06	Compra	20	100,00	2.000,00	-	-	-	60	68,34	4.100,00
30.06	Vendas no Mês	-	-	-	40	68,34	2.733,60	20	68,34	1.366,40
	Totais	60		4.100,00	40		2.733,60	20	68,34	1.366,40

II - PEPS - Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair

Por este método, as saídas do estoque são avaliadas pelos respectivos custos de aquisição, pela ordem de entrada, resultando que o estoque ficará sempre avaliado aos custos das aquisições mais recentes (últimas compras).

Neste caso, a ficha de estoque mostraria os seguintes valores:

Data	Histórico	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDO		
		Quant.	Custo Unitário R\$	Total R\$	Quant.	Custo Unitário R\$	Total R\$	Quant.	Custo Unitário R\$	Total R\$
05.06	Compra	20	50,00	1.000,00	-	-	-	20	50,00	1.000,00
12.06	Compra	20	55,00	1.100,00	-	-	-	20	50,00	1.000,00
								20	55,00	1.100,00
								40		2.100,00
18.06	Venda				10	50,00	500,00	10	50,00	500,00
								20	55,00	1.100,00
								30		1.600,00
28.06	Compra	20	100,00	2.000,00				10	50,00	500,00
								20	55,00	1.100,00
								20	100,00	2.000,00
								50		3.600,00
30.06	Venda				10	50,00	500,00			
					20	55,00	1.100,00			
					30		1.600,00	20	100,00	2.000,00

### III - Preço de Venda, Subtraída a Margem de Lucro

Admite-se, ainda, que se proceda a avaliação dos estoques de mercadorias a preço de venda, subtraída a margem de lucro, embora entendemos não ser o melhor critério, mas é também aceito pela legislação fiscal.

Tendo em vista que a margem de lucro corresponde à diferença entre o preço de venda e o custo de aquisição ou produção dos bens, não pode o contribuinte atribuir uma margem de lucro qualquer para avaliação dos estoques, uma vez que tal procedimento pode implicar numa superavaliação ou subavaliação dos valores e, conseqüentemente, na majoração dos resultados ficando sujeito a possíveis questionamentos fiscais.

### IV - Quadro Comparativo das Avaliações Apresentadas

De conformidade com os critérios de avaliação de estoque apresentados e uma receita líquida de vendas de R\$ 10.000,00, podemos fazer as seguintes comparações:

	CUSTO MÉDIO		
	SAÍDAS REGISTRADAS DIARIAMENTE	SAÍDAS REGISTRADAS NO FINAL DO MÊS	PEPS
RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS	10.000,00	10.000,00	10.000,00
(-) CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS	2.670,00	2.733,60	2.100,00
(=) LUCRO BRUTO	7.330,00	7.266,40	7.900,00
ESTOQUE FINAL	1.430,00	1.366,40	2.000,00

## 17.5.2 - Registro Permanente de Estoques

No caso de controle permanente de estoques, deverão ser observados os seguintes procedimentos:

### I - Critérios a Observar

O registro permanente de estoques pode ser feito em livros, fichas ou em formulários contínuos emitidos por processamento de dados, sendo que os modelos são de livre escolha da empresa e cujos saldos serão transpostos para o livro Registro de Inventário.

Os registros deverão ser feitos em ordem cronológica, sendo aberta uma ficha para cada espécie de bem a controlar.

O custo das mercadorias vendidas ou das matérias-primas utilizadas na produção deverá corresponder ao total dos valores lançados durante o período na coluna "saídas".

#### a) Devoluções

Ocorrendo devoluções, tanto de compras como de vendas efetuadas, deverão ser adotados os seguintes procedimentos:

- no caso de devolução de compras, serão registradas na ficha de estoque na coluna "entradas" de forma negativa (entre parênteses), pelo mesmo valor lançado por ocasião da aquisição;

- no caso de devolução de vendas, serão registrados na ficha de estoque na coluna "saídas", também de forma negativa, pelo mesmo valor da saída correspondente.

Observe-se que o lançamento da devolução implica em ajuste do custo médio, uma vez que este fato altera o saldo físico e monetário do estoque.

Os gastos relativos às devoluções de compras ou vendas, tais como fretes, seguro, etc., serão tratados como despesas operacionais, não sendo agregados ao custo.

## b) Contagem Física para Ajuste dos Saldos

A empresa que possuir registro permanente de estoques só estará obrigada a ajustar os saldos contábeis, pelo confronto com a contagem física, ao final do exercício.

### 17.5.3 - Empresa Que Não Mantém Registro Permanente de Estoques

A pessoa jurídica que não possuir registro permanente de estoques deverá promover, ao final de cada exercício, o levantamento físico dos seus estoques, sendo que os estoques encontrados serão avaliados pelo preço praticado nas compras mais recentes, constantes das notas fiscais de aquisição, excluídos os impostos quando recuperáveis (IPI/ICMS).

#### I - Custo das Mercadorias Vendidas - CMV

A apuração do custo das mercadorias vendidas está diretamente relacionada aos estoques da empresa, pois representa a baixa efetuada nas contas dos estoques por vendas realizadas no período.

Quando o controle de estoques é feito mediante contagem física, o custo das mercadorias vendidas ou das matérias-primas utilizadas no processo de produção é obtido através da seguinte operação:

$CMV = EI + C - EF$  (custo das mercadorias vendidas = estoque inicial mais compras do período, menos estoque final)

Onde:

CMV = Custo das Mercadorias Vendidas

EI = Estoque Inicial

C = Compras

EF = Estoque Final (inventário final)

#### II - Resultado Com Mercadorias - RCM

O resultado com mercadorias surge do confronto entre as vendas efetuadas e o custo das mercadorias vendidas.

Se o valor das vendas for maior do que o CMV, pode-se dizer que houve um lucro bruto.

Se o valor das vendas for menor do que o CMV, pode-se dizer que houve um prejuízo com mercadorias.

O resultado com mercadorias pode ser apurado através da equação:

$RCM = V - CMV$

Onde:

RCM = Resultado Com Mercadorias

V = Vendas

CMV = Custo das Mercadorias Vendidas

#### III - Caso Prático

Consideraremos os seguintes dados para calcular o resultado com mercadorias no período de 01.04.99 a 30.06.99.

- Estoque em 01.04.99	R\$ 1.600,00
- Compras para revenda	R\$ 1.300,00
- Vendas de mercadorias	R\$ 3.840,00
- Compras devolvidas	R\$ 300,00
- PIS/COFINS	R\$ 930,00
- Fretes	R\$ 250,00
- Vendas canceladas	R\$ 100,00
- Estoque inventariado (30.06.99)	R\$ 1.270,00

ICMS sobre compras e vendas - alíquota de 17%.

Assim temos:

Compras totais	R\$ 1.300,00
(-) ICMS sobre compras	R\$ 170,00
(-) Compras devolvidas	R\$ 300,00
(+) Fretes	R\$ 250,00
(=) Compras Líquidas	R\$ 1.080,00

**Nota:** ICMS sobre compras: 17% de R\$ 1.300,00 = R\$ 221,00

(-) ICMS sobre compras devolvidas: 17% de R\$ 300,00 = R\$ 51,00

(=) Valor líquido da conta ICMS sobre compras R\$ 170,00

Vendas totais	R\$ 3.840,00
(-) ICMS sobre vendas	R\$ 635,80
(-) Vendas canceladas	R\$ 100,00

(-) PIS/COFINS

R\$ 930,00

(=) Vendas Líquidas

R\$ 2.174,20

**Nota:** ICMS sobre vendas: 17% de R\$ 3.840,00 = R\$ 652,80

(-) ICMS sobre devoluções: 17% de R\$ 100,00 = R\$ 17,00

(=) Valor líquido da conta de ICMS sobre vendas R\$ 635,80

Substituindo nas fórmulas teremos:

$CMV = EI + C - EF$

$CMV = 1.600,00 + 1.080,00 - 1.270,00$

$CMV = 1.410,00$

$RCM = V - CMV$

$RCM = 2.174,20 - 1.410,00$

$RCM = 764,20$

## 17.6 - Avaliação Dos Produtos em Processo e Acabados

### 17.6.1 - Custeio Por Absorção

O custo dos estoques dos produtos em processo e acabados deve incluir todos os custos diretos como matéria-prima, mão-de-obra e outros, e os indiretos como gastos gerais de fabricação, necessários para colocação do produto em condições de venda.

No custeio por absorção, os custos de produção incorridos, diretos ou indiretos são atribuídos ao produto final, observando-se que:

a) os custos relativos à matéria-prima e materiais diretos, serão apropriados com base nos custos apurados da forma mencionada no tópico 17.5.1.

b) os custos relativos à mão-de-obra correspondem aos salários e encargos do pessoal que trabalha diretamente na fabricação do produto;

c) os gastos gerais de fabricação correspondem aos demais custos incorridos na produção tais como: energia, seguros, depreciação, almoxarifado, supervisão, etc.).

### 17.6.2. CENTROS DE CUSTO - Considerações

#### I - INTRODUÇÃO

A definição clara dos centros de custos é fundamental para apuração e controle dos gastos e para a manutenção de um sistema de custo eficiente.

A classificação possui as finalidades de:

- facilitar a apuração dos gastos relacionados com o trabalho realizado em cada setor, facilitando, posteriormente, a sua apropriação por produto;
- caracterizar a responsabilidade pelos gastos ocorridos em cada setor.

#### II - CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO

Os centros de custos são constituídos por setores ou áreas da empresa que executam atividades homogêneas e que permitem a apuração dos gastos dessa atividade.

Os centros de custos são classificados em produtivos (diretos) ou não produtivos (indiretos), também chamados auxiliares.

Geralmente, essas duas classificações se relacionam à produção. Os não produtivos, em uma classificação mais ampla, incluem os setores administrativos e comerciais.

A identificação e o tratamento a ser dado ao respectivo gasto deve levar em consideração as necessidades posteriores de análise do ponto de vista gerencial e de controle. Com esse objetivo, a classificação pode ser mais detalhada.

A classificação dos centros de custos deve ser consistente com a estrutura da organização. Esta classificação deve ser definida especificamente de acordo com as condições, peculiaridades e conveniências de cada empresa, devendo refletir uma decisão conjunta entre o responsável pelo custo e a administração.

#### III - APURAÇÃO DOS GASTOS

Para atender o que dispõe a legislação do Imposto de Renda (custeio por absorção), os gastos devem ser apurados em três grupos: material direto ou matéria-prima, mão-de-obra direta e gastos gerais de fabricação.

O controle por centros de custo deve ser exercido sobre a mão-de-obra direta e sobre os gastos gerais de fabricação, para auxiliar na análise das variações e nas explicações sobre o comportamento dos custos.

A classificação dos centros de custos deve ser comunicada a todos os setores da empresa, de forma que todos tenham conhecimento de como se pretende apurar e controlar os gastos.

A indicação do número do centro de custo passa a ser obrigatória em toda documentação destinada a indicar uma despesa. Nessa etapa, a contabilidade geral ou de custo passa a desempenhar a tarefa importante de treinar os envolvidos nessa classificação.

O plano de contas deverá ser estruturado de forma em que todos os custos estejam separados por sua natureza específica e pela sua aplicação (direto, fixo, indireto) e, também, deverá ter as contas englobadas de acordo com os critérios definidos pelo controle orçamentário.

A legislação fiscal deixa a critério da empresa decidir pela apuração diária desses gastos na dependência da complexidade de sua obtenção, principalmente quanto à folha de pagamento.

A apuração mensal é obrigatória para fins de custeio por absorção, incluindo os custos fixos e variáveis.

#### **IV - ETAPAS PARA A APURAÇÃO DO CUSTO**

A primeira etapa consiste na classificação dos custos por natureza. Esta separação deve ser analisada cuidadosamente, com o objetivo de detectar possíveis variações significativas.

Nessa análise efetuamos a verificação da adequação dos gastos com os volumes de produção do mês corrente.

Para efetuar essa análise a contabilidade de custos faz uso de métodos de comparação e estatísticos.

Falhas nessa análise poderão conduzir a erros na apuração do custo do produto, cuja descoberta e correção posterior poderá acarretar perda de tempo.

A segunda etapa consiste em transferir os custos dos setores de apoio ou auxiliares aos setores produtivos.

O setores que realizam trabalhos diretamente relacionados aos produtos possuem dois componentes no custo: o dele próprio e o dos setores de apoio.

Um dos maiores problemas dos sistemas de custeio é o de como transferir esse custo dos setores de apoio aos setores diretos.

O método adotado para as transferências de custo é o do rateio de gastos, que para ser realizado exige que as atividades desses centros de apoio possam ser medidas através de unidades, mediante as quais se possa conhecer a quantidade total de atividade executada.

As unidades de medida mais comumente empregadas são a hora-homem, a hora-máquina, o quilograma, o metro, o litro, o volume das peças produzidas, etc.

Para a transferência dos setores de apoio ou auxiliares para os diretos devemos, inicialmente, efetuar uma análise dos serviços prestados pelos diversos setores indiretos aos outros setores de apoio ou mesmo aos setores comerciais e administrativos.

Cuidados especiais deverão também ser tomados quando os setores de apoio, como de manutenção, executam trabalhos com características de Ativo Imobilizado. Os seus custos deverão ser transferidos a esses ativos.

Após as análises dos serviços prestados por todos os centros de custos de apoio, é possível estabelecer critérios para a transferência desses custos aos demais setores, principalmente aos centros diretos. Essa é a principal característica do custeio por absorção. Todos os custos da fábrica deverão ser absorvidos no custo do produto e daí transferidos para os estoques de produtos.

Uma vez definidos os critérios poderemos efetuar a transferência dos custos dos setores de apoio para os diversos setores recebedores.

A legislação do Imposto de Renda dispõe que o sistema de custo deverá ser integrado com o sistema de contabilidade e essa integração é representada pelo registro na contabilidade de todas as etapas da apuração do custeio, inclusive as transferências entre os setores.

Para possibilitar essa contabilização deveremos ter no plano de contas centros de custo e contas contábeis de natureza credora, para serem utilizadas como ponte entre um setor e outro quando das transferências de gastos.

A transferência adequada ao custo de produção depende também da análise e seleção da base de rateio mais adequada para cada setor.

Os tipos mais utilizados para atribuição de gastos por produtos são:

- bases representando unidade de produção:

- número de itens produzidos;

- números de metros, galões, etc;

- bases representando elementos de custo:

- custo da mão-de-obra direta;

- custo do material;

- custo do material e da mão-de-obra direta;

- bases representando tempo de processamento:

- horas de mão-de-obra direta;

- horas-máquina.

## 17.6.3 - Custo Padrão

Esse método de custeio, geralmente utilizado por grandes empresas, com operações de grande volume ou com linhas de montagem que envolvem muitas peças, consiste em que o custo de cada produto é predeterminado, antes da produção, com base nas especificações dos produtos, componentes do custo e condições de produção. Dessa forma, os estoques são apurados com base em custos unitários padrão e comparado com os custos de reais apurados, registrando-se as diferenças em contas de variação.

A legislação fiscal aceita que a empresa apure custos com base em padrões pré-estabelecidos (custo padrão ou "standard"), como instrumento de controle de gestão, desde que observado o seguinte: (PN CST nº 06/79):

- a) que o padrão preestabelecido incorpore todos os elementos constitutivos do custeio por absorção;
- b) as variações de custos (negativas e positivas) sejam distribuídas aos produtos de modo que a avaliação final dos estoques não discrepe da que seria obtida com o emprego do custo real;
- c) as variações de custos sejam identificadas em nível de item final de estoque, de forma a permitir a verificação do critério de neutralidade do sistema adotado de custos sobre a valoração dos inventários.

## 17.6.4 - Quebras e Perdas de Estoque

É normal no processo produtivo ocorrerem quebras e perdas de estoque como é o caso de aparas e rebarbas de matéria-prima, evaporação de produtos químicos, etc. Nesse caso, os valores relativos a quebras e perdas, serão agregados ao custo normal de produção, sempre que normais e relativas ao processo produtivo, e serão lançados como despesas ao resultado do período, se forem esporádicas e anormais.

Nesse sentido, a legislação do Imposto de Renda estabelece que integrará também o custo o valor (art. 291 do RIR/99):

- a) das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;
- b) das quebras ou perdas de estoque por deterioração e obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovada:
  - b.1) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;
  - b.2) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;
  - b.3) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

## 17.6.5 - Sucatas e Subprodutos

As sucatas e os subprodutos são as sobras, pedaços, resíduos, aparas e outros materiais derivados da atividade industrial que têm como característica nascerem do processo da produção. A diferença entre um e outro reside no fato de que a sucata não tem um mercado garantido de comercialização e os preços bastante incertos enquanto os subprodutos têm condições de demanda e de preços bons.

Contabilmente, os custos incorridos nos bens sucateados devem ser agregados aos custos de fabricação dos produtos bons aproveitados. No caso de sucatas que não sejam relativas ao processo de produção, os seus custos devem ser retirados do custo de produção e lançados como perdas no resultado do período. Os estoques de sucata a serem comercializados existirá fisicamente, devendo ser controlado pela empresa, no entanto, não terá valor contábil. Por ocasião da comercialização das sucatas, o valor da receita será reconhecido nesse momento no resultado no subgrupo "outras receitas operacionais".

No tocante aos subprodutos, por possuírem mercado estável e preço de venda previsível, tais itens devem ser avaliados ao valor líquido de realização e considerado como redução do custo de produção do período em que surgiram.

Por valor líquido de realização de um subproduto deve ser entendido como o valor bruto menos os impostos incidentes sobre essa venda, menos as despesas de comercialização como comissões, taxas de entrega, etc. 4>c.

Quando a empresa comercializar os subprodutos, terá um valor efetivo de venda e atribuirá como redutor dessas receitas o valor dos estoques dos subprodutos e a diferença líquida será registrada como outras receitas/despesas operacionais", conforme o caso.

## **17.6.6 - Amostras**

Quando a empresa efetuar a distribuição de amostras ou outros itens similares, os valores dispendidos na aquisição ou produção de tais itens não devem ser registrados em conta de estoque, e sim, lançados diretamente às despesas no resultado.

## **17.7 - Estoque de Produtos Rurais**

Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliadas pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil (§ 4º do art. 183 da Lei das S/A.

Assim, os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos poderão ser avaliados aos preços correntes de mercado, conforme as práticas usuais em cada tipo de atividade.

Por preço corrente de mercado entende-se que seria o valor pelo qual tais estoques podem ser vendidos a terceiros na época do balanço. Nesse caso a diferença apurada entre o valor de mercado e o valor contábil é acrescida ou diminuída do valor dos estoques, tendo como contrapartida uma conta de resultado.

A definição de valor de mercado pode ser encontrada em revistas especializadas, bolsa de mercadorias, etc. A pauta de valores fiscais serve de parâmetro para avaliação ao preço de mercado.

### **17.7.1 - Compras Com Preço a Fixar**

De acordo com o Manual "Normas e Práticas Contábeis no Brasil - Fipecafi", os estoques relativos a compras com preço a fixar, geralmente produtos agrícolas, são contabilizados pelo custo estimado, até que seja fixado o preço efetivo, quando é efetuado o ajuste nas contas Estoques e/ou Custo das Mercadorias/Produtos Vendidos, referente à parcela já baixada do estoque.

## **17.8 - Aspectos Fiscais**

A legislação do Imposto de Renda faz várias referências aos estoques e sua avaliação. Examinamos alguns desses aspectos.

### **17.8.1 - Periodicidade de Escrituração**

O custo das mercadorias vendidas e os bens de produção serão determinados com base em registro permanente de estoques ou no valor do estoque existente, de acordo com o livro Registro de Inventário, escriturado no fim de cada trimestre ou ao término do ano-calendário, conforme o caso.

#### **a) Lucro Real**

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real deverão efetuar o levantamento e a avaliação dos seus estoques ao final de cada período de apuração dos resultados. Assim, a empresa fica obrigada a escriturar o livro Registro de Inventário ao final de cada trimestre, se apurar o lucro real trimestralmente, ou somente em 31 de dezembro, no caso de pagamento do Imposto de Renda mensal sobre base de cálculo estimada.

No entanto, se a empresa mantiver registro permanente de estoques, somente estará obrigada a ajustar os saldos contábeis pelo confronto com a contagem física, ao final do período de apuração relativo ao mês de dezembro de cada ano-calendário.

#### **b) Lucro Presumido**

As empresas tributadas com base no lucro presumido devem proceder ao levantamento e a avaliação dos estoques em 31 de dezembro, uma vez que estão obrigadas a escriturar, nessa data, o livro Registro de Inventário.

### **17.8.2 - Avaliação de Estoque Com Base em Sistema de Custo Integrado e Coordenado**

A empresa que mantiver sistema de contabilidade de custos, integrado com o restante da escrituração, poderá utilizar os custos apurados contabilmente para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados, para fins de apuração do imposto.

Considera-se sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração aquele:

a) apoiado em valores originados da escrituração contábil (matéria-prima, mão-de-obra direta, custos gerais de fabricação);

b) que permite determinação contábil, ao fim de cada mês, do valor dos estoques de matérias-primas e outros materiais, produtos em elaboração e produtos acabados;

c) apoiado em livros auxiliares, ou fichas, ou formulários contínuos, ou mapas de apropriação ou rateio, tidos em boa guarda e de registros coincidentes com aqueles constantes da escrituração principal;



d) que permite avaliar os estoques existentes na data de encerramento do exercício segundo os custos efetivamente incorridos.

### 17.8.3 - Arbitramento do Valor do Estoque de Produtos Acabados e em Elaboração

Caso a escrituração do contribuinte não atenda os requisitos mencionados no tópico anterior, ou seja, não haja integração e coordenação da contabilidade de custos com o resto da escrituração, os estoques deverão ser avaliados (art. 296 do RIR/99):

#### I - Produtos em Elaboração:

a) por uma vez e meia (150%) o maior custo das matérias-primas adquiridas no período-base (sem ICMS/IPI quando recuperáveis);

b) 80% (oitenta por cento) do valor dos produtos acabados, determinado segundo o critério do item II;

#### II - Produtos Acabados:

70% (setenta por cento) do maior preço de venda do período-base, sem inclusão do IPI, mas com ICMS incluso (PN CST nº 14/81).

A utilização desse critério apresenta grandes distorções na apuração do resultado, uma vez que a percentagem de 70% é bastante elevada e, nesse caso, supervaloriza o estoque de materiais em processamento e de produtos acabados no encerramento do período-base. Essa supervalorização, em algumas situações, poderá fazer com que o custo dos produtos vendidos apresente-se negativo. É comum o custo dos produtos vendidos apresentar valor negativo quando existir grande quantidade de estoque de produtos acabados em decorrência de vendas reduzidas. Neste caso, o custo dos produtos vendidos deverá ser considerado igual a zero.

#### III - Avaliação de Estoque Por Arbitramento - Produtos Acabados - Maior Preço de Venda

No caso de avaliação do estoque de produtos acabados pelo critério do arbitramento, a determinação do maior preço de venda, em algumas situações, tem causado algumas dúvidas para valorização do estoque.

Note-se que o inciso II do artigo 296 do RIR/99 faz referência à expressão "maior preço de venda no período-base". Pode ocorrer, por exemplo, que determinado produto não tenha sido vendido no período-base.

Neste caso, embora a legislação do Imposto de Renda seja omissa, entendemos que poderá ser utilizado como parâmetro o maior preço de venda praticado no período-base imediatamente anterior.

A situação adquire maior grau de complexidade no caso de produto novo que ainda não foi vendido. Em princípio, poderíamos afirmar que o produto novo seria avaliado a custo zero, uma vez que não existe parâmetro para aplicarmos a regra do arbitramento. Entretanto, entendemos que, no caso vertente, deve existir um procedimento lógico, buscando-se, inclusive, o preço do referido produto no mercado. Aliás, a nosso ver, esse referencial estaria correto.

A questão apresenta-se, ainda, mais complexa, quando se tratar de produto novo e inédito, ou seja, sem referencial no mercado. Neste caso, a nosso ver, a valorização desse produto poderia ser feita com base nos custos das matérias-primas utilizadas na sua fabricação. De qualquer modo, e diante da omissão da legislação do Imposto de Renda, recomendamos que seja formulada consulta ao Fisco.

Os critérios impostos pela legislação são arbitrários, visando penalizar as empresas que não mantêm uma contabilidade adequada de custos, não sendo no entanto, aceitáveis para fins contábeis, pelas distorções que provocam no resultado da empresa.

## 17.9 - Escrituração do Livro Registro de Inventário

Devido a obrigatoriedade da escrituração do livro Registro de Inventário, pelas empresas, perante a legislação fiscal, examinaremos, nesse tópico, alguns aspectos relativos a escrituração desse livro.

### 17.9.1 - Pessoas Jurídicas Obrigadas a Escrituração

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real e àquelas optantes pelo regime de tributação com base no lucro presumido ficam obrigadas a escriturar o livro Registro de Inventário, observando as normas e prazos abordados neste trabalho.

### 17.9.2 - Época da Escrituração

#### I - Pessoa Jurídica Tributada Com Base no Lucro Real

a) quando o imposto de renda for calculado com base no lucro real apurado trimestralmente, o livro Registro de Inventário deve ser escriturado até a data prevista para o pagamento do imposto devido no trimestre a que se referir o inventário, ou seja, até o último dia útil do mês seguinte;

b) quando o imposto mensal for calculado por estimativa (presunção de lucros), o livro Registro de Inventário deverá ser escriturado até a data fixada para a entrega tempestiva da Declaração de Rendimentos que tiver por base o balanço a que se referir o inventário.

## II - Pessoa Jurídica Tributada Com Base no Lucro Presumido

No caso das pessoas jurídicas que optarem pela tributação definitiva com base no lucro presumido, entendemos que o Registro de Inventário deverá ser escriturado até a data estabelecida para a entrega da Declaração de Rendimentos do ano-calendário a que se referir o inventário.

### 17.9.3 - Modelo a Ser Utilizado

Não existe um modelo prescrito para o livro Registro de Inventário. De acordo com o § 1º do art. 260 do RIR/99, o contribuinte poderá:

- a) criar modelo próprio;
- b) adotar livro exigido por outra lei fiscal;
- c) substituir o livro por série de fichas numeradas;
- d) utilizar sistema de processamento de dados.

#### I - Utilização do Modelo 7, do Sinief (IPI/ICMS)

A pessoa jurídica poderá utilizar o livro Registro de Inventário, modelo 7, de que trata o Convênio Sinief/70, que é exigido pela legislação do ICMS e do IPI. No entanto, para que seja viável manter e escriturar um único livro Registro de Inventário que satisfaça, concomitantemente, às legislações do Imposto de Renda e do ICMS e IPI, é indispensável que as pessoas jurídicas façam, nesse modelo, as adaptações necessárias capazes de torná-lo apto a atender aos ditames de cada legislação específica (PN CST nº 5/86).

#### II - Utilização de Fichas Numeradas

As pessoas jurídicas obrigadas a escriturar o livro Registro de Inventário, poderão substituí-lo por fichas numeradas, mecânica ou tipograficamente.

Ressalte-se, no entanto, que a utilização de fichas para registro de movimentação de estoques não supre a exigência do livro Registro de Inventário (PN CST nº 500/70).

#### III - Utilização de Sistema de Processamento de Dados

O livro Registro de Inventário poderá ser escriturado mediante utilização de sistema de processamento de dados, em formulários contínuos numerados em ordem seqüencial mecânica ou tipograficamente.

De acordo com o PN CST nº 11/85, após o processamento, os impressos deverão ser destacados e encadernados em forma de livro, lavrados os termos de abertura e de encerramento e submetido à autenticação do órgão competente.

### 17.9.4 - Normas Para Escrituração do Livro Registro de Inventário

#### I - Normas Gerais

No livro Registro de Inventário deverão ser arrolados, com especificações que facilitem sua identificação, as mercadorias, os produtos manufaturados, as matérias-primas, os produtos em fabricação e os bens em almoxarifado existentes na data do encerramento de cada período-base de apuração do lucro real (mensal ou trimestral), ou no caso de empresa tributada pelo lucro presumido, no último dia do ano-calendário (art. 261 do RIR/99).

Os bens serão relacionados e avaliados de acordo com os critérios admitidos pela legislação do Imposto de Renda. Vale lembrar que os bens devem ser discriminados, individualmente, com especificações que indiquem a sua natureza, unidade, quantidade, valor unitário e valor total de cada um, bem como o valor global por agrupamento (IN SRF nº 81/86).

#### II - Empresas Editoras

As empresas editoras devem fazer constar de seu inventário os fascículos não comercializados por falta ou esgotamento de mercado, e os que tenham recebido em restituição pelos mesmos motivos, observando-se o seguinte (Portaria MF nº 496/77):

a) quando se tratar de fascículos obsoletos, assim considerados aqueles que tenham sido rejeitados pelo mercado e, em decorrência, não mais figurem nas vendas normais de empresa, poderão ser computados no livro Registro de Inventário com valor zero, desde que, no prazo de trinta dias, contado da data do balanço, a empresa comunique a ocorrência à repartição da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição;

b) a empresa deve manter o estoque em condições de ser verificado e, caso pretenda, antes da auditoria fiscal inutilizar, destruir ou vender os fascículos como matéria-prima para reaproveitamento industrial, deve fazer nova comunicação à Secretaria da Receita Federal, até dez dias antes de se desfazer, total ou parcialmente o estoque.

#### III - Empresas Que Exploram Atividade Imobiliária

A pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a compra e venda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio para venda, deverão fazer constar do livro Registro de Inventário todos os imóveis destinados à venda em estoque, por ocasião do levantamento do balanço, discriminados do seguinte modo (IN SRF Nº 94/79):

- a) os imóveis adquiridos para venda, um por um;
- b) os terrenos oriundos de desmembramento ou loteamento, por conjunto de lotes com idêntica dimensão ou por quadras, quando referentes a um mesmo empreendimento; ou então terreno por terreno, se assim preferir o contribuinte;
- c) as edificações resultantes de incorporação imobiliária, inclusive respectivos terrenos, por conjunto de unidades autônomas com idêntica área de construção e o mesmo padrão de acabamento, conquanto se refiram a um mesmo empreendimento; ou, então, unidade por unidade, se assim preferir o contribuinte;
- d) os prédios construídos para venda e respectivos terrenos, prédio por prédio.

Ressalte-se, ainda, que de acordo com a IN SRF nº 84/79, a exigência do registro permanente de estoque não dispensa o contribuinte da obrigação de possuir e escriturar o livro Registro de Inventário, sendo função daquele subsidiar este, principalmente no que se refere à determinação do custo e discriminação dos imóveis em estoque por ocasião do balanço.

#### IV - Procedimentos na Escrituração do Livro Modelo 7

No caso da pessoa jurídica utilizar unicamente o livro Registro de Inventário, modelo 7, do Sinief, deverá fazer as adaptações necessárias capazes de torná-lo apto a atender às exigências do IPI/ICMS e do Imposto de Renda, observando o seguinte (PN CST nº 5/86):

- a) deverão ser acrescentados os bens cujo arrolamento não é exigido pela legislação do IPI/ICMS, (bens em almoxarifado) mas o é perante a legislação do Imposto de Renda;
- b) deverão acrescentar o valor unitário dos bens em conformidade com a legislação do Imposto de Renda, quando diferente dos critérios previstos na legislação do IPI/ICMS. Tal acréscimo é autorizado pelo § 12, do artigo 63, do próprio Convênio SINIEF/70, como "outras indicações".
- c) o valor do ICMS recuperável, a ser excluído do valor dos estoques, para efeito do Imposto de Renda, poderá ser destacado, item por item, na coluna "observações" do livro modelo 7, uma vez que as legislações do IPI/ICMS não contemplam essa exclusão.

#### V - Empresas Com Mais de um Estabelecimento

Considerando que cada estabelecimento contribuinte do IPI/ICMS está obrigado a manter e escriturar o livro Modelo 7, com as especificações previstas no Convênio SINIEF/70, observados os procedimentos descritos nas letras "a" a "c" do item anterior, é admitido que a matriz, no caso de contabilidade descentralizada, após arrolar os bens em seu poder, adicione por totais, grupo a grupo, os inventários de cada dependência que mantenha contabilidade não centralizada (PN CST nº 5/86).

Neste caso, a matriz estará obrigada, quando solicitada pela autoridade tributária, a apresentar, juntamente com o livro Diário, o livro Registro de Inventário dos demais estabelecimentos, os quais serão tidos como livros auxiliares, uma vez que as operações neles consignadas não se encontram lançadas, pormenorizadamente, nos livros da matriz (PN CST nº 5/86).

#### 17.9.5 - Falta da Escrituração do Livro Registro de Inventário

As pessoas jurídicas que não escriturarem o livro Registro de Inventário ficam sujeitas ao arbitramento do lucro pela autoridade fiscal (art. 530 do RIR/99).

#### 17.9.6 - Legalização do Livro Registro de Inventário

##### I - Registro e Autenticação

O livro Registro de Inventário ou as fichas que o substituírem serão registrados e autenticados pelo Departamento Nacional do Registro do Comércio ou pelas Juntas Comerciais ou repartições encarregadas de Registro do Comércio (PN CST nº 5/86).

Quando o livro ou fichas que o substituam pertencerem a sociedades civis, o registro e autenticação serão efetuados pelo Cartório de Registro de Títulos e Documentos ou de Registro Civil das Pessoas Jurídicas, onde se acharem registrados os atos constitutivos da própria sociedade (PN CST nº 5/86).

Observe-se que os contribuintes do IPI/ICMS que adaptarem o livro Registro de Inventário, Modelo 7, ao exigido pela legislação do Imposto de Renda, deverão submetê-lo a registro nos órgãos mencionados acima, uma vez que, o visto do Fisco estadual, não supre o registro exigido pela legislação do Imposto de Renda (PN CST nº 5/86).

##### II - Época em Que Deve Ser Procedida a Legalização

O Registro de Inventário, seja em forma de livro ou folhas previamente encadernadas e numeradas tipograficamente, seja em série de fichas, deverá ser legalizado antes do início de sua escrituração. Para tanto, ressalvada a hipótese de início de atividade, a autenticação de livro novo se fará mediante a exibição daquele a ser encerrado, por estar totalmente esgotado ou em vias de se esgotar, entendendo como tal aquele cujas folhas em branco não comportem a totalidade dos bens a serem arrolados por ocasião de um determinado balanço (PN CST nº 5/86).

Observe-se, no entanto, que a IN DNRC nº 54/96 estabeleceu, no art. 13, que a autenticação de instrumentos de escrituração independe da apresentação de outros livros ou fichas anteriormente autenticados.

No caso de processamento eletrônico de dados, quando o livro ou fichas são substituídos por formulários contínuos, a autenticação será procedida após a escrituração, mediante termos de abertura e encerramento com as especificações abordadas no tópico seguinte.

### III - Requisitos Para Autenticação

Os instrumentos de escrituração das empresas mercantis, exceto as microfichas, deverão ter suas folhas seqüencialmente numeradas, tipograficamente, em se tratando de livros e conjunto de folhas ou folhas soltas, mecânica ou tipograficamente no caso de folhas contínuas e conterão termo de abertura e encerramento apostos, respectivamente, no anverso da primeira e no verso da última ficha ou folha numerada, observando-se o seguinte (IN DNRC nº 54/96):

#### a) termo de abertura:

No termo de abertura deverá constar:

- nome empresarial;
- Número de Identificação do Registro de Empresas - NIRE e a data do arquivamento dos atos constitutivos;
- o local da sede ou filial;
- a finalidade a que se destina o instrumento de escrituração mercantil;
- o número de ordem do livro ou conjunto de folhas e a quantidade de folhas;
- o número de inscrição no CGC-MF.

#### b) termo de encerramento:

No termo de encerramento deverá constar:

- nome empresarial;
- o fim a que se destinou o instrumento escriturado;
- o número de ordem do livro ou conjunto de folhas e a quantidade de folhas escrituradas.

#### c) assinatura pelo titular ou representante legal

Os termos de abertura e encerramento serão datados e assinados pelo titular de firma mercantil individual, administrador de sociedade mercantil ou representante legal e por contabilista legalmente habilitado, com indicação do número de sua inscrição no Conselho Regional de Contabilidade - CRC.

Não havendo contabilista habilitado na localidade onde se situa a sede da empresa, os termos de abertura e de encerramento serão assinados, apenas, pelo titular de firma individual, administrador de sociedade mercantil ou representante legal.

### 17.9.7 - Guarda e Conservação do Livro

A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem o livro Registro de Inventário, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

Caso ocorra extravio, deterioração ou destruição do livro ou fichas do Registro de Inventário, a pessoa jurídica fará publicar em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste

dará minuciosa informação, dentro de 48 horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição (§ 1º do art. 264 do RIR/99).

---

## 18. DESPESAS ANTECIPADAS

### 18.1 - Conceito

As despesas antecipadas representam pagamentos antecipados cujos benefícios ou prestação de serviço à empresa ocorrerão no exercício seguinte.

### 18.2 - Classificação Contábil Das Despesas Antecipadas

De acordo com o conceito de liquidez, este é o último subgrupo a ser apresentado no ativo circulante e normalmente inclui as seguintes contas:

- Prêmios de seguro;
- Aluguel pago antecipadamente;
- Assinaturas e anuidades;
- Antecipação de comissões e prêmios;
- Bilhetes de passagem adquiridos, mas ainda não utilizados.

Ressalte-se que os pagamentos antecipados que se converterão em despesa após o exercício seguinte à data do balanço, devem ser classificados no realizável a longo prazo, como é o caso do prêmio de seguro com validade por vários anos.

### 18.3 - Critérios de Avaliação Das Despesas Antecipadas

As despesas do exercício seguinte serão apresentadas no balanço pelas importâncias aplicadas, diminuídas das apropriações efetuadas no período, de forma a obedecer ao regime de competência. A apropriação das despesas relacionadas neste grupo, deve ser feita ao resultado do período a que corresponderem e não ao período em que foram pagas, mediante controles auxiliares, com as informações relativas aos valores pagos e as parcelas a serem apropriadas.

Cabe destacar, ainda, que a legislação fiscal determina que os juros pagos antecipadamente deverão ser apropriados "pro rata tempore" nos exercícios sociais a que competirem.

### 18.4 - Encargos Financeiros a Transcorrer

Os encargos financeiros vincendos já contabilizados não constituem despesas antecipadas e sim retificação - conta redutora do passivo correspondente.

No caso dos encargos financeiros relativos ao desconto de duplicatas, os mesmos podem figurar nessa conta de ativo circulante, uma vez que a conta Duplicatas Descontadas também está registrada no ativo circulante, como dedução das Duplicatas a Receber.

## 19. REALIZÁVEL A LONGO PRAZO

### 19.1 - Classificação Contábil Das Contas da Realizável a Longo Prazo

São classificáveis no realizável a longo prazo as contas da mesma natureza daquelas do ativo circulante, que tenham sua realização certa ou provável, após o término do exercício seguinte, ou seja, num prazo superior a um ano a partir do próprio balanço.

De acordo com o artigo 179 da Lei das S/A, no ativo realizável a longo prazo serão classificados os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados 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 da companhia.

Ressalte-se que a Lei das S/A prevê que independentemente do prazo de vencimento, os créditos de coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro, oriundos de negócios não usuais na exploração do objeto da companhia, devem ser classificados no longo prazo, ou seja, mesmo que o vencimento ou a previsão de recebimento seja a curto prazo.

No realizável a longo prazo são classificadas contas similares àquelas relacionadas, nos subgrupos investimentos permanentes, contas a receber e outros créditos, com vencimento a longo prazo.

### **19.1.1 - Títulos a Receber**

Serão registrados nesse subgrupo os créditos a receber de terceiros, relativos a empréstimos, impostos a recuperar, contas de clientes, notas promissórias e depósitos bancários vinculados com vencimento a longo prazo, cujos aspectos foram analisados no Capítulo 16.

### **19.1.2 - Créditos de Acionistas, Diretores, Coligadas e Controladas - Transações Não Operacionais**

Para efeito de controle esses créditos devem ser segregados em contas distintas, para que seus saldos possam ser visualizados nas demonstrações financeiras de forma que se possa avaliar os seus efeitos.

Ressalte-se que se os créditos dessas mesmas pessoas, forem oriundos de vendas normais da empresa, devem ser classificados no grupo contas a receber no ativo circulante, exceto se o vencimento for efetivamente a longo prazo.

### **19.1.3 - Empréstimos Compulsórios e Cauções**

Nessa conta são registrados os depósitos e cauções efetuados pela empresa para garantir contratos tais como de aluguel, direitos de uso ou depósitos para fins judiciais.

Devem ser registrados também os empréstimos compulsórios que a empresa teve ou tenha que efetuar em decorrência da legislação tais como os empréstimos compulsórios à Eletrobrás, sobre combustíveis e veículos; nesse caso podem ser criadas subcontas para melhor controle.

### **19.1.4 - Investimentos em Incentivos Fiscais**

As empresas podem optar pela aplicação em incentivos fiscais tais como FINOR, FINAM e FUNRES, mediante destinação de parte do Imposto de Renda devido, de acordo com as normas da legislação específica, registrando por ocasião do pagamento das quotas do imposto - no realizável a longo prazo - os depósitos efetuados nos respectivos fundos.

Quando do recebimento dos certificados de investimentos de participação nos fundos, deve ser feita a transferência da conta depósitos para participação em fundos de investimentos para a conta participação em fundos de investimentos no próprio realizável a longo prazo, se não houver intenção de permanência, ou classificada em investimentos no grupo ativo permanente, se houver a intenção de permanência.

### **19.1.5 - Títulos e Valores Mobiliários**

Nesse subgrupo são classificadas as aplicações temporárias examinadas no Capítulo 15, com prazo de resgate superior a 360 dias da data do balanço, ou seja, além do exercício social seguinte.

## **19.2 - Critérios de Avaliação Das Contas do Realizável a Longo Prazo**

De acordo com o artigo 183 da Lei das S/A a avaliação dos créditos e das obrigações deve ser feita ao valor de custo, o qual será atualizado monetariamente, de acordo com as condições fixadas em contrato ou na legislação, desde que não ultrapasse o valor de mercado. A atualização monetária será apropriada de acordo com o regime de competência, ao resultado do exercício.

No caso dos empréstimos compulsórios, o percentual da atualização monetária e dos juros é fixado pela legislação, e devem ser apropriados na conta de variação monetária ativa e juros ativos, no resultado do exercício, de acordo com o regime de competência.

As aplicações em incentivos fiscais serão registradas pelo valor efetivamente aplicado, recolhido através do DARF ou destinado na Declaração de rendimentos.

## **20. ATIVO PERMANENTE - INVESTIMENTOS**

### **20.1 - Conceito**

Os investimentos permanentes são as aplicações de recursos em participação em outras sociedades e em direitos de qualquer natureza, não classificáveis no realizável, não destinados à realização por venda e que não se destinam a manutenção da atividade da empresa.

O que os distingue dos investimentos temporários é a intenção de permanência que é manifestada no momento da aquisição do direito, mas que pode também ocorrer posteriormente, mediante o seu registro no ativo permanente. O artigo 248 da Lei nº 6.404/76 - Lei das Sociedades por Ações - determina que no balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido.

Para a avaliação de investimentos societários temos, atualmente, dois métodos, a saber:

a) método de avaliação pelo custo de aquisição;

b) método de avaliação pelo valor de patrimônio líquido, também conhecido pelo método de equivalência patrimonial.

Desta forma, o método de custo é adotado para os investimentos menores, e o método da equivalência patrimonial para os mais significativos, em termos do nível de participação acionária na investida e de sua relevância na investidora.

## **20.2 - Classificação Contábil Dos Investimentos Permanentes**

O subgrupo investimentos permanentes faz parte do grupo ativo permanente, e são classificados da seguinte forma:

a) participações permanentes em outras sociedades: que se caracterizam pelos investimentos em outras sociedades que tenham a característica de aplicação de capital, não de forma temporária ou especulativa, existindo efetiva intenção de usufruir dos rendimentos proporcionados por esses investimentos;

b) outros investimentos permanentes caracterizados pelos direitos de qualquer natureza, não destinados à negociação, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa.

## **20.3 - Participações Permanentes em Outras Sociedades**

Por participações permanentes em outras sociedades, se entendem as importâncias aplicadas na aquisição de ações e outros títulos de participação societária, com a intenção de mantê-las em caráter permanente, seja para obter o controle societário, seja por interesse econômico. Essa intenção será manifestada no momento em que se adquire a participação, mediante a sua inclusão no subgrupo de investimentos - caso interesse de permanência - ou registro no ativo circulante, não havendo esse interesse.

De acordo com a legislação fiscal - Parecer Normativo CST nº 108/78 será presumida a intenção de permanência sempre que o valor registrado no ativo circulante não for alienado até a data do balanço do exercício seguinte àquele em que tiver sido adquirido; neste caso, deverá o valor da aplicação ser transferido para o subgrupo de investimentos.

### **20.3.1 - Investimentos Avaliados Pelo Método de Custo**

Essas participações são caracterizadas pelas aplicações de capital em outras empresas, na forma de ações ou quotas de forma permanente, não de forma especulativa, mas com a intenção de usufruir dos rendimentos por eles proporcionados.

São avaliados pelo método de custo todos os investimentos na forma de ações ou quotas que não sejam em coligadas ou em controladas, ou se feitos em tais empresas de valores não significativos, ou seja, quando a participação em outra sociedade for inferior a 20% das ações do capital, não houver influência sobre a administração daquela sociedade, e se o investimento não estiver sujeito a avaliação pelo método de equivalência patrimonial, examinados no item 20.4, deste capítulo.

Além de participações societárias, são normalmente avaliados pelo método de custo os investimentos em incentivos fiscais na SUDENE, SUDAM, reflorestamentos.

#### **I - Avaliação**

Neste método os investimentos são registrados pelo custo de aquisição, deduzido da provisão para perdas, se esta estiver comprovada com permanente.

##### **a) Custo de aquisição**

O custo de aquisição pelo qual o investimento deve ser registrado contabilmente, corresponde ao valor efetivamente despendido na transação, que pode ocorrer mediante subscrição relativa a aumento de capital, ou o preço total pago pela compra de ações de terceiros.

##### **b) Provisão para perdas**

De acordo com o artigo 183, da Lei das S/A, deverá ser constituída uma provisão para cobrir perdas prováveis na realização do valor do investimento quando comprovadas como permanentes.

Se a empresa onde foi efetuado o investimento estiver operando com prejuízos, entrar em falência ou ainda estiver em má situação financeira, cabe a constituição da provisão para perdas, salvo se houver sólidas perspectivas de recuperação do investimento, que é registrada como conta redutora do investimento, tendo como contrapartida a conta de despesas com perdas em investimento, no resultado do exercício.

Ressalte-se que perante a legislação do Imposto de Renda, esta provisão é indedutível na determinação do lucro real ( art. 13, I da Lei nº 9.430/95).

#### **II - Dividendos**

##### **a) Registro contábil**

Os dividendos recebidos em decorrência dos investimentos serão registrados como receita no subgrupo outras receitas operacionais na conta dividendos e rendimentos de participações societárias.

##### **b) Dividendos a receber**

As companhias na data do balanço devem contabilizar as destinações do lucro líquido aprovada pela assembléia geral, entre estas a provisão para dividendos propostos no Passivo Circulante. A empresa investidora deverá verificar junto a empresa investida o valor dos dividendos propostos no balanço dessa empresa, para apropriar os dividendos nesse período mediante débito no subgrupo outros créditos na conta "dividendos a receber" e crédito no resultado na conta "dividendos e rendimentos de participação societária".

Ressalte-se que se não houver certeza quanto a distribuição ou quando não se obtiver a informação dos dividendos propostos pela empresa investida, a contabilização da receita de dividendos será efetuada quando efetivamente recebida.

## **20.3.2 - Investimentos em Incentivos Fiscais**

### **I - Registro contábil**

As empresas podem optar pela aplicação em incentivos fiscais tais como FINOR, FINAM e FUNRES, mediante destinação de parte do Imposto de Renda devido, de acordo com as normas da legislação específica, registrando, por ocasião do pagamento das quotas do imposto - no realizável a longo prazo - os depósitos efetuados nos respectivos fundos.

Quando do recebimento dos certificados de investimentos de participação nos fundos, deve ser feita a transferência da conta depósitos para participação em fundos de investimentos para a conta participação em fundos de investimentos no próprio realizável a longo prazo, se não houver intenção de permanência, ou classificada em investimentos no grupo ativo permanente, se houver a intenção de permanência.

### **II - Avaliação**

As aplicações em incentivos fiscais serão registradas pelo valor efetivamente aplicado, recolhido através do DARF ou destinado na Declaração de rendimentos.

## **20.3.3 - Outros Investimentos Permanentes**

### **I - Registro contábil**

As aplicações em direitos, não destinados à manutenção da atividade da empresa, quando a intenção do investidor seja a de permanência, tais como obras de arte, terrenos e imóveis para futura utilização, jóias e imóveis para renda, se classificam como outros investimentos permanentes em subcontas distintas por natureza de ativos no grupo de investimentos permanentes.

### **II - Avaliação**

Esses investimentos serão avaliados pelo custo de aquisição, deduzido da provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição do valor de mercado, quando este for inferior.

## **20.3.4 - Investimentos em Coligada e Controlada Não Permanentes**

### **I - Registro contábil**

Quando a empresa adquirir ações ou quota de outra empresa com a intenção de vender a terceiros, não deve ser classificada no subgrupo investimentos, pois trata-se de uma aplicação de natureza não permanente, devendo ser classificada no ativo circulante ou realizável a longo prazo de acordo com a expectativa de realização.

### **II - Avaliação**

Os investimentos não permanentes serão avaliados de acordo com os procedimentos examinados no tópico 20.3.1., deste Capítulo.

## **20.4 - Investimentos Avaliados Pelo Método da Equivalência Patrimonial Investimentos Avaliados Pelo Método da Equivalência Patrimonial - Considerações Gerais**

### **20.4.1 . Em que Consiste o Método de Avaliação de Investimentos Pelo Valor de Patrimônio Líquido**

Este método consiste em atualizar o valor contábil do investimento ao valor equivalente à participação societária da sociedade investidora no patrimônio líquido da sociedade investida, e no reconhecimento dos seus efeitos na demonstração do resultado do exercício.

O valor do investimento, portanto, será determinado mediante a aplicação da porcentagem de participação no capital social, sobre o patrimônio líquido de cada sociedade coligada ou controlada.

### **20.4.2. Obrigatoriedade da Avaliação de Investimentos Pelo Valor de Patrimônio Líquido**

Estão obrigadas a proceder a avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido as sociedades anônimas ou não que tenham participações societárias relevantes em (art. 384 do RIR/99):

- a) sociedades controladas;
- b) sociedades coligadas sobre cuja administração a sociedade investidora tenha influência; ou
- c) sociedades coligadas de que a sociedade investidora participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social.

De acordo com o disposto nos parágrafos 1º e 2º do artigo 243 da Lei das S/A, consideram-se coligadas as sociedades quando uma participa, com 10% ou mais, do capital da outra, sem controlá-la e controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe



asseguem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

**Exemplo:**

Coligação e controle	Empresa "B"	Empresa "C"	Empresa "D"	Empresa "E"
Participação da empresa "A"	15.000,00	5.000,00	4.000,00	10.000,00
Participação da empresa "C"	1.800,00	4.000,00	1.800,00	500,00
Participação direta da empresa "A"	-	-	600,00	500,00
Participação direta da empresa "C"	12%	80%	45%	5%
Participação indireta de "A" na "D" e "C"	-	-	15%	-
Totais	12%	80%	60%	5%

Assim temos:

- a empresa "A" é coligada da empresa "B";
- a empresa "A" é controladora da empresa "C";
- a empresa "A" é controladora da "D", visto que possui uma participação direta de 45% e uma participação indireta de 15% através da controlada "C", totalizando 60%;
- a empresa "A" não é coligada nem controladora da empresa "E";

**I - Conceito de Investimento Relevante**

O investimento em sociedades coligadas e controladas é considerado relevante quando (§ 3º do art. 384 do RIR/99):

a) o valor contábil do investimento em cada sociedade coligada ou controlada for igual ou superior a 10% (dez por cento), do patrimônio líquido da sociedade investidora;

b) o valor contábil no conjunto do investimento em sociedades coligadas ou controladas for igual ou superior a 15% (quinze por cento) do patrimônio líquido da sociedade investidora ou controladora.

**Exemplo:**

Utilizando-se dos exemplos fornecidos no quadro acima, excluídos os da empresa "E", por não ser nem coligada nem controlada de "A", e considerando que o patrimônio líquido da investidora "A" fosse de R\$ 20.000,00, teremos:

Relevância do Investimento	Empresa "B"	Empresa "C"	Empresa "D"
Patrimônio líquido da empresa "A" R\$ 20.000,00 Participação da empresa "A"	1.800,00	4.000,00	1.800,00
Individual	9%	20%	9%
Conjunto =	38%		

No exemplo acima, se considerarmos os investimentos por empresa, somente o investimento feito na empresa "C" é relevante, pois ultrapassa 10% do patrimônio líquido de "A"; os efetuados nas empresas "B" e "D" não são relevantes, pois não atingem 10% do patrimônio líquido de "A". Entretanto, como esses investimentos no conjunto atingem 38%, são considerados relevantes.

Pelo exposto, note-se que os requisitos de coligação ou controle e relevância devem coexistir. No entanto, nas companhias abertas e nas instituições financeiras o requisito relevância nem sempre será observado, visto que estas deverão avaliar pelo método de equivalência patrimonial os investimentos em sociedades controladas, mesmo que os investimentos feitos não sejam relevantes.

## II - Influência na Administração

O termo "sobre cuja administração tenha influência" pode ser entendido da seguinte forma:

a) a empresa investidora tem só 15% do capital, mas é ela quem fornece a tecnologia de produção e designa o diretor industrial ou o responsável pela área de produção;

b) a investidora tem só 15% de participação, mas é a responsável pela administração e finanças, sendo a área de produção de responsabilidade dos outros acionistas.

## III - Instituições Financeiras e Companhias Abertas

A Resolução nº 484/78 do Banco Central do Brasil e a Instrução Normativa CVM nº 1/78 da Comissão de Valores Mobiliários, que disciplinam a aplicação do artigo 248 da Lei nº 6.404/76, nas instituições do sistema financeiro e nas companhias abertas, determinam que o investimento na controlada, qualquer que seja o valor, independente de ser relevante ou não, deverá ser avaliado pelo método de equivalência patrimonial.

Observe-se, também, que as companhias abertas e instituições financeiras deverão avaliar pelo método de equivalência patrimonial os investimentos relevantes feitos no conjunto de coligadas, mesmo que a porcentagem de participação no capital da investida coligada seja inferior a 20%, e ainda que não haja influência na administração da coligada.

### 20.4.3. Desdobramento do Custo de Aquisição

Quando da aquisição de investimento em sociedade controlada ou coligada, sujeito à avaliação pelo valor de patrimônio líquido, o custo de aquisição deverá ser desdobrado em subcontas distintas da conta que registrar o valor contábil do investimento, de forma a evidenciar (art. 385 do RIR/99):

a) o valor do investimento em função da participação no patrimônio líquido da sociedade investida apresentado em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, no máximo, até dois meses antes da data da aquisição;

b) o ágio ou deságio verificado na aquisição, representado, respectivamente, pela diferença para mais ou para menos apurada entre o custo de aquisição do investimento e o valor contábil do investimento determinado mediante aplicação da porcentagem de participação da sociedade investidora no patrimônio líquido da sociedade investida.

### Exemplo:

Considerando-se que a empresa "A" tenha adquirido 100.000 ações representativas de 30% do capital social da empresa "B" por R\$ 500.000,00.

A empresa "B", com base em balanço patrimonial levantado em 30.06.00, apresentou o seguinte patrimônio líquido:

Patrimônio líquido	
Capital	R\$ 800.000,00
Reservas	R\$ 400.000,00
Soma	R\$ 1.200.000,00

No exemplo proposto, vimos que a empresa "A" adquiriu 30% do capital da empresa "B", desembolsando a quantia de R\$ 500.000,00. Se o patrimônio líquido da empresa "B" é de R\$ 1.200.000,00 e a participação da empresa "A" corresponde a 30% (trinta por cento), o valor contábil do investimento é de R\$ 360.000,00, ou seja, 30% (trinta por cento) de R\$ 1.200.000,00. A diferença, neste caso, corresponde ao ágio pago na aquisição do investimento. Com base nos dados do exemplo, o lançamento contábil poderá ser feito da seguinte forma:

## D - PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

(Investimentos) Empresa "B" R\$ 360.000,00  
D - ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTOS

(Investimentos) R\$ 140.000,00  
C - CAIXA

(Ativo Circulante) R\$ 500.000,00  
Se a empresa "A" tivesse adquirido o investimento da empresa "B" por Cr\$ 300.000,00, o lançamento contábil poderia ser feito da seguinte forma:  
D - PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

(Investimentos) R\$ 360.000,00  
C - DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTOS

(Investimentos) R\$ 60.000,00  
C - CAIXA

(Ativo Circulante) R\$ 300.000,00  
O ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição do investimento deverá ser contabilizado com a indicação do fundamento econômico que o determinou, enquadrado entre os seguintes:

- a) diferença para mais (ágio) ou para menos (deságio) entre o valor de mercado de bens do ativo e o valor contábil desses mesmos bens na sociedade investida;
- b) diferença para mais (ágio) ou para menos (deságio) pela expectativa de rentabilidade baseada em projeção do resultado de exercícios futuros;
- c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas.

### 20.4.4. Apuração do Valor do Investimento

O valor do investimento será apurado mediante a aplicação da porcentagem de participação da sociedade investidora no capital social da sociedade investida, sobre o valor do patrimônio líquido desta, diminuído dos resultados não realizados, observando-se o seguinte (art. 387 do RIR/99):

- a) o patrimônio líquido da sociedade investida será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado na mesma data do balanço do contribuinte ou até dois meses, no máximo, antes dessa data com observância da lei comercial, inclusive quanto à dedução das participações nos resultados e da provisão para o Imposto de Renda;
- b) se os critérios contábeis adotados pela investida (coligada e controlada) e pela investidora não forem uniformes, o contribuinte deverá fazer no balanço ou balancete da coligada ou controlada os ajustes necessários para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios;
- c) o balanço ou balancete da investida (coligada ou controlada) levantado em data anterior à do balanço da investida deverá ser ajustado para registrar os efeitos relevantes de fatos extraordinários ocorridos no período.
- d) o prazo de dois meses, mencionado acima, aplica-se aos balanços ou balancetes de verificação das sociedades de que a coligada ou controlada participe, direta ou indiretamente, com investimentos relevantes que devam ser avaliados pelo valor de patrimônio líquido para registrar os efeitos relevantes de fatos extraordinários ocorridos no período;
- e) o valor do investimento do contribuinte será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido ajustado de acordo com os procedimentos acima, da porcentagem da participação do contribuinte no capital da coligada ou controlada.

### I - Resultados Não Realizados

Consideram-se não realizados os lucros ou os prejuízos decorrentes de negócios entre a sociedade investida e a sociedade investidora.

Da mesma forma, consideram-se não realizados os lucros ou os prejuízos decorrentes de negócios entre a sociedade investida e sociedade coligada ou controlada da sociedade investidora, devendo ser excluídos do valor do patrimônio líquido, quando:

- a) os lucros ou os prejuízos que estejam incluídos no resultado de uma coligada ou de uma controlada e correspondidos por inclusão ou exclusão no custo de aquisição de ativos de qualquer natureza no balanço patrimonial da sociedade investidora;
- b) os lucros ou os prejuízos estejam incluídos no resultado de uma coligada ou de uma controlada e correspondidos por inclusão ou exclusão no custo de aquisição de ativos de qualquer natureza no balanço patrimonial de outras sociedades coligadas ou controladas.

Os lucros e os prejuízos, assim como as receitas e as despesas decorrentes de negócios que tenham gerado simultânea e integralmente efeitos opostos nas contas de resultado das sociedades coligadas ou controladas, não serão excluídos do valor do patrimônio líquido.

#### 20.4.5. Ajuste do Investimento por Ocasão do Levantamento do Balanço Patrimonial

O valor do investimento na data do balanço deverá ser ajustado ao valor de patrimônio líquido determinado de acordo com os procedimentos mencionados acima, mediante lançamento da diferença a débito ou a crédito da conta de investimento (art. 388 do RIR/99), observando-se o seguinte:

I - Os lucros ou dividendos distribuídos pela coligada ou controlada deverão ser registrados pelo contribuinte como diminuição do valor de patrimônio líquido do investimento, e não influenciarão as contas de resultado;

II - Quando os rendimentos referidos acima forem apurados em balanço da coligada ou controlada levantado em data posterior à da última avaliação, deverão ser creditados à conta de resultados da investidora, e não serão computados na determinação do lucro real;

III - No caso do número II, acima, se a avaliação subsequente for baseada em balanço ou balancete de data anterior à da distribuição, deverá o patrimônio líquido da coligada ou controlada ser ajustado, com a exclusão do valor distribuído.

##### Exemplo:

Considerando-se que, em 31 de dezembro de 1999, a empresa "A" (investidora) e a empresa "B" (investida) apresentaram a seguinte situação:

Empresa "A":

Valor contábil do investimento	R\$ 600.000,00
Ágio na aquisição do investimento	R\$ 200.000,00

**Nota:** Fundamento econômico do ágio - fundo de comércio

Empresa "B":

Capital social	R\$ 500.000,00
Reservas de capital	R\$ 600.000,00
Reservas de lucros	R\$ 900.000,00

A empresa "A" detém participação de 30% (trinta por cento) no capital social da empresa "B".

Considerando-se que empresa "B" teve, em 31 de dezembro de 1999, lucros de R\$ 700.000,00, o valor do patrimônio líquido passará a ser o seguinte:

Capital social	R\$ 500.000,00
Reservas de capital	R\$ 600.000,00
Reservas de lucros	R\$ 900.000,00
Lucro do exercício	R\$ 700.000,00
Soma	R\$ 2.700.000,00

O valor contábil do investimento da empresa "A", por sua vez, em 31 de dezembro de 1999, passará a ser o seguinte:

Participação societária na empresa "B"	R\$ 600.000,00
Ajuste ao valor de patrimônio líquido	R\$ 210.000,00
Soma	R\$ 810.000,00

Ágio na aquisição de investimento	R\$ 200.000,00
-----------------------------------	----------------

O acréscimo ao patrimônio líquido da empresa "B" refere-se ao lucro apurado em 31 de dezembro de 1999 no valor de Cr\$ 700.000,00. Como a empresa "A" detém 30% (trinta por cento) do capital social da empresa "B", o ajuste da conta de investimento foi de R\$ 210.000,00, ou seja, 30% (trinta por cento) de Cr\$ 700.000,00.

A variação do ajuste, como se observa no exemplo desenvolvido, só ocorreu na subconta "Participação Societária na Empresa B".

Com base nos dados do exemplo, a empresa "A" (investidora) poderá fazer o seguinte lançamento contábil, pela variação do ajuste na subconta "Participação Societária na Empresa "B":

## D - PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NA EMPRESA "B"

(Investimento)

## C - RECEITA DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

(Resultado)

R\$ 210.000,00

### 20.4.6. Contrapartida do Ajuste na Conta de Investimentos

De acordo com o artigo 389 do RIR/99, a contrapartida do ajuste do valor do patrimônio líquido, por aumento ou redução no valor do patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação do lucro real.

Contabilmente, a contrapartida do ajuste do valor do investimento avaliado pelo método de equivalência patrimonial transitará pelo balanço de resultados aumentando, em consequência, o lucro líquido do período.

Fiscalmente, o valor acima será lançado na parte "A" do livro de apuração do lucro real como item de exclusão do lucro líquido do exercício para fins de determinação do lucro real.

A contrapartida do ajuste do valor do patrimônio líquido, por aumento ou redução no valor do patrimônio líquido do investimento, não será computada na determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

### 20.4.7. Mudança da Avaliação do Investimento Pelo Custo de Aquisição Para o Valor de Patrimônio Líquido

O investimento avaliado pelo método do custo de aquisição que, posteriormente, tornar-se relevante e influente deve ser avaliado pelo método de equivalência patrimonial. Essa situação ocorre quando a sociedade investidora adquire mais ações ou quotas de capital, ou por outros fatores supervenientes.

Assim, se pelas razões apontadas o investimento tornar-se relevante e influente, a diferença apurada entre o custo de aquisição e o valor encontrado na primeira avaliação pelo valor de patrimônio líquido, poderão resultar duas situações, a saber:

a) quando o custo de aquisição for superior ao valor do patrimônio líquido, a diferença deverá ser contabilizada como ágio no investimento;

b) quando o custo de aquisição for inferior ao valor do patrimônio líquido, a diferença deverá ser contabilizada como deságio no investimento.

O ágio ou deságio, a que se referem as letras "a" e "b", deverão ser enquadrados conforme o fundamento econômico, devendo ser registrado de modo idêntico a um investimento inicial que seja avaliado pelo método de equivalência patrimonial.

#### Exemplo:

Considerando-se as seguintes situações na empresa "A" (investidora) e na empresa "B" (investida), cujo investimento é avaliado pelo método do custo de aquisição:

Empresa "A" (investidora):

valor contábil do investimento R\$ 1.800,00

número de ações possuídas 1.800

valor nominal de cada ação R\$ 1,00

porcentagem de participação no capital social da Empresa "B" 5%

Empresa "B" (investida):

capital social R\$ 36.000,00

reservas R\$ 50.000,00

número de ações do capital social 36.000

valor nominal de cada ação R\$ 1,00

A empresa "A" adquire de um dos acionistas da empresa "B" 16.200 ações por R\$ 30.000,00.

O lançamento contábil referente à aquisição das 16.200 ações por R\$ 30.000,00 poderá ser feito da seguinte forma:

## D - PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

(Investimentos)

Empresa "B"

## C - BANCOS

(Ativo Circulante) R\$ 30.000,00

A participação da empresa "A" na empresa "B", após a aquisição das 16.200 ações, passou a apresentar a seguinte posição:

valor contábil do investimento	R\$ 1.800,00
(+) valor do custo de aquisição de 16.200 ações	R\$ 30.000,00
(=) soma	R\$ 31.800,00
número de ações possuídas	18.000
porcentagem de participação no capital social da empresa "B"	50%

Como se observa, o investimento da empresa "A" na empresa "B" passou a ser relevante e influente e, desse modo, deve ser avaliado pelo valor de patrimônio líquido.

Aplicando-se o método de equivalência patrimonial, teremos:

patrimônio líquido da empresa "B"	R\$ 86.000,00
(X) porcentagem de participação da empresa "A"	50%
(=) valor de equivalência patrimonial	R\$ 43.000,00
(-) valor contábil do investimento	R\$ 31.800,00
(=) parcela a contabilizar como deságio no investimento	R\$ 11.200,00

A empresa "A", nesse caso, poderá fazer o seguinte lançamento contábil:

## D - PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA

(Investimentos)

Empresa "A"

## C - DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO

(Investimentos) R\$ 11.200,00

### 20.4.8. Capital a Integralizar

O artigo 182 da Lei nº 6.404/76 - Lei das Sociedades por Ações - dispõe que a parcela do capital a integralizar não compõe o patrimônio líquido das sociedades. Assim sendo, por ocasião da aplicação do método de equivalência patrimonial, essa parcela do capital ainda não integralizada não deve ser computada.

#### Exemplo:

Imaginemos as seguintes situações da sociedade investida e da sociedade investidora:

- Investida "A" (composição de seu patrimônio líquido):

capital subscrito	R\$ 500.000,00
(-) capital a integralizar	R\$ 100.000,00
(=) capital integralizado	R\$ 400.000,00
lucros	R\$ 200.000,00
soma	R\$ 600.000,00

- Investidora "B" (participação de 60%):

Investimento em "A", realizado	R\$ 240.000,00
Investimento em "A", a realizar	R\$ 60.000,00
aplicação da porcentagem de 60% sobre o patrimônio líquido de "A", sem dedução do capital a integralizar de R\$ 100.000,00	R\$ 420.000,00
(-) parcela do capital a integralizar pela empresa "B"	R\$ 60.000,00
(=) valor patrimonial do investimento da empresa "B" na empresa "A"	R\$ 360.000,00

A alteração no percentual de participação da sociedade investidora no capital social da sociedade investida poderá decorrer, entre outros, dos seguintes fatores:

- alienação parcial do investimento;
- reestruturação de espécie e classe de ações do capital social;
- renúncia do direito de preferência na subscrição de aumento de capital;
- aquisição de ações próprias, pela sociedade investida, para cancelamento ou tesouraria;
- outros eventos que possam resultar em variação na porcentagem de participação.

Quando a alteração no percentual de participação no capital social da sociedade investida corresponder a um ganho, o valor desse ganho será registrado em conta própria de receita não operacional.

Por outro lado, quando a alteração do percentual no capital da sociedade investida corresponder a uma perda, o registro dessa perda será feito em conta própria de despesa não operacional.

O ganho ou a perda decorrente de variação na porcentagem de participação da sociedade investidora no capital social da sociedade coligada ou controlada não traz nenhum reflexo tributário, uma vez que, conforme o

caso, o valor correspondente é excluído ou adicionado ao lucro líquido do período para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social.

## Exemplo:

Considerando-se as seguintes situações na empresa "A" (investidora) e na empresa "B" (investida), cujo investimento é avaliado pelo método de equivalência patrimonial:

Empresa "A" (investidora):		
Valor contábil do investimento	R\$	19.140,00
Número de ações possuídas		10.440
Porcentagem de participação		50%
Empresa "B" (investida):		
Capital	R\$	20.880,00
Reservas	R\$	17.400,00
Número de ações do capital		20.880

Considerando-se, agora, que a empresa "B" faça um aumento de capital mediante subscrição de 9.120 ações, sem ágio, no valor de R\$ 9.120,00, totalmente subscrito pela empresa "A".

Na forma do exemplo proposto, a participação da empresa "A" no capital da empresa "B" passará a ser de:

$$\frac{\text{número de ações possuídas} \times 100}{\text{número de ações do capital}} = \% \text{ de participação}$$

$$\frac{19.560 \text{ ações} \times 100}{30.000 \text{ ações}} = 65,20\%$$

ITENS	Patrimônio Líquido da Empresa "B"		Participação da Empresa "A"	
	anterior	atual	anterior 50%	atual 65,20%
Capital	20.880,00	30.000,00	10.440,00	19.560,00
Reservas	17.400,00	17.400,00	8.700,00	11.344,80
	38.280,00	47.400,00	19.140,00	30.904,80

Conforme podemos constatar no quadro acima, o valor contábil do investimento da empresa "A" passou a ter um saldo de R\$ 30.904,80, resultando, portanto, num acréscimo de R\$ 11.764,80, que corresponde a:

- Aumento de capital mediante subscrição de 9.120 ações R\$9.120,00
- Aumento do investimento em decorrência da variação do percentual de 50% para 65,20% R\$2.644,80

O valor do ganho também poderá ser obtido mediante aplicação do acréscimo percentual sobre o valor das reservas da empresa "B", ou seja:

$$R\$ 17.400,00 \times 15,20\% = R\$ 2.644,80$$

## 20.4.9 - Reavaliação de Bens na Sociedade Coligada ou Controlada

O artigo 390 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, dispõe que a contrapartida do ajuste por aumento do valor do patrimônio líquido do investimento em virtude de reavaliação de bens do ativo da sociedade coligada ou controlada, por esta utilizada para constituir reserva de reavaliação, deverá ser compensada com a baixa do ágio na aquisição do investimento com fundamento no valor de mercado dos bens reavaliados.

O acréscimo ocorrido na participação societária da sociedade investidora, em decorrência da reavaliação de bens da sociedade investida, elimina contabilmente o ágio, que é considerado como totalmente amortizado.

## Exemplo:

Considerando-se que a empresa "A" (investidora) apresente a seguinte situação em relação a sua participação societária na empresa "B" (investida):

Porcentagem de participação		60%
Valor contábil do investimento	R\$	180.000,00
Ágio na aquisição do investimento	R\$	120.000,00

Posteriormente à aquisição do investimento, a empresa "B" (investida) reavalia um bem de seu ativo, cujo valor indicado pelo laudo de avaliação foi de R\$ 150.000,00, correspondente à mais valia.

A empresa "A" (investidora), nesse caso, poderá fazer o lançamento contábil da seguinte forma (60% de R\$ 150.000,00):

D - PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA

(Investimentos)

Empresa "B"

C - ÁGIO NA AQUISIÇÃO DO INVESTIMENTO

(Investimentos)

R\$ 90.000,00

O registro contábil acima dispensa qualquer outro ajuste para efeito de apuração do lucro real.

A posição do investimento da empresa "A", após o registro contábil, passará a ser o seguinte:

valor contábil do investimento R\$ 270.000,00

ágio na aquisição do investimento R\$ 30.000,00

O ajuste do valor de patrimônio líquido correspondente à reavaliação de bens diferentes dos que serviram de fundamento ao ágio, ou a reavaliação por valor superior ao que justificou o ágio, deverá ser computado no lucro real da sociedade investidora, salvo se a contrapartida do ajuste for registrada como reserva de reavaliação. O artigo 4º da Lei nº 9.959/00 determina que a contrapartida da reavaliação de quaisquer bens da pessoa jurídica somente poderá ser computada em conta de resultado ou na determinação do lucro real e da base da CSLL quando ocorrer a efetiva realização do bem reavaliado.

O valor da reserva de reavaliação na sociedade investidora será baixado nas seguintes situações:

a) no período em que a sociedade coligada ou controlada computar a reserva de reavaliação na determinação do lucro real; ou

b) no período em que a sociedade coligada ou controlada utilizar a reserva de reavaliação para absorver prejuízo contábil.

## Exemplo:

Considerando-se que a empresa "B" (investida) apresente os seguintes dados:

Capital social R\$ 500.000,00

Reserva de reavaliação R\$ 300.000,00

Soma R\$ 800.000,00

Considerando-se que a empresa "A" (investidora) tenha participação de 60% (sessenta por cento) no capital da empresa "B" (investida), a sua situação, após a reavaliação efetuada pela sociedade investida, será a seguinte:

Investimentos R\$ 480.000,00

Reserva de Reavaliação R\$ 180.000,00

Caso a empresa "B" tenha realizado a reserva de reavaliação mediante depreciação dos bens que a originaram, a empresa "A" adotará os seguintes procedimentos:

a) debita a conta de Reserva de Reavaliação e credita a conta de Investimentos na Empresa "B";

D - RESERVA DE REAVALIAÇÃO

(Patrimônio Líquido)

C - PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA

(Investimentos)

Empresa "B"

R\$ 180.000,00

b) em seguida, restabelece a avaliação do investimento ao valor de patrimônio líquido, debitando a conta de Investimento na Empresa "B" e creditando a conta de Ajuste de Equivalência Patrimonial.

D - PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA

(Investimentos)

Empresa "B"

C - RECEITA OPERACIONAL

(Resultado)

R\$ 180.000,00

## 20.4.10. Avaliação do Investimento Com Base em Balanço Intermediário da Sociedade Investida

A avaliação do investimento com base no método de equivalência patrimonial em balanço intermediário é facultativa.

No caso de a sociedade investidora optar pela avaliação dos investimentos pelo método de equivalência patrimonial, em balanço intermediário, deve avaliar todos os investimentos em sociedade coligada ou controlada que estejam sujeitos à avaliação pelo valor de patrimônio líquido.



## 20.4.11. Ganho ou Perda de Capital na Alienação ou Liquidação do Investimento em Sociedade Coligada ou Controlada

O ganho ou perda de capital na alienação de investimento em sociedade coligada ou controlada corresponderá à diferença verificada entre o preço cobrado na venda da participação e o seu valor contábil.

O valor contábil do investimento será obtido pela soma algébrica dos seguintes valores (art. 385 do RIR/99):

- a) valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento está registrado na escrituração contábil;
- b) ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial da sociedade investidora;
- c) saldo da provisão para a cobertura de perdas que tiver sido computada na determinação do lucro real.

Participação societária	R\$	100.000,00
(+) Ágio na aquisição do investimento	R\$	60.000,00
(=) Valor contábil do investimento	R\$	160.000,00

Participação societária	R\$	100.000,00
(-) Deságio na aquisição do investimento	R\$	60.000,00
(=) Valor contábil do investimento	R\$	40.000,00

## 20.4.12. Baixa do Investimento em Sociedade Coligada ou Controlada

A baixa de investimento relevante e influente em sociedade coligada ou controlada deve ser precedida da avaliação pelo valor de patrimônio líquido, com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação da coligada ou controlada, levantado na data da alienação ou liquidação ou até 30 (trinta) dias, no máximo, antes dessa data.

A avaliação do investimento, nesse caso, é necessária para que o ganho ou a perda de capital na alienação ou liquidação da participação societária seja corretamente apurado.

## 20.4.13. Lucros ou Dividendos Distribuídos Pela Sociedade Coligada ou Controlada

Os lucros ou dividendos distribuídos pela sociedade coligada ou controlada deverão ser registrados pela sociedade investidora como diminuição do valor do patrimônio líquido do investimento e não influenciarão as contas de resultado (§ 1º do art. 388 do RIR/99). Assim, quando a sociedade investidora recebe lucros ou dividendos da sociedade coligada ou controlada, a contrapartida do valor recebido será a própria conta de investimentos da sociedade investidora.

### Exemplo:

Considerando-se que a empresa "B" (investida) credite dividendos à empresa "A" (investidora), no montante de R\$ 80.000,00.

O lançamento contábil poderá ser feito pela empresa "A" (investidora) do seguinte modo:

D - DIVIDENDOS A RECEBER

(Ativo Circulante)

C - PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA

(Investimentos)	R\$	80.000,00
-----------------	-----	-----------

O valor de R\$ 80.000,00 foi excluído da conta de investimentos porque esse mesmo valor foi incluído nessa conta através de anterior débito de equivalência patrimonial.

A sociedade coligada ou controlada, por sua vez, poderá fazer o lançamento contábil do seguinte modo:

D - LUCROS ACUMULADOS

(Patrimônio Líquido)

C - DIVIDENDOS PROPOSTOS

(Passivo Circulante)	R\$	80.000,00
----------------------	-----	-----------

## 20.4.14. Amortização do Ágio ou do Deságio

A amortização do ágio ou do deságio computado por ocasião da aquisição do investimento poderá ser efetuada pela sociedade investidora com observância dos seguintes critérios:

- a) diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens do ativo da sociedade investida - a amortização será feita na proporção em que a realização dos bens for ocorrendo na sociedade coligada ou controlada através de depreciação, amortização ou exaustão, ou por baixa em decorrência de alienação ou de perecimento;

b) expectativa de rentabilidade baseada em projeção do resultado de exercícios futuros - a amortização feita no prazo e na extensão das projeções que o determinaram ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento antes de haver terminado o prazo para amortização;

c) fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas - a amortização será feita no prazo estimado de utilização, de vigência ou de perda de substância ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento antes de haver terminado o prazo para amortização.

## Exemplo:

Considerando-se que a empresa "A" (investidora) tenha a seguinte participação societária na empresa "B" (investida):

Participação Societária	R\$	800.000,00
Ágio na Aquisição do Investimento	R\$	180.000,00

Caso a empresa "A" (investidora) resolva efetuar o registro da amortização do ágio, com base no fundamento econômico referido na letra "a", retro, proporcionalmente ao valor da depreciação, equivalente à taxa de 10%, contabilizado pela empresa "B" (investida) em relação ao bem que originou o pagamento do ágio, o lançamento contábil poderá ser feito do seguinte modo:

### D - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO

(Resultado)

### C - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO ACUMULADA

(Investimentos)	R\$	18.000,00
-----------------	-----	-----------

## I - Saldo Não Amortizado do Ágio ou do Deságio

O saldo não amortizado do ágio ou do deságio deverá ser apresentado no ativo permanente, adicionado ou deduzido, respectivamente, do valor do investimento a que se referir.

Participação Societária - Empresa "A"

Ágio na Aquisição do Investimento - Empresa "A"

Participação Societária - Empresa "B"

Deságio na Aquisição do Investimento - Empresa "B"

## II - Controle da Contrapartida da Amortização do Ágio ou do Deságio no Livro de Apuração do Lucro Real

A contrapartida da amortização do ágio ou do deságio não deve ser computada na determinação do lucro real, qualquer que tenha sido a origem do fundamento econômico. Assim, a contrapartida da amortização do ágio deve ser adicionada ao lucro líquido do período, na parte "A" do Livro de Apuração do Lucro Real, para fins de determinação do lucro real. Por outro lado, a contrapartida da amortização do deságio poderá ser excluída do lucro líquido do período também na parte "A" para fins de determinação do lucro real (art. 389 do RIR/99).

O valor adicionado na parte "A" do Livro de Apuração do Lucro Real - Livro deverá ser controlado em folha própria na parte "B" do mesmo livro.

Esse montante controlado na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real - Livro será computado na apuração do lucro real no período da alienação ou baixa do investimento.

### 20.4.15. Patrimônio Líquido Negativo Da Sociedade Investida

Se, por ocasião da primeira avaliação do investimento pelo método de equivalência patrimonial, o patrimônio líquido da sociedade coligada ou controlada fosse negativo, o valor de aquisição do investimento seria contabilizado como ágio.

## Por exemplo:

- Investimento influente e relevante adquirido por	R\$	500.000,00;
- Patrimônio líquido da coligada negativo em	R\$	800.000,00.

Neste caso teremos:

### D - PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

(Investimentos)

Valor do patrimônio líquido	R\$	0,00
-----------------------------	-----	------

### D - ÁGIO

(Investimentos)

C - CAIXA/BANCO	R\$	500.000,00
-----------------	-----	------------

(Ativo Circulante)

	R\$	500.000,00
--	-----	------------

Quando o patrimônio líquido da sociedade coligada ou controlada se tornar negativo, o valor desse patrimônio a ser considerado pela sociedade investidora, para fins de aplicação do método de equivalência patrimonial, será igual a zero.

**Por exemplo:**

- Patrimônio líquido da investida:	R\$	100.000,00
- Valor do investimento na investidora (40%):	R\$	40.000,00
- Ágio por diferença de mercado:	R\$	30.000,00

Considerando-se que a investida apresentou um prejuízo de R\$ 150.000,00, ficando um passivo a descoberto de R\$ 50.000,00. Na investidora teremos o seguinte lançamento contábil:

D - PREJUÍZOS EM PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

(Resultado)

C - PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

(Investimentos)

R\$ 40.000,00

Neste caso será registrado o valor da perda, até o montante do valor da participação, e não 40% de 150.000,00 = 60.000,00, uma vez que a conta participação societária não pode passar a ser negativa ou credora.

Na hipótese de haver o risco de a investidora não recuperar sua parcela de R\$ 20.000,00, essa parcela será considerada como amortização de ágio. Assim temos:

D - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO (Resultado)

C - ÁGIO (Investimentos)

R\$ 20.000,00

## **20.4.16. Contrapartida do Ajuste do Valor do Investimento em Sociedade Coligada ou Controlada Com Sede no Exterior**

Os resultados da avaliação dos investimentos em sociedade coligada ou controlada com sede no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial deverão ser computados na determinação do lucro real (art. 25 da Lei nº 9.249/95).

O mesmo tratamento se aplica, à contrapartida da amortização do ágio ou deságio na aquisição e os ganhos de capital derivados de investimentos, em sociedades coligadas ou controladas com sede no Exterior.

Os prejuízos e perdas decorrentes dessas operações não poderão ser compensados com os lucros auferidos no Brasil (§ 4º do art. 25 da Lei nº 9.249/95).

## **20.4.17. Utilização Indevida do Método de Equivalência Patrimonial**

A utilização indevida do método da equivalência patrimonial na avaliação de investimento não relevante significa, do ponto de vista fiscal, a reavaliação do investimento, devendo a esses resultados ser aplicadas as normas que regem a matéria.

## **20.4.18. Provisão Para Cobertura De Perdas**

Quando a investidora verificar ser impossível ou muitíssimo pouco provável conseguir recuperar o valor investido, poderá constituir a provisão para perdas podendo abranger os investimentos avaliados pela equivalência patrimonial ou avaliados pelo custo.

De acordo com a Instrução Normativa CVM nº 247/96, a investidora deverá constituir provisão para cobertura de:

I - Perdas efetivas, em virtude de:

- a) eventos que resultarem em perdas não provisionadas pelas coligadas e controladas em suas demonstrações contábeis; ou
- b) responsabilidade formal ou operacional para cobertura de passivo a descoberto;

II - Perdas potenciais, estimadas em virtude de:

- a) tendências de perecimento do investimento;
- b) elevado risco de paralisação de operações de coligadas e controladas;
- c) eventos que possam prever perda parcial ou total do valor contábil do investimento ou do montante de créditos contra as coligadas e controladas; ou
- d) cobertura de garantias, avais, fianças, hipotecas ou penhor concedidos, em favor de coligadas e controladas, referentes a obrigações vencidas ou vincendas quando caracterizada a incapacidade de pagamentos pela controlada ou coligada.

O valor da provisão para perdas deverá constar como despesa não operacional, na demonstração do resultado do exercício a que se referir, sendo representado no balanço patrimonial, em conta própria redutora do valor do investimento, indedutível fiscalmente, devendo ser adicionada ao lucro líquido no Lalur para determinação do lucro real (art. 13, I da Lei nº 9.249/95).

## **20.4.19. Não-Incidência das Contribuições ao Pis e Cofins**

Estão excluídos da incidência das contribuições ao PIS e a Cofins, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita (Lei nº 9.718/98, art. 3º, § 2º).

## **20.4.20 - Patrimônio Líquido Negativo da Sociedade Investida**

Se, por ocasião da primeira avaliação do investimento pelo método de equivalência patrimonial, o patrimônio líquido da sociedade coligada ou controlada fosse negativo, o valor de aquisição do investimento seria contabilizado como ágio.

Por exemplo:

- Investimento influente e relevante adquirido por R\$ 500.000,00;
- Patrimônio líquido da coligada negativo em R\$ 800.000,00.

Neste caso teremos:

D - PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS (Investimentos)

Valor do patrimônio líquido 0

D - ÁGIO (Investimentos) R\$ 500.000,00

C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante) R\$ 500.000,00

Quando o patrimônio líquido da sociedade coligada ou controlada se tornar negativo, o valor desse patrimônio a ser considerado pela sociedade investidora, para fins de aplicação do método de equivalência patrimonial, será igual a zero.

Por exemplo:

- Patrimônio líquido da investida: R\$ 100.000,00
- Valor do investimento na investidora (40%): R\$ 40.000,00
- Ágio por diferença de mercado: R\$ 30.000,00

Considerando-se que a investida apresentou um prejuízo de R\$ 150.000,00, ficando um passivo a descoberto de R\$ 50.000,00. Na investidora teremos o seguinte lançamento contábil:

- D - PREJUÍZOS EM PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS (Resultado)
- C - PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS (Investimentos) R\$ 40.000,00

Neste caso será registrado o valor da perda, até o montante do valor da participação, e não 40% de 150.000,00 = 60.000,00, uma vez que a conta participação societária não pode passar a ser negativa ou credora.

Na hipótese de haver o risco de a investidora não recuperar sua parcela de R\$ 20.000,00, essa parcela será considerada como amortização de ágio. Assim temos:

- D - AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO (Resultado)
- C - ÁGIO (Investimentos) R\$ 20.000,00

## 20.4.21 - Contrapartida do Ajuste do Valor do Investimento em Sociedade Coligada ou Controlada Com Sede no Exterior

Os resultados da avaliação dos investimentos em sociedade coligada ou controlada com sede no Exterior, pelo método da equivalência patrimonial deverão ser computados na determinação do lucro real (art. 25 da Lei nº 9.249/95).

O mesmo tratamento se aplica, à contrapartida da amortização do ágio ou deságio na aquisição e os ganhos de capital derivados de investimentos em sociedades coligadas ou controladas com sede no Exterior.

Os prejuízos e perdas decorrentes dessas operações não poderão ser compensados com os lucros auferidos no Brasil (§ 4º do art. 25 da Lei nº 9.249/95).

## 20.4.22 - Utilização Indevida do Método de Equivalência Patrimonial

A utilização indevida do método da equivalência patrimonial na avaliação de investimento não relevante significa, do ponto de vista fiscal, a reavaliação do investimento, devendo a esses resultados ser aplicadas as normas que regem a matéria.

## 20.4.23 - Provisão Para Cobertura de Perdas

Quando a investidora verificar ser impossível ou muitíssimo pouco provável conseguir recuperar o valor investido, poderá constituir a provisão para perdas podendo abranger os investimentos avaliados pela equivalência patrimonial ou avaliados pelo custo.

De acordo com a Instrução Normativa CVM nº 247/96, a investidora deverá constituir provisão para cobertura de:

I - perdas efetivas, em virtude de:

- a) eventos que resultarem em perdas não provisionadas pelas coligadas e controladas em suas demonstrações contábeis; ou
- b) responsabilidade formal ou operacional para cobertura de passivo a descoberto;

II - perdas potenciais, estimadas em virtude de:

- a) tendências de perecimento do investimento;
- b) elevado risco de paralisação de operações de coligadas e controladas;
- c) eventos que possam prever perda parcial ou total do valor contábil do investimento ou do montante de créditos contra as coligadas e controladas; ou
- d) cobertura de garantias, avais, fianças, hipotecas ou penhor concedidos, em favor de coligadas e controladas, referentes a obrigações vencidas ou vincendas quando caracterizada a incapacidade de pagamentos pela controlada ou coligada.

O valor da provisão para perdas deverá constar como despesa não operacional, na demonstração do resultado do exercício a que se referir, sendo representado no balanço patrimonial, em conta própria redutora do valor do investimento, indedutível fiscalmente, devendo ser adicionada ao lucro líquido no Lalur para determinação do lucro real (art. 13, I da Lei nº 9.249/95).

## 21. ATIVO PERMANENTE - IMOBILIZADO

### 21.1 - Conceito

O ativo imobilizado é formado pelo conjunto de bens e direitos necessários à manutenção das atividades da empresa, podendo apresentar-se tanto na forma tangível (edifícios, máquinas, etc.), como na forma intangível (marcas, patentes, etc.). O imobilizado abrange, também, os custos das benfeitorias realizadas em bens locados ou arrendados.

São classificados ainda, no imobilizado, os recursos aplicados ou já destinados à aquisição de bens de natureza tangível ou intangível, mesmo que ainda não em operação, tais como construções em andamento, importações em andamento, etc.

Ressalte-se que as inversões realizadas em bens de caráter permanente, mas não destinadas ao uso nas operações, deverão ser classificadas no grupo de investimentos, enquanto não definida sua destinação.

### 21.2 - Classificação Contábil Das Contas do Ativo Imobilizado

As contas no grupo imobilizado devem ser segregadas por espécie de ativo, segundo a sua natureza, para que possa ter o controle do custo e da depreciação, amortização ou exaustão relativo a cada bem.

Em função dessas necessidades é que cada empresa deve elaborar seu plano de contas, segregando o imobilizado da seguinte forma:

- a) imobilizado em operação, que são todos os bens já em utilização na atividade objeto da sociedade;
- b) imobilizado em andamento, que são classificadas todas as aplicações de recursos de imobilizações, mas que ainda não estão operando.

Quando a empresa tiver filiais ou diversas fábricas e mesmo que a contabilidade seja centralizada, deverá segregar as contas por estabelecimentos, para efeitos de controle e apropriação da depreciação, amortização ou exaustão para fins de custeio.

### 21.3 - Imobilizado em Operação

#### 21.3.1 - Terrenos

Nesta conta são registrados os valores relativos aos terrenos de propriedade da empresa e que são utilizados em suas operações, tais como: terrenos onde se localizam a fábrica, a administração, as filiais, os depósitos. Os terrenos sem uma destinação específica devem ser classificados no grupo investimentos.

#### 21.3.2 - Edificações

Abrange os edifícios que estão em operação, abrangendo os imóveis ocupados pela administração, fábrica, depósitos, filiais de propriedade da empresa.

Não devem ser incluídos nessa conta os valores relativos às instalações elétricas, hidráulicas, etc., que fazem parte da conta instalações.

## 21.3.3 - Instalações

Nessa conta são registrados os equipamentos, materiais e custos de implantação, relativos a instalações hidráulicas, sanitárias, de vapor, de ar comprimido, de comunicações, de climatização, etc., com a característica de serviços indiretos e auxiliares ao processo produtivo da empresa, que apesar de fazerem parte dos edifícios, devem ser segregadas, uma vez que a sua vida útil e a depreciação são diferentes.

### 21.3.4 - Máquinas e Equipamentos

Engloba o conjunto de máquinas, aparelhos e equipamentos utilizados no processo de produção de bens ou serviços da empresa, ou seja, não são auxiliares, mas diretamente utilizados como base para a realização da atividade da empresa.

#### 21.3.4.1 - Equipamentos de Processamento de Dados

Incluem-se nessa conta as unidades centrais de processamento, as unidades periféricas, bem como as impressoras e terminais.

No caso dos programas e aplicativos ("software") adquiridos ou desenvolvidos pela empresa, devem ser apropriados ao resultado se o seu valor não for relevante. No entanto, nos casos de grandes sistemas, envolvendo valores significativos, devem ser registrados no Ativo Diferido e amortizado em função dos períodos a serem beneficiados.

### 21.3.5 - Móveis e Utensílios

Essa conta engloba os valores relativos às mesas, cadeiras, arquivos, máquinas de calcular, máquinas de escrever, etc., que tenham vida útil superior a um ano.

### 21.3.6 - Veículos

Classificam-se nessa conta todos os veículos de propriedade da empresa, utilizados pelo pessoal do departamento administrativo, de vendas, ou de transporte. Os veículos utilizados no processo produtivo, tais como empilhadeiras, tratores e similares, podem ser registrados na conta de equipamentos.

### 21.3.7 - Ferramentas e Peças de Reposição

As ferramentas de uso na empresa, de vida útil superior a um ano, podem ser registradas nessa conta. No entanto, é aceitável a prática de lançar diretamente em despesas as ferramentas de pequeno valor unitário, mesmo quando a vida útil seja superior a um ano.

Nessa conta também são registradas as peças de reposição em estoque destinadas à substituição ou manutenção das máquinas, equipamentos, veículos, etc., classificados no Ativo Imobilizado. Essas peças, quando utilizadas, serão contabilizadas como adição ao imobilizado em operação, e o valor das peças substituídas deve ser baixado dessa conta.

Por outro lado, os estoques mantidos pela empresa, representados por material de consumo, ferramentas e peças que serão utilizados no processo produtivo ou utilizados nas operações normais da empresa, devem ser classificados no grupo de Estoques - Almoxarifado, e a medida que são utilizados ou consumidos serão apropriados como custo ou despesa.

### 21.3.8 - Marcas e Patentes

Nessa conta são registrados os ativos intangíveis, ou seja, os gastos com registro de marca, nome, invenções próprias ou contratos de uso de marcas e patentes de terceiros.

### 21.3.9 - Reflorestamentos e Jazidas

Classificam-se nessa conta custos relativos a projetos de florestamento e reflorestamento de propriedade da empresa, bem como os custos incorridos na obtenção de direitos de exploração de jazidas de minério e pedras preciosas.

### 21.3.10 - Benfeitorias em Propriedade de Terceiros

São classificados nessa conta os valores relativos às construções em terrenos arrendados e as instalações e benfeitorias em imóveis alugados, sejam de uso do setor administrativo ou produtivo da empresa, que forem incorporados ao imóvel arrendado, e revertam ao proprietário do imóvel no término do contrato. As benfeitorias serão amortizadas em função da vida útil estimada ou no período de vigência do contrato de locação ou arrendamento, dos dois o menor.

Entende-se por benfeitoria o melhoramento feito em um bem móvel ou imóvel, para atender necessidades, dar mais conforto, produzir maior rendimento, ou ainda com a finalidade de conservar ou evitar que o bem deteriore.

As benfeitorias podem ser voluptuárias, úteis ou necessárias, observando-se o seguinte (art. 63 do Código Civil):  
I - são voluptuárias as de mero deleite ou recreio, que não aumentam o uso habitual da coisa, ainda que a tornem mais agradável ou sejam de elevado valor;

II - são úteis as que aumentam ou facilitam o uso da coisa;

III - são necessárias as que têm por fim conservar a coisa ou evitar que se deteriore.

## 1. TRATAMENTO FISCAL

As benfeitorias realizadas em propriedade de terceiros que aumentem a sua utilidade econômica, que constituam melhorias e ampliações que se agreguem ao bem, classificam-se no Ativo Imobilizado (PN CST nº 868/71), observado o seguinte:

I - Na pessoa jurídica locatária do bem:

a) os custos da benfeitoria serão amortizados durante o prazo de vigência do contrato, quando se tratar de benfeitoria realizada em imóvel cujo contrato de locação tenha prazo determinado e estipule que o locador não indenizará as benfeitorias realizadas pelo locatário;

b) os custos da benfeitoria serão depreciados às taxas normais aplicáveis, até o final do contrato se este for firmado por prazo determinado, ou no prazo restante de vida útil quando o contrato for firmado por prazo indeterminado, quando o locador indenizar as benfeitorias realizadas pelo locatário (PN CST nº 210/73);

c) os custos das benfeitorias em imóvel locado por prazo indeterminado, quando não indenizáveis, somente poderão ser depreciados na forma da legislação (PN CST nº 104/75);

d) quando a indenização for paga pelo locador, a eventual diferença entre o valor residual contabilmente apurado e o valor recebido constituirá, para a locatária, ganho ou perda de capital.

## II - Na pessoa jurídica locadora do bem:

a) as benfeitorias que forem indenizadas serão registradas no ativo imobilizado e depreciadas a partir da data em que a locatária fizer uso do bem (PN CST nº 210/73);

b) as benfeitorias não indenizáveis serão registradas no ativo imobilizado e representam receitas de alugueis e resultados de exercícios futuros, na parte que corresponder aos períodos seguintes.

## 2. BENFEITORIAS EM BEM OBJETO DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

É vedado à arrendatária apropriar, no prazo do contrato, a totalidade dos gastos com benfeitorias em bem arrendado, mesmo quando não tenha sido prevista indenização por parte da arrendadora (PN CST nº 18/87). Os gastos com benfeitorias em bens objeto de operação de arrendamento mercantil somente poderão ser amortizados no decurso do prazo de vida útil restante do bem, contado da data em que as benfeitorias foram realizadas.

Por outro lado, se ao final do contrato de leasing a empresa exercer a opção de compra do bem, o saldo não amortizado do valor das benfeitorias deverá ser somado ao valor pago à arrendadora pelo exercício da opção de compra, compondo, assim, o custo de aquisição do bem.

## 3. BENFEITORIAS EM BENS DE PROPRIEDADE DE SÓCIOS OU DIRETORES

De acordo com o PN CST nº 869/71, as empresas que efetuem construções ou benfeitorias em terrenos locados de seus sócios, acionistas, dirigentes, participantes nos lucros, ou respectivos parentes ou dependentes, sem direito a indenização ao final do contrato, não podem amortizar os respectivos custos no prazo de vigência da locação, sendo cabível, tão-somente, a depreciação normal sobre imóveis.

Ressaltamos, no entanto, que a Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda tem decidido de forma contrária ao disposto no PN CST nº 869/71. Nesse sentido, pode-se verificar as ementas dos Acórdãos nºs 1.431 e 1.432 (DOU de 19.01.95): Construções e benfeitorias de bens locados de sócios - O artigo 209 do RIR/80 (atual art. 325 do RIR/99 - grifo nosso) autoriza a amortização de custos das construções ou benfeitorias em bens locados ou arrendados, ou em bens de terceiros, quando não houver direito ao recebimento de seu valor, não excluindo, pois, a hipótese quando bens locados pertencerem aos sócios. Em não havendo restrição legal para efetivação da amortização, não há que se cogitar de tal pretensão com base no Parecer Normativo CST nº 869/71, que não poderia jamais restringir a faculdade legal.

### 21.3.11 - Direito de Uso de Linha Telefônica

A aquisição de direito de uso de linha telefônica pode ocorrer através da companhia telefônica ou através de terceiros. No primeiro caso, são emitidas ações a favor do assinante, as quais são classificadas no Ativo Permanente subgrupo Investimentos, quando a empresa tiver a intenção de mantê-las em caráter permanente. Se houver intenção de aliená-las, a empresa deve classificá-las no Ativo Circulante. A diferença entre o valor do depósito obrigatório e o valor das ações é classificado no Imobilizado como "Direito de Uso de Linha Telefônica". No caso de aquisição junto a terceiros, sem o recebimento de ações, o valor da transação é classificado no Imobilizado.

### 21.3.12 - Bens do Ativo Imobilizado de Pequeno Valor

A critério da empresa, poderão ser lançados como custo ou despesa operacional o valor de aquisição de bens do ativo permanente, cujo prazo de vida útil não ultrapasse um ano ou o valor unitário não seja superior a R\$ 326,61 (art. 301 do RIR/99 e art. 30 da Lei nº 9.249/95).

## 21.4 - Imobilizado em Andamento

### 21.4.1 - Construções em Andamento

Nessa conta são classificados todos os gastos com materiais, mão-de-obra direta e indireta e outros gastos que a empresa incorrer na construção e instalação, até o momento em que os bens entram em operação, quando são reclassificados para as contas específicas do grupo Imobilizado em Operação.

## **21.4.2 - Consórcios**

São classificados nessa conta os adiantamentos por conta de fornecimento de bens, destinados ao Ativo Permanente, por meio de consórcios antes do recebimento dos mesmos. Quando do recebimento do bem, o valor constante dessa conta será transferido para uma conta específica do grupo Imobilizado em Operação. Os reajustes do valor das prestações a pagar, após o recebimento do bem, serão reconhecidos contabilmente, tendo como contrapartida a conta de resultado intitulada Variações Monetárias Passivas.

## **21.4.3 - Importações em Andamento**

Serão registrados nessa conta todos os gastos incorridos desde a assinatura do contrato de câmbio (tais como: fretes, comissões, seguros, impostos não recuperáveis, tarifas aduaneiras, etc.), até o efetivo desembaraço aduaneiro dos bens importados destinados ao Ativo Permanente.

Quando os bens importados forem desembaraçados, será efetuada a transferência dos valores registrados nessa conta para a conta específica, do grupo Imobilizado em Operação.

As variações cambiais passivas ocorridas até a data do desembaraço aduaneiro serão registradas como custo na conta de Importação em Andamento. A partir da entrada dos bens importados na empresa, devem ser registradas como despesa operacional, mediante obediência ao princípio contábil da competência.

## **21.4.4 - Custo de Demolições**

Nos casos de aquisição de terreno que possui imóveis a serem demolidos, o custo total da aquisição é atribuído exclusivamente ao terreno.

## **21.5 - Critérios de Avaliação do Ativo Imobilizado**

A base de avaliação dos bens componentes do Ativo Imobilizado é o seu custo de aquisição, ou seja, todos os gastos relacionados com a aquisição dos bens e os necessários para colocá-lo em local e condições de uso no processo operacional da companhia.

### **21.5.1 - Bens Adquiridos**

No caso de compra, o custo compreende o preço faturado pelo fornecedor acrescido de todos os gastos necessários para poder efetivar a compra e instalar o bem, tais como: frete, seguro, comissões, desembaraço aduaneiro, custos de instalação e montagem, custos com escritura e outros serviços legais e os impostos pagos, exceto quando ensejarem crédito fiscal.

Os valores relativos a encargos financeiros decorrentes de empréstimos e financiamentos, bem como os juros nas compras a prazo de bens do Ativo Imobilizado não devem ser incluídos no custo dos bens adquiridos, mas lançados como despesas financeiras no resultado ou no ativo diferido, se em fase de construção.

Ressalte-se que perante a legislação do Imposto de Renda (PN CST nº 02/79), o Imposto de Transmissão na Aquisição de Imóveis pago pela pessoa jurídica na aquisição de bens do ativo permanente, poderá, a seu critério, ser registrado como custo de aquisição ou deduzido como despesa operacional, no entanto, para efeitos contábeis, tal procedimento não é válido, uma vez que esse tributo faz parte do valor aplicado na aquisição do bem.

### **21.5.2 - Bens Construídos**

O custo dos bens construídos corresponde aos gastos por aquisição dos materiais aplicados, o da mão-de-obra e seus encargos e outros custos diretos e indiretos relacionados com a construção, incorridos até a data da colocação dos mesmos em atividade.

### **21.5.3 - Bens Recebidos em Doação ou Subvenções Para Investimento**

No caso de bens recebidos em doação ou subvenção para investimento, sem ônus para a empresa, devem ser contabilizados pelo preço praticado no mercado, a crédito da conta específica de Reserva de Capital (art. 182, § 1º, letra d da Lei nº 6.404/76).

As demais doações recebidas pela empresa serão apropriadas ao resultado do período como receita.

### **21.5.4 - Bens Incorporados ao Capital**

Os bens que forem incorporados ao Patrimônio Líquido da empresa para formação do capital social serão registrados pelo seu valor de avaliação, estabelecido por três peritos ou por empresa especializada e aprovado em assembleia geral (art. 8º da Lei nº 6.404/76).

## **21.6 - Reparos, Manutenções e Substituição de Partes ou Peças**

Os gastos incorridos com melhorias, alterações, recuperações e reparos para manter ou recolocar os ativos em condições normais de uso, serão agregados à conta que registra o bem no grupo do Ativo Permanente e depreciados conforme prazo de vida útil previsto, sempre que forem de valores relevantes e aumentarem a vida útil originalmente prevista para o bem. Caso contrário, serão lançados como despesas, à medida que os gastos são incorridos.

Perante a legislação do Imposto de Renda podem ser lançados como custo ou despesa operacional o valor de aquisição de bens para o Ativo Permanente, cujo prazo de vida útil não ultrapasse um ano ou o valor unitário seja inferior a R\$ 326,61 (art. 301 do RIR/99 e art. 30 da Lei nº 9.249/95).



## 21.7 - Bens Obsoletos ou Sucateados

Tratando-se de bens obsoletos, sucateados ou totalmente depreciados, deverão permanecer registrados contabilmente, pois a baixa contábil deve ser concomitante à baixa física do bem, ou seja, com sua efetiva saída do patrimônio da empresa, e o valor de alienação, caso haja valor econômico apurável, servirá para apuração da receita eventual ou do valor efetivo da perda.

## 21.8 - Depreciação

### 21.8.1 - Considerações

Com exceção de terrenos e de alguns outros itens, os elementos que integram o ativo imobilizado têm um período limitado de vida útil econômica. Dessa forma, o custo de tais ativos deve ser alocado aos exercícios beneficiados pelo seu uso no decorrer de sua vida útil econômica, mediante apropriação das quotas mensais ou anuais de depreciação, amortização ou exaustão que devem representar o efetivo desgaste do bem, sua perda de utilidade ou a perda de sua capacidade produtiva, independentemente do que estabelece a legislação fiscal.

Nesse sentido o artigo 183, § 2º, da Lei nº 6.404/76, estabelece que:

"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 desgastes 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 de sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

### 21.8.2 - Estimativa de Vida Útil do Bem

#### I - TAXAS DE DEPRECIACÃO

Uma dificuldade associada ao cálculo da depreciação é a determinação do período de vida útil econômica dos bens do Ativo Imobilizado, na produção dos rendimentos da empresa.

Na prática, a maioria das empresas adota as taxas admitidas perante a legislação fiscal, estabelecidas na Instrução Normativa SRF nº 162, de 31.12.98 e IN SRF nº 130 de 10.11.99, reproduzidas abaixo:

#### ANEXO I

Referência NCM	Bens	Prazo de vida útil (anos)	Taxa anual de depreciação
Capítulo 01	ANIMAIS VIVOS		
0101	ANIMAIS VIVOS DAS ESPÉCIES CAVALAR, ASININA E MUAR	5	20 %
0102	ANIMAIS VIVOS DA ESPÉCIE BOVINA	5	20 %
0103	ANIMAIS VIVOS DA ESPÉCIE SUÍNA	5	20 %
0104	ANIMAIS VIVOS DAS ESPÉCIES OVINA E CAPRINA	5	20 %
0105	GALOS, GALINHAS, PATOS, GANSOS, PERUS, PERUAS E GALINHAS-D'ANGOLA (PINTADAS), DAS ESPÉCIES DOMÉSTICAS, VIVOS	2	50 %
Capítulo 39	OBRAS DE PLÁSTICOS		
3923	ARTIGOS DE TRANSPORTE OU DE EMBALAGEM, DE PLÁSTICOS		
3923.10	-Caixas, caixotes, engradados e artigos semelhantes	5	20 %
3923.30	-Garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes	5	20 %
3923.90	-Outros vasilhames	5	20 %
3926	OUTRAS OBRAS DE PLÁSTICOS E OBRAS DE OUTRAS MATÉRIAS DAS POSIÇÕES 3901 A 3914 ,		
3926.90	Correias de transmissão e correias transportadoras	2	50 %
3926.90	Artigos de laboratório ou de farmácia	5,	20 %
Capítulo 40	OBRAS DE BORRACHA		
4010	CORREIAS TRANSPORTADORAS OU DE TRANSMISSÃO, DE BORRACHA VULCANIZADA	2	50 %
Capítulo 42	OBRAS DE COURO		
4204	Correias transportadoras ou correias de transmissão	2	50 %
Capítulo 44	OBRAS DE MADEIRA		

4415	CAIXOTES, CAIXAS, ENGRADADOS, BARRICAS E EMBALAGENS SEMELHANTES, DE MADEIRA; CARRETÉIS PARA CABOS, DE MADEIRA; PALETES SIMPLES, PALETES-CAIXAS E OUTROS ESTRADOS PARA CARGA, DE MADEIRA; TAIPAIS DE PALETES, DE MADEIRA	5	20 %
4416	BARRIS, CUBAS, BALSAS, DORNAS, SELHAS E OUTRAS OBRAS DE TANOIEIRO	5	20 %
Capítulo 57	TAPETES E OUTROS REVESTIMENTOS PARA PAVIMENTOS, DE MATÉRIAS TÊXTEIS	5	20 %
Capítulo 59	TECIDOS IMPREGNADOS, REVESTIDOS, RECOBERTOS OU ESTRATIFICADOS; ARTIGOS PARA USOS TÉCNICOS DE MATÉRIAS TÊXTEIS		
5910.00	CORREIAS TRANSPORTADORAS OU DE TRANSMISSÃO, DE MATÉRIAS TÊXTEIS, MESMO IMPREGNADAS, REVESTIDAS OU RECOBERTAS, DE PLÁSTICO, OU ESTRATIFICADAS COM PLÁSTICO OU REFORÇADAS COM METAL OU COM OUTRAS MATÉRIAS	2	50%
8207	FERRAMENTAS INTERCAMBIÁVEIS PARA FERRAMENTAS MANUAIS, MESMO MECÂNICAS, OU PARA MÁQUINAS-FERRAMENTAS (POR EXEMPLO: DE EMBUTIR, ESTAMPAR, PUNÇONAR, ROSCAR, FURAR, MANDRILAR, BROCHAR, FRESAR, TORNEAR, APARAFUSAR), INCLUÍDAS AS FIEIRAS DE ESTIRAGEM OU DE EXTRUSÃO, PARA METAIS, E AS FERRAMENTAS DE PERFURAÇÃO OU DE SONDAGEM		
8207.30	-Ferramentas de embutir, de estampar ou de puncionar	5	20%
8483	ÁRVORES (VEIOS) DE TRANSMISSÃO [INCLUÍDAS AS ÁRVORES DE EXCÊNTRICOS (CAMES) E VIRABREQUINS (CAMBOTAS)] E MANIVELAS; MANCAIS (CHUMACEIRAS) E "BRONZES"; ENGRENAGENS E RODAS DE FRICÇÃO; EIXOS DE ESFERAS OU DE ROLETES; REDUTORES, MULTIPLICADORES, CAIXAS DE TRANSMISSÃO E VARIADORES DE VELOCIDADE, INCLUÍDOS OS CONVERSORES DE TORQUE (BINÁRIOS); VOLANTES E POLIAS, INCLUÍDAS AS POLIAS PARA CADERNAIS; EMBREAGENS E DISPOSITIVOS DE ACOPLAMENTO, INCLUÍDAS AS JUNTAS DE ARTICULAÇÃO		
8483.40	Caixas de transmissão, redutores, multiplicadores e variadores de velocidade, incluídos os conversores de torque (binários)	10	10%
8531	APARELHOS ELÉTRICOS DE SINALIZAÇÃO ACÚSTICA OU VISUAL (POR EXEMPLO: CAMPAINHAS, SIRENAS, QUADROS INDICADORES, APARELHOS DE ALARME PARA PROTEÇÃO CONTRA ROUBO OU INCÊNDIO), EXCETO OS DAS POSIÇÕES 8512 OU 8530		
8531.20	Painéis indicadores com dispositivos de cristais líquidos (LCD) ou de diodos emissores de luz (LED), próprios para anúncios publicitários	5	20%
9014	BÚSSOLAS, INCLUÍDAS AS AGULHAS DE MAREAR, OUTROS INSTRUMENTOS E APARELHOS DE NAVEGAÇÃO	10	10%
Capítulo 63	OUTROS ARTEFATOS TÊXTEIS CONFECCIONADOS		
6303	CORTINADOS, CORTINAS E ESTORES; SANEFAS E ARTIGOS SEMELHANTES PARA CAMAS PARA USO EM HOTÉIS E HOSPITAIS	5	20 %
6305	SACOS DE QUAISQUER DIMENSÕES, PARA EMBALAGEM	5	20 %
6306	ENCERADOS E TOLDOS; TENDAS; VELAS PARA EMBARCAÇÕES, PARA PRANCHAS À VELA OU PARA CARROS À VELA; ARTIGOS PARA ACAMPAMENTO	4	25 %
Capítulo 69	PRODUTOS CERÂMICOS		
6909	APARELHOS E ARTEFATOS PARA USOS QUÍMICOS OU PARA OUTROS USOS TÉCNICOS, DE CERÂMICA; ALGUIDARES, GAMELAS E OUTROS RECIPIENTES SEMELHANTES PARA USOS RURAIS, DE CERÂMICA; BILHAS E OUTRAS VASILHAS PRÓPRIAS PARA TRANSPORTE OU EMBALAGEM, DE CERÂMICA	5	20 %
Capítulo 70	OBRAS DE VIDRO		
7010	GARRAFÕES, GARRAFAS, FRASCOS, BOIÕES, VASOS, EMBALAGENS TUBULARES, AMPOLAS E OUTROS RECIPIENTES, DE VIDRO, PRÓPRIOS PARA TRANSPORTE OU EMBALAGEM; BOIÕES DE VIDRO PARA CONSERVA	5	20 %
Capítulo 73	OBRAS DE FERRO FUNDIDO, FERRO OU AÇO		
7308	CONSTRUÇÕES, DE FERRO FUNDIDO, FERRO OU AÇO, EXCETO AS CONSTRUÇÕES PRÉ-FABRICADAS DA POSIÇÃO 9406		
7308.10	-Pontes e elementos de pontes	25	4 %
7308.20	-Torres e pórticos	25	4 %
7309	RESERVATÓRIOS, TONÉIS, CUBAS E RECIPIENTES SEMELHANTES PARA QUAISQUER MATÉRIAS (EXCETO GASES COMPRIMIDOS OU LIQUEFEITOS), DE FERRO FUNDIDO, FERRO OU AÇO, DE CAPACIDADE SUPERIOR A 300 LITROS, SEM DISPOSITIVOS MECÂNICOS OU TÉRMICOS, MESMO COM REVESTIMENTO INTERIOR OU CALORÍFUGO	10	10 %
7311	RECIPIENTES PARA GASES COMPRIMIDOS OU LIQUEFEITOS, DE FERRO FUNDIDO, FERRO OU AÇO	5	20 %

7321	AQUECEDORES DE AMBIENTES (FOGÕES DE SALA), CALDEIRAS DE FORNALHA, FOGÕES DE COZINHA (INCLUÍDOS OS QUE POSSAM SER UTILIZADOS ACESSORIAMENTE NO AQUECIMENTO CENTRAL), CHURRASQUEIRAS (GRELHADORES), BRASEIRAS, FOGAREIROS A GÁS, AQUECEDORES DE PRATOS, E APARELHOS NÃO ELÉTRICOS SEMELHANTES, DE USO DOMÉSTICO, DE FERRO FUNDIDO, FERRO OU AÇO	10	10 %
7322	RADIADORES PARA AQUECIMENTO CENTRAL, NÃO ELÉTRICOS, DE FERRO FUNDIDO, FERRO OU AÇO; GERADORES E DISTRIBUIDORES DE AR QUENTE (INCLUÍDOS OS DISTRIBUIDORES QUE POSSAM TAMBÉM FUNCIONAR COMO DISTRIBUIDORES DE AR FRIO OU CONDICIONADO), NÃO ELÉTRICOS, MUNIDOS DE VENTILADOR OU FOLE COM MOTOR, DE FERRO FUNDIDO, FERRO OU AÇO	10	10 %
Capítulo 76	obras de Alumínio		
7610	CONSTRUÇÕES DE ALUMÍNIO	25	4 %
7611	RESERVATÓRIOS, TONÉIS, CUBAS E RECIPIENTES SEMELHANTES PARA QUAISQUER MATÉRIAS (EXCETO GASES COMPRIMIDOS OU LIQUEFEITOS), DE ALUMÍNIO, DE CAPACIDADE SUPERIOR A 300 LITROS, SEM DISPOSITIVOS MECÂNICOS OU TÉRMICOS, MESMO COM REVESTIMENTO INTERIOR OU CALORÍFUGO	10	10 %
7613	RECIPIENTES PARA GASES COMPRIMIDOS OU LIQUEFEITOS, DE ALUMÍNIO	5	20 %
Capítulo 82	FERRAMENTAS		
8201	PÁS, ALVIÕES, PICARETAS, ENXADAS, SACHOS, FORCADOS E FORQUILHAS, ANCINHOS E RASPADEIRAS; MACHADOS, PODÕES E FERRAMENTAS SEMELHANTES COM GUME; TESOURAS DE PODAR DE TODOS OS TIPOS; FOICES E FOICINHAS, FACAS PARA FENO OU PARA PALHA, TESOURAS PARA SEBES, CUNHAS E OUTRAS FERRAMENTAS, MANUAIS PARA AGRICULTURA, HORTICULTURA OU SILVICULTURA	5	20 %
8202	SERRAS MANUAIS; FOLHAS DE SERRAS DE TODOS OS TIPOS (INCLUÍDAS AS FRESAS-SERRAS E AS FOLHAS NÃO DENTADAS PARA SERRAR)	5	20 %
8203	LIMAS, GROSAS, ALICATES (MESMO CORTANTES), TENAZES, PINÇAS, CISALHAS PARA METAIS, CORTA-TUBOS, CORTA-PINOS, SACA-BOCADOS E FERRAMENTAS SEMELHANTES, MANUAIS		
8203.20	- Alicates (mesmo cortantes), tenazes, pinças e ferramentas semelhantes	5	20 %
8203.30	-Cisalhas para metais e ferramentas semelhantes	5	20 %
8203.40	-Corta-tubos, corta-pinos, saca-bocados e ferramentas semelhantes	5	20 %
8204	CHAVES DE PORCAS, MANUAIS (INCLUÍDAS AS CHAVES DINAMOMÉTRICAS); CHAVES DE CAIXA INTERCAMBIÁVEIS, MESMO COM CABOS	5	20 %
8205	FERRAMENTAS MANUAIS (INCLUÍDOS OS CORTA-VIDROS) NÃO ESPECIFICADAS NEM COMPREENDIDAS EM OUTRAS POSIÇÕES, LAMPARINAS OU LÂMPADAS DE SOLDAR (MAÇARICOS) E SEMELHANTES; TORNOS DE APERTAR, SARGENTOS E SEMELHANTES, EXCETO OS ACESSÓRIOS OU PARTES DE MÁQUINAS-FERRAMENTAS; BIGORNAS; FORJAS-PORTÁTEIS; MÔS COM ARMAÇÃO, MANUAIS OU DE PEDAL	5	20 %
8206	FERRAMENTAS DE PELO MENOS DUAS DAS POSIÇÕES 8202 A 8205	5	20 %
8210	APARELHOS MECÂNICOS DE ACIONAMENTO MANUAL, PESANDO ATÉ 10kg, UTILIZADOS PARA PREPARAR, ACONDICIONAR OU SERVIR ALIMENTOS OU BEBIDAS	10	10 %
8214	MÁQUINAS DE TOSQUIAR	5	20 %
Capítulo 83	OBRAS DIVERSAS DE METAIS COMUNS		
8303	COFRES-FORTES, PORTAS BLINDADAS E COMPARTIMENTOS PARA CASAS-FORTES, COFRES E CAIXAS DE SEGURANÇA E ARTEFATOS SEMELHANTES, DE METAIS COMUNS	10	10 %
8304	CLASSIFICADORES, FICHÁRIOS (FICHEIROS*), CAIXAS DE CLASSIFICAÇÃO, PORTA-CÓPIAS, PORTA-CANETAS, PORTA-CARIMBOS E ARTEFATOS SEMELHANTES, DE ESCRITÓRIO, DE METAIS COMUNS, EXCLUÍDOS OS MÓVEIS DE ESCRITÓRIO DA POSIÇÃO 9403	10	10 %
Capítulo 84	REATORES NUCLEARES, CALDEIRAS, MÁQUINAS, APARELHOS E INSTRUMENTOS MECÂNICOS		
8401	REATORES NUCLEARES; ELEMENTOS COMBUSTÍVEIS (CARTUCHOS) NÃO IRRADIADOS, PARA REATORES NUCLEARES; MÁQUINAS E APARELHOS PARA A SEPARAÇÃO DE ISÓTOPOS,	10	10 %
8402	CALDEIRAS DE VAPOR (GERADORES DE VAPOR), EXCLUÍDAS AS CALDEIRAS PARA AQUECIMENTO CENTRAL CONCEBIDAS PARA PRODUÇÃO DE ÁGUA QUENTE E VAPOR DE BAIXA PRESSÃO; CALDEIRAS DENOMINADAS "DE ÁGUA SUPERAQUECIDA" ,	10	10 %
8403	CALDEIRAS PARA AQUECIMENTO CENTRAL, EXCETO AS DA POSIÇÃO 8402	10	10 %
8404	APARELHOS AUXILIARES PARA CALDEIRAS DAS POSIÇÕES 8402 OU 8403 (POR EXEMPLO: ECONOMIZADORES, SUPERAQUECEDORES, APARELHOS DE	10	10 %

	LIMPEZA DE TUBOS OU DE RECUPERAÇÃO DE GÁS); CONDENSADORES PARA MÁQUINAS A VAPOR		
8405	GERADORES DE GÁS DE AR (GÁS POBRE) OU DE GÁS DE ÁGUA, COM OU SEM DEPURADORES; GERADORES DE ACETILENO E GERADORES SEMELHANTES DE GÁS, OPERADOS A ÁGUA, COM OU SEM DEPURADORES	10	10 %
8406	TURBINAS A VAPOR	10	10 %
8407	MOTORES DE PISTÃO, ALTERNATIVO OU ROTATIVO, DE IGNIÇÃO POR CENTELHA (FAÍSCA) (MOTORES DE EXPLOÇÃO)	10	10 %
8408	MOTORES DE PISTÃO, DE IGNIÇÃO POR COMPRESSÃO (MOTORES DIESEL OU SEMI-DIESEL)	10	10 %
8410	TURBINAS HIDRÁULICAS, RODAS HIDRÁULICAS, E SEUS REGULADORES	10	10 %
8411	TURBORRETORES, TURBOPROPULSORES E OUTRAS TURBINAS A GÁS	10	10 %
8412	OUTROS MOTORES E MÁQUINAS MOTRIZES	10	10 %
8413	BOMBAS PARA LÍQUIDOS, MESMO COM DISPOSITIVO MEDIDOR; ELEVADORES DE LÍQUIDOS	10	10 %
8414	BOMBAS DE AR OU DE VÁCUO, COMPRESSORES DE AR OU DE OUTROS GASES E VENTILADORES; COIFAS ASPIRANTES (EXAUSTORES*) PARA EXTRAÇÃO OU RECICLAGEM, COM VENTILADOR INCORPORADO, MESMO FILTRANTES	10	10 %
8415	MÁQUINAS E APARELHOS DE AR-CONDICIONADO CONTENDO UM VENTILADOR MOTORIZADO E DISPOSITIVOS PRÓPRIOS PARA MODIFICAR A TEMPERATURA E A UMIDADE, INCLUÍDOS AS MÁQUINAS E APARELHOS EM QUE A UMIDADE NÃO SEJA REGULÁVEL SEPARADAMENTE	10	10 %
8416	QUEIMADORES PARA ALIMENTAÇÃO DE FORNALHAS DE COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS, COMBUSTÍVEIS SÓLIDOS PULVERIZADOS OU DE GÁS; FORNALHAS AUTOMÁTICAS, INCLUÍDAS AS ANTEFORNALHAS, GRELHAS MECÂNICAS, DESCARREGADORES MECÂNICOS DE CINZAS E DISPOSITIVOS SEMELHANTES	10	10 %
8417	FORNOS INDUSTRIAIS OU DE LABORATÓRIO, INCLUÍDOS OS INCINERADORES, NÃO ELÉTRICOS	10	10 %
	Ver Nota (1)		
8418	REFRIGERADORES, CONGELADORES ("FREEZERS") E OUTROS MATERIAIS, MÁQUINAS E APARELHOS PARA A PRODUÇÃO DE FRIO, COM EQUIPAMENTO ELÉTRICO OU OUTRO; BOMBAS DE CALOR, EXCLUÍDAS AS MÁQUINAS E APARELHOS DE AR-CONDICIONADO DA POSIÇÃO 8415	10	10 %
8419	APARELHOS E DISPOSITIVOS, MESMO AQUECIDOS ELETRICAMENTE, PARA TRATAMENTO DE MATÉRIAS POR MEIO DE OPERAÇÕES QUE IMPLIQUEM MUDANÇA DE TEMPERATURA, TAIS COMO AQUECIMENTO, COZIMENTO, TORREFAÇÃO, DESTILAÇÃO, RETIFICAÇÃO, ESTERILIZAÇÃO, PASTEURIZAÇÃO, ESTUFAGEM, SECAGEM, EVAPORAÇÃO, VAPORIZAÇÃO, CONDENSACÃO OU ARREFECIMENTO, EXCETO OS DE USO DOMÉSTICO; AQUECEDORES DE ÁGUA NÃO ELÉTRICOS, DE AQUECIMENTO INSTANTÂNEO OU DE ACUMULAÇÃO	10	10 %
8420	CALANDRAS E LAMINADORES, EXCETO OS DESTINADOS AO TRATAMENTO DE METAIS OU VIDRO, E SEUS CILINDROS	10	10 %
8421	CENTRIFUGADORES, INCLUÍDOS OS SECADORES CENTRÍFUGOS; APARELHOS PARA FILTRAR OU DEPURAR LÍQUIDOS OU GASES	10	10 %
8422	MÁQUINAS DE LAVAR LOUÇA; MÁQUINAS E APARELHOS PARA LIMPAR OU SECAR GARRAFAS OU OUTROS RECIPIENTES; MÁQUINAS E APARELHOS PARA ENCHER, FECHAR, ARROLHAR OU ROTULAR GARRAFAS, CAIXAS, LATAS, SACOS OU OUTROS RECIPIENTES; MÁQUINAS PARA CAPSULAR GARRAFAS, VASOS, TUBOS E RECIPIENTES SEMELHANTES; OUTRAS MÁQUINAS E APARELHOS PARA EMPACOTAR OU EMBALAR MERCADORIAS (INCLUÍDAS AS MÁQUINAS E APARELHOS PARA EMBALAR COM PELÍCULA TERMO-RETRÁTIL); MÁQUINAS E APARELHOS PARA GASEIFICAR BEBIDAS	10	10 %
8423	APARELHOS E INSTRUMENTOS DE PESAGEM, INCLUÍDAS AS BÂSCULAS E BALANÇAS PARA VERIFICAR PEÇAS USINADAS (FABRICADAS*), EXCLUÍDAS AS BALANÇAS SENSÍVEIS A PESOS NÃO SUPERIORES A 5cg; PESOS PARA QUAISQUER BALANÇAS	10	10 %
8424	APARELHOS MECÂNICOS (MESMO MANUAIS) PARA PROJETAR, DISPERSAR OU PULVERIZAR LÍQUIDOS OU PÓS; EXTINTORES, MESMO CARREGADOS; PISTOLAS AEROGRAFICAS E APARELHOS SEMELHANTES; MÁQUINAS E APARELHOS DE JATO DE AREIA, DE JATO DE VAPOR E APARELHOS DE JATO SEMELHANTES	10	10 %
8425	TALHAS, CADERNAIS E MOITÕES; GUINCHOS E CABRENTANTES; MACACOS	10	10 %
8426	CÂBREAS; GUINDASTES, INCLUÍDOS OS DE CABO; PONTES ROLANTES, PÓRTICOS DE DESCARGA OU DE MOVIMENTAÇÃO, PONTES-GUINDASTES, CARROS-PÓRTICOS E CARROS-GUINDASTES	10	10 %
8427	EMPILHADEIRAS; OUTROS VEÍCULOS PARA MOVIMENTAÇÃO DE CARGA E SEMELHANTES, EQUIPADOS COM DISPOSITIVOS DE ELEVAÇÃO	10	10 %

8428	OUTRAS MÁQUINAS E APARELHOS DE ELEVAÇÃO, DE CARGA, DE DESCARGA OU DE MOVIMENTAÇÃO (POR EXEMPLO: ELEVADORES OU ASCENSORES, ESCADAS ROLANTES, TRANSPORTADORES, TELEFÉRICOS)	10	10 %
8429	"BULLDOZERS", "ANGLEDZERS", NIVELADORES, RASPO-TRANSPORTADORES ("SCRAPERS"), PÁS MECÂNICAS, ESCAVADORES, CARREGADORAS E PÁS CARREGADORAS, COMPACTADORES E ROLOS OU CILINDROS COMPRESSORES, AUTOPROPULSORES	4	25 %
8430	OUTRAS MÁQUINAS E APARELHOS DE TERRAPLENAGEM, NIVELAMENTO, RASPAGEM, ESCAVAÇÃO, COMPACTAÇÃO, EXTRAÇÃO OU PERFURAÇÃO DA TERRA, DE MINERAIS OU MINÉRIOS; BATE-ESTACAS E ARRANCA-ESTACAS; LIMPA-NEVES	10	10 %
8432	MÁQUINAS E APARELHOS DE USO AGRÍCOLA, HORTÍCOLA OU FLORESTAL, PARA PREPARAÇÃO OU TRABALHO DO SOLO OU PARA CULTURA; ROLOS PARA GRAMADOS (RELVADOS), OU PARA CAMPOS DE ESPORTE	10	10 %
8433	MÁQUINAS E APARELHOS PARA COLHEITA OU DEBULHA DE PRODUTOS AGRÍCOLAS, INCLUÍDAS AS ENFARDADORAS DE PALHA OU FORRAGEM; CORTADORES DE GRAMA (RELVA) E CEIFEIRAS; MÁQUINAS PARA LIMPAR OU SELECIONAR OVOS, FRUTAS OU OUTROS PRODUTOS AGRÍCOLAS, EXCETO AS DA POSIÇÃO 8437	10	10 %
8434	MÁQUINAS DE ORDENHAR E MÁQUINAS E APARELHOS PARA A INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS,	10	10 %
8435	PRENSAS, ESMAGADORES E MÁQUINAS E APARELHOS SEMELHANTES, PARA FABRICAÇÃO DE VINHO, SIDRA, SUÇO DE FRUTAS OU BEBIDAS SEMELHANTES	10	10 %
8436	OUTRAS MÁQUINAS E APARELHOS PARA AGRICULTURA, HORTICULTURA, SILVICULTURA, AVICULTURA OU APICULTURA, INCLUÍDOS OS GERMINADORES EQUIPADOS COM DISPOSITIVOS MECÂNICOS OU TÉRMICOS E AS CHOCADÉIRAS E CRIADÉIRAS PARA AVICULTURA	10	10 %
8437	MÁQUINAS PARA LIMPEZA, SELEÇÃO OU PENEIRAÇÃO DE GRÃOS OU DE PRODUTOS HORTÍCOLAS SECOS; MÁQUINAS E APARELHOS PARA A INDÚSTRIA DE MOAGEM OU TRATAMENTO DE CEREAIS OU DE PRODUTOS HORTÍCOLAS SECOS, EXCETO DOS TIPOS UTILIZADOS EM FAZENDAS	10	10 %
8438	MÁQUINAS E APARELHOS NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES DO PRESENTE CAPÍTULO, PARA PREPARAÇÃO OU FABRICAÇÃO INDUSTRIAIS DE ALIMENTOS OU DE BEBIDAS, EXCETO AS MÁQUINAS E APARELHOS PARA EXTRAÇÃO OU PREPARAÇÃO DE ÓLEOS OU GORDURAS VEGETAIS FIXOS OU DE ÓLEOS OU GORDURAS ANIMAIS	10	10 %
8439	MÁQUINAS E APARELHOS PARA FABRICAÇÃO DE PASTA DE MATÉRIAS FIBROSAS CELULÓSICAS OU PARA FABRICAÇÃO OU ACABAMENTO DE PAPEL OU CARTÃO	10	10 %
8440	MÁQUINAS E APARELHOS PARA BROCHURA OU ENCADERNAÇÃO, INCLUÍDAS AS MÁQUINAS DE COSTURAR CADERNOS	10	10 %
8441	OUTRAS MÁQUINAS E APARELHOS PARA O TRABALHO DA PASTA DE PAPEL, DO PAPEL OU CARTÃO, INCLUÍDAS AS CORTADEIRAS DE TODOS OS TIPOS	10	10 %
8442	MÁQUINAS, APARELHOS E MATERIAL (EXCETO AS MÁQUINAS-FERRAMENTAS DAS POSIÇÕES 8456 A 8465), PARA FUNDIR OU COMPOR CARACTERES TIPOGRÁFICOS OU PARA PREPARAÇÃO OU FABRICAÇÃO DE CLICHÊS, BLOCOS, CILINDROS OU OUTROS ELEMENTOS DE IMPRESSÃO; CARACTERES TIPOGRÁFICOS, CLICHÊS, BLOCOS, CILINDROS OU OUTROS ELEMENTOS DE IMPRESSÃO; PEDRAS LITOGRAFICAS, BLOCOS, PLACAS E CILINDROS, PREPARADOS PARA IMPRESSÃO (POR EXEMPLO: APLAINADOS, GRANULADOS OU POLIDOS),	10	10 %
8443	MÁQUINAS E APARELHOS DE IMPRESSÃO, INCLUÍDAS AS MÁQUINAS DE IMPRESSÃO DE JATO DE TINTA, EXCETO AS DA POSIÇÃO 8471; MÁQUINAS AUXILIARES PARA IMPRESSÃO ,	10	10 %
8444	MÁQUINAS PARA EXTRUDAR, ESTIRAR, TEXTURIZAR OU CORTAR MATÉRIAS TÊXTEIS SINTÉTICAS OU ARTIFICIAIS	10	10 %
8445	MÁQUINAS PARA PREPARAÇÃO DE MATÉRIAS TÊXTEIS; MÁQUINAS PARA FIAÇÃO, DOBRAGEM OU TORÇÃO, DE MATÉRIAS TÊXTEIS E OUTRAS MÁQUINAS E APARELHOS PARA FABRICAÇÃO DE FIOS TÊXTEIS; MÁQUINAS DE BOBINAR (INCLUÍDAS AS BOBINADEIRAS DE TRAMA) OU DE DOBRAR MATÉRIAS TÊXTEIS E MÁQUINAS PARA PREPARAÇÃO DE FIOS TÊXTEIS PARA SUA UTILIZAÇÃO NAS MÁQUINAS DAS POSIÇÕES 8446 OU 8447	10	10 %
8446	TEARES PARA TECIDOS	10	10 %
8447	TEARES PARA FABRICAR MALHAS, MÁQUINAS DE COSTURA POR ENTRELAÇAMENTO ("COUTURE-TRICOTAGE"), MÁQUINAS PARA FABRICAR GUIPURAS, TULES, RENDAS, BORDADOS, PASSAMANARIAS, GALÕES OU REDES; MÁQUINAS PARA INSERIR TUFOS	10	10 %
8448	MÁQUINAS E APARELHOS AUXILIARES PARA AS MÁQUINAS DAS POSIÇÕES 8444, 8445, 8446 OU 8447 (POR EXEMPLO: RATIERAS, MECANISMOS "JACQUARD", QUEBRA-URDIDURAS E QUEBRA-TRAMAS, MECANISMOS TROCA-LANÇADEIRAS)	10	10 %

8449	MÁQUINAS E APARELHOS PARA FABRICAÇÃO OU ACABAMENTO DE FELTRO OU DE FALSOS TECIDOS, EM PEÇA OU EM FORMAS DETERMINADAS, INCLUÍDAS AS MÁQUINAS E APARELHOS PARA FABRICAÇÃO DE CHAPÉUS DE FELTRO; FORMAS PARA CHAPÉUS E PARA ARTEFATOS DE USO SEMELHANTE	10	10 %
8450	MÁQUINAS DE LAVAR ROUPA, MESMO COM DISPOSITIVOS DE SECAGEM	10	10 %
8451	MÁQUINAS E APARELHOS (EXCETO AS MÁQUINAS DA POSIÇÃO 8450) PARA LAVAR, LIMPAR, ESPREMER, SECAR, PASSAR, PRENSAR (INCLUÍDAS AS PRENSAS FIXADORAS), BRANQUEAR, TINGIR, PARA APRESTO E ACABAMENTO, PARA REVESTIR OU IMPREGNAR FIOS, TECIDOS OU OBRAS DE MATÉRIAS TÊXTEIS E MÁQUINAS PARA REVESTIR TECIDOS-BASE OU OUTROS SUPORTES UTILIZADOS NA FABRICAÇÃO DE REVESTIMENTOS PARA PAVIMENTOS, TAIS COMO LINÓLEO; MÁQUINAS PARA ENROLAR, DESENROLAR, DOBRAR, CORTAR OU DENTEAR TECIDOS	10	10 %
8452	MÁQUINAS DE COSTURA, EXCETO AS DE COSTURAR CADERNOS DA POSIÇÃO 8440; MÓVEIS, BASES E TAMPAS, PRÓPRIOS PARA MÁQUINAS DE COSTURA; AGULHAS PARA MÁQUINAS DE COSTURA	10	10 %
8453	MÁQUINAS E APARELHOS PARA PREPARAR, CURTIR OU TRABALHAR COURO OU PELES, OU PARA FABRICAR OU CONSERTAR CALÇADOS E OUTRAS OBRAS DE COURO OU DE PELE, EXCETO MÁQUINAS DE COSTURA	10	10 %
8454	CONVERSORES, CADINHOS OU COLHERES DE FUNDIÇÃO, LINGOTEIRAS E MÁQUINAS DE VAZAR (MOLDAR), PARA METALURGIA, ACIARIA OU FUNDIÇÃO	10	10 %
8455	LAMINADORES DE METAIS E SEUS CILINDROS	10	10 %
8456	MÁQUINAS-FERRAMENTAS QUE TRABALHEM POR ELIMINAÇÃO DE QUALQUER MATÉRIA, OPERANDO POR "LASER" OU POR OUTROS FEIXES DE LUZ OU DE FÓTONS, POR ULTRA-SOM, ELETRO-EROSÃO, PROCESSOS ELETROQUÍMICOS, FEIXES DE ELÉTRONS, FEIXES IÔNICOS OU POR JATO DE PLASMA	10	10 %
8457	CENTROS DE USINAGEM (CENTROS DE MAQUINAGEM*), MÁQUINAS DE SISTEMA MONOSTÁTICO ("SINGLE STATION") E MÁQUINAS DE ESTAÇÕES MÚLTIPLAS, PARA TRABALHAR METAIS	10	10 %
8458	TORNOS (INCLUÍDOS OS CENTROS DE TORNEAMENTO) PARA METAIS.	10	10 %
8459	MÁQUINAS-FERRAMENTAS (INCLUÍDAS AS UNIDADES COM CABEÇA DESLIZANTE) PARA FURAR, MANDRILAR, FRESAR OU ROSCAR INTERIOR E EXTERIORMENTE METAIS, POR ELIMINAÇÃO DE MATÉRIA, EXCETO OS TORNOS (INCLUÍDOS OS CENTROS DE TORNEAMENTO) DA POSIÇÃO 8458	10	10 %
8460	MÁQUINAS-FERRAMENTAS PARA REBARBAR, AFIAR, AMOLAR, RETIFICAR, BRUNIR, POLIR OU REALIZAR OUTRAS OPERAÇÕES DE ACABAMENTO EM METAIS OU CERAMAS ("CERMETS") POR MEIO DE MÓS, DE ABRASIVOS OU DE PRODUTOS POLIDORES, EXCETO AS MÁQUINAS DE CORTAR OU ACABAR ENGRENAGENS DA POSIÇÃO 8461	10	10 %
8461	MÁQUINAS-FERRAMENTAS PARA APLAINAR, PLAINAS-LIMADORAS, MÁQUINAS-FERRAMENTAS PARA ESCATELAR, BROCHAR, CORTAR OU ACABAR ENGRENAGENS, SERRAR, SECCIONAR E OUTRAS MÁQUINAS-FERRAMENTAS QUE TRABALHEM POR ELIMINAÇÃO DE METAL OU DE CERAMAS ("CERMETS"), NÃO ESPECIFICADAS NEM COMPREENDIDAS EM OUTRAS POSIÇÕES	10	10 %
8462	MÁQUINAS-FERRAMENTAS (INCLUÍDAS AS PRENSAS) PARA FORJAR OU ESTAMPAR, MARTELOS, MARTELOS-PILÕES E MARTINETES, PARA TRABALHAR METAIS; MÁQUINAS-FERRAMENTAS (INCLUÍDAS AS PRENSAS) PARA ENROLAR, ARQUEAR, DOBRAR, ENDIREITAR, APLANAR, CISALHAR, PUNÇONAR OU CHANFRAR METAIS; PRENSAS PARA TRABALHAR METAIS OU CARBONETOS METÁLICOS, NÃO ESPECIFICADAS ACIMA	10	10 %
8463	OUTRAS MÁQUINAS-FERRAMENTAS PARA TRABALHAR METAIS OU CERAMAS ("CERMETS"), QUE TRABALHEM SEM ELIMINAÇÃO DE MATÉRIA	10	10 %
8464	MÁQUINAS-FERRAMENTAS PARA TRABALHAR PEDRA, PRODUTOS CERÂMICOS, CONCRETO (BETÃO), FIBROCIMENTO OU MATÉRIAS MINERAIS SEMELHANTES, OU PARA O TRABALHO A FRIO DO VIDRO	10	10 %
8465	MÁQUINAS-FERRAMENTAS (INCLUÍDAS AS MÁQUINAS PARA PREGAR, GRAMPEAR, COLAR OU REUNIR POR QUALQUER OUTRO MODO) PARA TRABALHAR MADEIRA, CORTIÇA, OSSO, BORRACHA ENDURECIDA, PLÁSTICOS DUROS OU MATÉRIAS DURAS SEMELHANTES	10	10 %
8467	FERRAMENTAS PNEUMÁTICAS, HIDRÁULICAS OU DE MOTOR, NÃO ELÉTRICO, INCORPORADO, DE USO MANUAL	10	10 %
8468	MÁQUINAS E APARELHOS PARA SOLDAR, MESMO DE CORTE, EXCETO OS DA POSIÇÃO		
8515	MÁQUINAS E APARELHOS A GÁS, PARA TÊMPERA SUPERFICIAL	10	10 %
8469	MÁQUINAS DE ESCREVER, EXCETO AS IMPRESSORAS DA POSIÇÃO 8471; MÁQUINAS DE TRATAMENTO DE TEXTOS	10	10 %
8470	MÁQUINAS DE CALCULAR QUE PERMITAM GRAVAR, REPRODUZIR E VISUALIZAR INFORMAÇÕES, COM FUNÇÃO DE CÁLCULO INCORPORADA;		

	MÁQUINAS DE CONTABILIDADE, MÁQUINAS DE FRANQUEAR, DE EMITIR BILHETES E MÁQUINAS SEMELHANTES, COM DISPOSITIVO DE CÁLCULO INCORPORADO; CAIXAS REGISTRADORAS ,		
8470.21	-Máquinas eletrônicas de calcular com dispositivo impressor incorporado	10	10 %
8470.29	-Outras máquinas eletrônicas de calcular, exceto de bolso	10	10 %
8470.30	-Outras máquinas de calcular	10	10 %
8470.40	-Máquinas de contabilidade	10	10 %
8470.50	-Caixas registradoras	10	10 %
8470.90	Máquinas de franquear correspondência	10	10 %
8471	MÁQUINAS AUTOMÁTICAS PARA PROCESSAMENTO DE DADOS E SUAS UNIDADES; LEITORES MAGNÉTICOS OU ÓPTICOS, MÁQUINAS PARA REGISTRAR DADOS EM SUPORTE SOB FORMA CODIFICADA, E MÁQUINAS PARA PROCESSAMENTO DESSOS DADOS, NÃO ESPECIFICADAS NEM COMPREENDIDAS EM OUTRAS POSIÇÕES	5	20 %
8472	OUTRAS MÁQUINAS E APARELHOS DE ESCRITÓRIO [POR EXEMPLO: DUPLICADORES HECTOGRÁFICOS OU A ESTÊNCIL, MÁQUINAS PARA IMPRIMIR ENDEREÇOS, DISTRIBUIDORES AUTOMÁTICOS DE PAPEL-MOEDA, MÁQUINAS PARA SELECIONAR, CONTAR OU EMPACOTAR MOEDAS, APONTADORES (AFIADORES) MECÂNICOS DE LÁPIS, PERFURADORES OU GRAMPEADORES	10	10 %
8474	MÁQUINAS E APARELHOS PARA SELECIONAR, PENEIRAR, SEPARAR, LAVAR, ESMAGAR, MOER, MISTURAR OU AMASSAR TERRAS, PEDRAS, MINÉRIOS OU OUTRAS SUBSTÂNCIAS MINERAIS SÓLIDAS (INCLUÍDOS OS PÓS E PASTAS); MÁQUINAS PARA AGLOMERAR OU MOLDAR COMBUSTÍVEIS MINERAIS SÓLIDOS, PASTAS CERÂMICAS, CIMENTO, GESSO OU OUTRAS MATÉRIAS MINERAIS EM PÓ OU EM PASTA; MÁQUINAS PARA FAZER MOLDES DE AREIA PARA FUNDIÇÃO,	5	20 %
8475	MÁQUINAS PARA MONTAGEM DE LÂMPADAS, TUBOS OU VÁLVULAS, ELÉTRICOS OU ELETRÔNICOS, OU DE LÂMPADAS DE LUZ RELÂMPAGO ("FLASH"), QUE TENHAM INVÓLUCRO DE VIDRO; MÁQUINAS PARA FABRICAÇÃO OU TRABALHO A QUENTE DO VIDRO OU DAS SUAS OBRAS	10	10 %
8476	, MÁQUINAS AUTOMÁTICAS DE VENDA DE PRODUTOS (POR EXEMPLO: SELOS, CIGARROS, ALIMENTOS OU BEBIDAS), INCLUÍDAS AS MÁQUINAS DE TROCAR DINHEIRO	10	10 %
8477	MÁQUINAS E APARELHOS PARA TRABALHAR BORRACHA OU PLÁSTICOS OU PARA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS DESSAS MATÉRIAS, NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES DESTE CAPÍTULO	10	10 %
8478	MÁQUINAS E APARELHOS PARA PREPARAR OU TRANSFORMAR FUMO (TABACO), NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES DESTE CAPÍTULO	10	10 %
8479	MÁQUINAS E APARELHOS MECÂNICOS COM FUNÇÃO PRÓPRIA, NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES DESTE CAPÍTULO		
8479.10	-Máquinas e aparelhos para obras públicas, construção civil ou trabalhos semelhantes	4	25 %
8479.20	-Máquinas e aparelhos para extração ou preparação de óleos ou gorduras vegetais fixos ou de óleos ou gorduras animais	10	10 %
8479.30	-Prensas para fabricação de painéis de partículas, de fibras de madeira ou de outras matérias lenhosas, e outras máquinas e aparelhos para tratamento de madeira ou de cortiça	10	10 %
8479.40	-Máquinas para fabricação de cordas ou cabos	10	10 %
8479.50	-Robôs industriais, não especificados nem compreendidos em outras posições	10	10 %
8479.60	-Aparelhos de evaporação para arrefecimento do ar	10	10 %
8479.8	-Outras máquinas e aparelhos		
8479.81	-Para tratamento de metais, incluídas as bobinadoras para enrolamentos elétricos	10	10 %
8479.82	-Para misturar, amassar, esmagar, moer, separar, peneirar, homogeneizar, emulsionar ou agitar	10	10 %
8479.89	--Outros	10	10 %
8480	CAIXAS DE FUNDIÇÃO; PLACAS DE FUNDO PARA MOLDES; MODELOS PARA MOLDES; MOLDES PARA METAIS (EXCETO LINGOTEIRAS), CARBONETOS METÁLICOS, VIDRO, MATÉRIAS MINERAIS, BORRACHA OU PLÁSTICOS	3	33,3 %
Capítulo 85	MÁQUINAS, APARELHOS E MATERIAIS ELÉTRICOS, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM, APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE IMAGENS E DE SOM EM TELEVISÃO		
8501	MOTORES E GERADORES, ELÉTRICOS, EXCETO OS GRUPOS ELETROGÊNEOS	10	10 %
8502	GRUPOS ELETROGÊNEOS E CONVERSORES ROTATIVOS, ELÉTRICOS	10	10 %
8504	TRANSFORMADORES ELÉTRICOS, CONVERSORES ELÉTRICOS ESTÁTICOS	10	10 %

	(RETIFICADORES, POR EXEMPLO), BOBINAS DE REATÂNCIA E DE AUTO-INDUÇÃO		
8508	FERRAMENTAS ELETROMECÂNICAS DE MOTOR ELÉTRICO INCORPORADO, DE USO MANUAL	5	20 %
8510	APARELHOS OU MÁQUINAS DE TOSQUIAR DE MOTOR ELÉTRICO INCORPORADO	5	20 %
8514	FORNOS ELÉTRICOS INDUSTRIAIS OU DE LABORATÓRIO, INCLUÍDOS OS QUE FUNCIONAM POR INDUÇÃO OU POR PERDAS DIELETRICAS; OUTROS APARELHOS INDUSTRIAIS OU DE LABORATÓRIO PARA TRATAMENTO TÉRMICO DE MATÉRIAS POR INDUÇÃO OU POR PERDAS DIELETRICAS	10	10 %
8515	MÁQUINAS E APARELHOS PARA SOLDAR (MESMO DE CORTE) ELÉTRICOS (INCLUÍDOS OS A GÁS AQUECIDO ELETRICAMENTE), A "LASER" OU OUTROS FEIXES DE LUZ OU DE FÓTONS, A ULTRA-SOM, A FEIXES DE ELÉTRONS, A IMPULSOS MAGNÉTICOS OU A JATO DE PLASMA; MÁQUINAS E APARELHOS ELÉTRICOS PARA PROJEÇÃO A QUENTE DE METAIS OU DE CERAMAS ("CERMETS")	10	10 %
8516	APARELHOS ELÉTRICOS PARA AQUECIMENTO DE AMBIENTES, DO SOLO OU PARA USOS SEMELHANTES	10	10 %
8517	APARELHOS ELÉTRICOS PARA TELEFONIA OU TELEGRAFIA, POR FIO, INCLUÍDOS OS APARELHOS TELEFÔNICOS POR FIO CONJUGADO COM UM APARELHO TELEFÔNICO PORTÁTIL SEM FIO E OS APARELHOS DE TELECOMUNICAÇÃO POR CORRENTE PORTADORA OU DE TELECOMUNICAÇÃO DIGITAL; VIDEOFONES	5	20 %
8520	GRAVADORES DE DADOS DE VÔO	5	20 %
8521	APARELHOS VIDEOFÔNICOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO, MESMO INCORPORANDO UM RECEPTOR DE SINAIS VIDEOFÔNICOS		
521.10	Gravador-reprodutor de fita magnética, sem sintonizador,	5	20 %
8521.90	Gravador-reprodutor e editor de imagem e som, em discos, por meio magnético, óptico ou opto-magnético	5	20 %
8524	DISCOS, FITAS E OUTROS SUPORTES GRAVADOS, COM EXCLUSÃO DOS PRODUTOS DO CAPÍTULO 37		
8524.3	-Discos para sistemas de leitura por raio "laser":	3	33,3 %
8524.40	-Fitas magnéticas para reprodução de fenômenos diferentes do som e da imagem	3	33,3 %
8524.5	-Outras fitas magnéticas	3	33,3 %
8524.60	-Cartões magnéticos	3	33,3 %
8525	APARELHOS TRANSMISSORES (EMISSORES) PARA RADIOTELEFONIA, RADIOTELEGRAFIA, RADIODIFUSÃO OU TELEVISÃO, MESMO INCORPORANDO UM APARELHO DE RECEPÇÃO OU UM APARELHO DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM; CÂMERAS DE TELEVISÃO; CÂMERAS DE VÍDEO DE IMAGENS FIXAS E OUTRAS CÂMERAS ("CAMCORDERS")	5	20 %
8526	APARELHOS DE RADIODETECÇÃO E DE RADIOSSONDAGEM (RADAR), APARELHOS DE RADIONAVEGAÇÃO E APARELHOS DE RADIOTELECOMANDO	5	20 %
8527	APARELHOS RECEPTORES PARA RADIOTELEFONIA, RADIOTELEGRAFIA OU RADIODIFUSÃO, EXCETO DE USO DOMÉSTICO	5	20 %
8543	MÁQUINAS E APARELHOS ELÉTRICOS COM FUNÇÃO PRÓPRIA, NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES DO PRESENTE CAPÍTULO	10	10 %
Capítulo 86	VEÍCULOS E MATERIAL PARA VIAS FÉRREAS OU SEMELHANTES, APARELHOS MECÂNICOS (INCLUÍDOS OS ELETROMECÂNICOS) DE SINALIZAÇÃO PARA VIAS DE COMUNICAÇÃO		
8601	LOCOMOTIVAS E LOCOTRATORES, DE FONTE EXTERNA DE ELETRICIDADE OU DE ACUMULADORES ELÉTRICOS	10	10 %
8602	OUTRAS LOCOMOTIVAS E LOCOTRATORES; TÊNDERES	10	10 %
8603	LITORINAS (AUTOMOTORAS), MESMO PARA CIRCULAÇÃO URBANA, EXCETO AS DA POSIÇÃO 8604	10	10 %
8604	VEÍCULOS PARA INSPEÇÃO E MANUTENÇÃO DE VIAS FÉRREAS OU SEMELHANTES, MESMO AUTOPROPULSORES (POR EXEMPLO: VAGÕES-OFICINAS, VAGÕES-GUINDASTES, VAGÕES EQUIPADOS COM BATEDORES DE BALASTRO, ALINHADORES DE VIAS, VIATURAS PARA TESTES E DRESINAS)	10	10 %
8605	VAGÕES DE PASSAGEIROS, FURGÕES PARA BAGAGEM, VAGÕES-POSTAIS E OUTROS VAGÕES ESPECIAIS, PARA VIAS FÉRREAS OU SEMELHANTES (EXCLUÍDAS AS VIATURAS DA POSIÇÃO 8604)	10	10 %
8606	VAGÕES PARA TRANSPORTE DE MERCADORIAS SOBRE VIAS FÉRREAS	10	10 %
8608	Aparelhos mecânicos (incluídos os eletromecânicos) de sinalização, de segurança, de controle ou de comando para vias férreas ou semelhantes, rodoviárias ou fluviais, para áreas ou parques de estacionamento, instalações portuárias ou para aeródromos	10	10 %
8609	CONTEINERES (CONTENTORES), INCLUÍDOS OS DE TRANSPORTE DE FLUIDOS, ESPECIALMENTE CONCEBIDOS E EQUIPADOS PARA UM OU VÁRIOS MEIOS DE TRANSPORTE	10	10 %



Capítulo 87	VEÍCULOS AUTOMÓVEIS, TRATORES, CICLOS E OUTROS, ,		
	VEÍCULOS TERRESTRES, ,		
8701	TRATORES (EXCETO OS CARROS-TRATORES DA POSIÇÃO 8709)	4	25 %
8702	VEÍCULOS AUTOMÓVEIS PARA TRANSPORTE DE 10 PESSOAS OU MAIS, INCLUINDO O MOTORISTA	4	25 %
8703	AUTOMÓVEIS DE PASSAGEIROS E OUTROS VEÍCULOS AUTOMÓVEIS PRINCIPALMENTE CONCEBIDOS PARA TRANSPORTE DE PESSOAS (EXCETO OS DA POSIÇÃO 8702), INCLUÍDOS OS VEÍCULOS DE USO MISTO ("STATION WAGONS") E OS AUTOMÓVEIS DE CORRIDA	5	20 %
8704	VEÍCULOS AUTOMÓVEIS PARA TRANSPORTE DE MERCADORIAS	4	25 %
8705	VEÍCULOS AUTOMÓVEIS PARA USOS ESPECIAIS (POR EXEMPLO: AUTO-SOCORROS, CAMINHÕES-GUINDASTES, VEÍCULOS DE COMBATE A INCÊNDIOS, CAMINHÕES-BETONEIRAS, VEÍCULOS PARA VARRER, VEÍCULOS PARA ESPALHAR, VEÍCULOS-OFICINAS, VEÍCULOS RADIOLÓGICOS), EXCETO OS CONCEBIDOS PRINCIPALMENTE PARA TRANSPORTE DE PESSOAS OU DE MERCADORIAS	4	25 %
8709	VEÍCULOS AUTOMÓVEIS SEM DISPOSITIVO DE ELEVAÇÃO, DOS TIPOS UTILIZADOS EM FÁBRICAS, ARMAZÉNS, PORTOS OU AEROPORTOS, PARA TRANSPORTE DE MERCADORIAS A CURTAS DISTÂNCIAS; CARROS-TRATORES DOS TIPOS UTILIZADOS NAS ESTAÇÕES FERROVIÁRIAS	10	10 %
8711	MOTOCICLETAS (INCLUÍDOS OS CICLOMOTORES) E OUTROS CICLOS EQUIPADOS COM MOTOR AUXILIAR, MESMO COM CARRO LATERAL; CARROS LATERAIS	4	25 %
8716	REBOQUES E SEMI-REBOQUES, PARA QUAISQUER VEÍCULOS; OUTROS VEÍCULOS NÃO AUTOPROPULSORES	5	20 %
Capítulo 88	AERONAVES E APARELHOS ESPACIAIS		
8801	BALÕES E DIRIGÍVEIS; PLANADORES, ASAS VOADORAS E OUTROS VEÍCULOS AÉREOS, NÃO CONCEBIDOS PARA PROPULSÃO COM MOTOR	10	10 %
8802	OUTROS VEÍCULOS AÉREOS (POR EXEMPLO: HELICÓPTEROS, AVIÕES); VEÍCULOS ESPACIAIS (INCLUÍDOS OS SATÉLITES) E SEUS VEÍCULOS DE LANÇAMENTO, E VEÍCULOS SUBORBITAIS	10	10 %
8804	PÁRA-QUEDAS (INCLUÍDOS OS PÁRA-QUEDAS DIRIGÍVEIS E OS PARAPENTES) E OS PÁRA-QUEDAS GIRATÓRIOS	10	10 %
8805	APARELHOS E DISPOSITIVOS PARA LANÇAMENTO DE VEÍCULOS AÉREOS; APARELHOS E DISPOSITIVOS PARA ATERRISSAGEM DE VEÍCULOS AÉREOS EM PORTA-AVIÕES E APARELHOS E DISPOSITIVOS SEMELHANTES; APARELHOS SIMULADORES DE VÔO EM TERRA	10	10 %
Capítulo 89	EMBARCAÇÕES E ESTRUTURAS FLUTUANTES		
8901	TRANSATLÂNTICOS, BARCOS DE CRUZEIRO, "FERRY-BOATS", CARGUEIROS, CHATAS E EMBARCAÇÕES SEMELHANTES, PARA O TRANSPORTE DE PESSOAS OU DE MERCADORIAS,	20	5 %
8902	BARCOS DE PESCA; NAVIOS-FÁBRICAS E OUTRAS EMBARCAÇÕES PARA O TRATAMENTO OU CONSERVAÇÃO DE PRODUTOS DA PESCA	20	5 %
8903	IATES E OUTROS BARCOS E EMBARCAÇÕES DE RECREIO OU DE ESPORTE; BARCOS A REMOS E CANOAS		
8903.10	-Barcos infláveis	5	20 %
8903.9	-Outros	10	10 %
8904	REBOCADORES E BARCOS CONCEBIDOS PARA EMPURRAR OUTRAS EMBARCAÇÕES	20	5 %
8905	BARCOS-FARÓIS, BARCOS-BOMBAS, DRAGAS, GUINDASTES FLUTUANTES E OUTRAS EMBARCAÇÕES EM QUE A NAVEGAÇÃO É ACESSÓRIA DA FUNÇÃO PRINCIPAL; DOCAS OU DIQUES FLUTUANTES; PLATAFORMAS DE PERFURAÇÃO OU DE EXPLORAÇÃO, FLUTUANTES OU SUBMERSÍVEIS	20	5 %
8906	OUTRAS EMBARCAÇÕES, INCLUÍDOS OS NAVIOS DE GUERRA E OS BARCOS SALVA-VIDAS, EXCETO OS BARCOS A REMO	20	5 %
8907	OUTRAS ESTRUTURAS FLUTUANTES (POR EXEMPLO: BALSAS, RESERVATÓRIOS, CAIXÕES, BÓIAS DE AMARRAÇÃO, BÓIAS DE SINALIZAÇÃO E SEMELHANTES) , ,		
8907.10	-Balsas infláveis	5	20 %
8907.90	-Outras	20	5 %
Capítulo 90	INSTRUMENTOS E APARELHOS DE ÓPTICA, FOTOGRAFIA OU CINEMATOGRAFIA, MEDIDA, CONTROLE OU DE PRECISÃO; INSTRUMENTOS E APARELHOS MÉDICO-CIRÚRGICOS		
9005	BINÓCULOS, LUNETAS, INCLUÍDAS AS ASTRONÔMICAS, TELESCÓPIOS ÓPTICOS, E SUAS ARMAÇÕES; OUTROS INSTRUMENTOS DE ASTRONOMIA E SUAS ARMAÇÕES, EXCETO OS APARELHOS DE RADIOASTRONOMIA	10	10 %

9006	APARELHOS FOTOGRÁFICOS; APARELHOS E DISPOSITIVOS, EXCLUÍDAS AS LÂMPADAS E TUBOS, DE LUZ-RELÂMPAGO ("FLASH"), PARA FOTOGRAFIA	10	10 %
9007	CÂMERAS E PROJETORES, CINEMATOGRAFICOS, MESMO COM APARELHOS DE GRAVAÇÃO OU DE REPRODUÇÃO DE SOM INCORPORADOS	10	10 %
9008	APARELHOS DE PROJEÇÃO FIXA; APARELHOS FOTOGRÁFICOS, DE AMPLIAÇÃO OU DE REDUÇÃO	10	10 %
9009	APARELHOS DE FOTOCÓPIA, POR SISTEMA ÓPTICO OU POR CONTATO, E APARELHOS DE TERMOCÓPIA	10	10 %
9010	APARELHOS DOS TIPOS USADOS NOS LABORATÓRIOS FOTOGRÁFICOS OU CINEMATOGRAFICOS (INCLUÍDOS OS APARELHOS PARA PROJEÇÃO OU EXECUÇÃO DE TRAÇADOS DE CIRCUITOS SOBRE SUPERFÍCIES SENSIBILIZADAS DE MATERIAIS SEMICONDUTORES); NEGATOSCÓPIOS; TELAS PARA PROJEÇÃO	10	10 %
9011	MICROSCÓPIOS ÓPTICOS, INCLUÍDOS OS MICROSCÓPIOS PARA FOTOMICROGRAFIA, CINEFOTOMICROGRAFIA OU MICROPROJEÇÃO	10	9012
9012	MICROSCÓPIOS (EXCETO ÓPTICOS) E DIFRATÓGRAFOS	10	10 %
9015	INSTRUMENTOS E APARELHOS DE GEODÉSIA, TOPOGRAFIA, AGRIMENSURA, NIVELAMENTO, FOTOGRAMETRIA, HIDROGRAFIA, OCEANOGRAFIA, HIDROLOGIA, METEOROLOGIA OU DE GEOFÍSICA, EXCETO BÚSSOLAS; TELÊMETROS	10	10 %
9016	BALANÇAS SENSÍVEIS A PESOS IGUAIS OU INFERIORES A 5cg, COM OU SEM PESOS	10	10 %
9017	INSTRUMENTOS DE DESENHO, DE TRAÇADO OU DE CÁLCULO (POR EXEMPLO: MÁQUINAS DE DESENHAR, PANTÓGRAFOS, TRANSFERIDORES, ESTOJOS DE DESENHO, RÉGUAS DE CÁLCULO E DISCOS DE CÁLCULO); INSTRUMENTOS DE MEDIDA DE DISTÂNCIAS DE USO MANUAL (POR EXEMPLO: METROS, MICRÔMETROS, PAQUÍMETROS E CALIBRES), NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES DO PRESENTE CAPÍTULO	10	10 %
9018	INSTRUMENTOS E APARELHOS PARA MEDICINA, CIRURGIA, ODONTOLOGIA E VETERINÁRIA, INCLUÍDOS OS APARELHOS PARA CINTILOGRAFIA E OUTROS APARELHOS ELETROMÉDICOS, BEM COMO OS APARELHOS PARA TESTES VISUAIS		
9018.1	-Aparelhos de eletrodiagnóstico (incluídos os aparelhos de exploração funcional e os de verificação de parâmetros fisiológicos)	10	10 %
9018.20	-Aparelhos de raios ultravioleta ou infravermelhos	10	10 %
9018.4	-Outros instrumentos e aparelhos para odontologia		
9018.41	-Aparelhos dentários de brocar, mesmo combinados numa base comum com outros equipamentos dentários,	10	10 %
9018.49	-Outros instrumentos e aparelhos para odontologia	10	10 %
9018.50	-Outros instrumentos e aparelhos para oftalmologia	10	10 %
9018.90	-Outros instrumentos e aparelhos	10	10 %
9019	APARELHOS DE MECANOTERAPIA; APARELHOS DE MASSAGEM; APARELHOS DE PSICOTÉCNICA; APARELHOS DE OZONOTERAPIA, DE OXIGENOTERAPIA, DE AEROSSOLTERAPIA, APARELHOS RESPIRATÓRIOS DE REANIMAÇÃO E OUTROS APARELHOS DE TERAPIA RESPIRATÓRIA	10	10 %
9020	OUTROS APARELHOS RESPIRATÓRIOS E MÁSCARAS CONTRA GASES, EXCETO AS MÁSCARAS DE PROTEÇÃO DESPROVIDAS DE MECANISMO E DE ELEMENTO FILTRANTE AMOVÍVEL	10	10 %
9022	APARELHOS DE RAIOS X E APARELHOS QUE UTILIZEM RADIAÇÕES ALFA, BETA OU GAMA, MESMO PARA USOS MÉDICOS, CIRÚRGICOS, ODONTOLÓGICOS OU VETERINÁRIOS, INCLUÍDOS OS APARELHOS DE RADIOFOTOGRAFIA OU DE RADIOTERAPIA, OS TUBOS DE RAIOS X E OUTROS DISPOSITIVOS GERADORES DE RAIOS X, OS GERADORES DE TENSÃO, AS MESAS DE COMANDO, AS TELAS DE VISUALIZAÇÃO, AS MESAS, POLTRONAS E SUPORTES SEMELHANTES PARA EXAME OU TRATAMENTO	10	10 %
9024	MÁQUINAS E APARELHOS PARA ENSAIOS DE DUREZA, TRAÇÃO, COMPRESSÃO, ELASTICIDADE OU DE OUTRAS PROPRIEDADES MECÂNICAS DE MATERIAIS (POR EXEMPLO: METAIS, MADEIRA, TÊXTEIS, PAPEL, PLÁSTICOS)	10	10 %
9025	DENSÍMETROS, AREÔMETROS, PESA-LÍQUIDOS E INSTRUMENTOS FLUTUANTES SEMELHANTES, TERMÔMETROS, PIRÔMETROS, BARÔMETROS, HIGRÔMETROS E PSICRÔMETROS, REGISTRADORES OU NÃO, MESMO COMBINADOS ENTRE SI	10	10 %
9026	INSTRUMENTOS E APARELHOS PARA MEDIDA OU CONTROLE DA VAZÃO (CAUDAL), DO NÍVEL, DA PRESSÃO OU DE OUTRAS CARACTERÍSTICAS VARIÁVEIS DOS LÍQUIDOS OU GASES [POR EXEMPLO: MEDIDORES DE VAZÃO (CAUDAL), INDICADORES DE NÍVEL, MANÔMETROS, CONTADORES DE CALOR], EXCETO OS INSTRUMENTOS E APARELHOS DAS POSIÇÕES 9014, 9015, 9028 OU 9032	10	10 %

9027	INSTRUMENTOS E APARELHOS PARA ANÁLISES FÍSICAS OU QUÍMICAS [POR EXEMPLO: POLARÍMETROS, REFRACTÔMETROS, ESPECTRÔMETROS, ANALISADORES DE GASES OU DE FUMAÇA]; INSTRUMENTOS E APARELHOS PARA ENSAIOS DE VISCOSIDADE, POROSIDADE, DILATAÇÃO, TENSÃO SUPERFICIAL OU SEMELHANTES OU PARA MEDIDAS CALORIMÉTRICAS, ACÚSTICAS OU FOTOMÉTRICAS (INCLUÍDOS OS INDICADORES DE TEMPO DE EXPOSIÇÃO); MICRÔTOMOS	10	10 %
9028	CONTADORES DE GASES, LÍQUIDOS OU DE ELETRICIDADE, INCLUÍDOS OS APARELHOS PARA SUA AFERIÇÃO	10	10 %
9029	OUTROS CONTADORES (POR EXEMPLO: CONTADORES DE VOLTAS, CONTADORES DE PRODUÇÃO, TAXÍMETROS, TOTALIZADORES DE CAMINHO PERCORRIDO, PODÔMETROS); INDICADORES DE VELOCIDADE E TACÔMETROS, EXCETO OS DAS POSIÇÕES 9014 OU 9015; ESTROBOSCÓPIOS	10	10 %
9030	OSCIOSCÓPIOS, ANALISADORES DE ESPECTRO E OUTROS INSTRUMENTOS E APARELHOS PARA MEDIDA OU CONTROLE DE GRANDEZAS ELÉTRICAS; INSTRUMENTOS E APARELHOS PARA MEDIDA OU DETECÇÃO DE RADIAÇÕES ALFA, BETA, GAMA, X, CÔSMICAS OU OUTRAS RADIAÇÕES IONIZANTES	10	10 %
9031	INSTRUMENTOS, APARELHOS E MÁQUINAS DE MEDIDA OU CONTROLE, NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES DO PRESENTE CAPÍTULO; PROJETORES DE PERFIS	10	10 %
9032	INSTRUMENTOS E APARELHOS PARA REGULAÇÃO OU CONTROLE, AUTOMÁTICOS	10	10 %
Capítulo 94	MÓVEIS; MOBILIÁRIO MÉDICO-CIRÚRGICO; CONSTRUÇÕES PRÉ-FABRICADAS		
9402	MOBILIÁRIO PARA MEDICINA, CIRURGIA, ODONTOLOGIA OU VETERINÁRIA (POR EXEMPLO: MESAS DE OPERAÇÃO, MESAS DE EXAMES, CAMAS DOTADAS DE MECANISMOS PARA USOS CLÍNICOS, CADEIRAS DE DENTISTA); CADEIRAS PARA SALÕES DE CABELEIREIRO E CADEIRAS SEMELHANTES, COM DISPOSITIVOS DE ORIENTAÇÃO E DE ELEVAÇÃO	10	10 %
9403	OUTROS MÓVEIS PARA ESCRITÓRIO	10	10 %
9406	CONSTRUÇÕES PRÉ-FABRICADAS	25	4 %
Capítulo 95	ARTIGOS PARA DIVERTIMENTO OU PARA ESPORTE		
9506	ARTIGOS E EQUIPAMENTOS PARA CULTURA FÍSICA E GINÁSTICA; PISCINAS	10	10 %
9508	CARROSSÊIS, BALANÇOS, INSTALAÇÕES DE TIRO-AO-ALVO E OUTRAS DIVERSÕES DE PARQUES E FEIRAS; CIRCOS, COLEÇÕES DE ANIMAIS E TEATROS AMBULANTES	10	10 %

## Notas:

(1) Os fornos para a indústria de vidro, classificados na posição 8417, serão depreciados em 3 anos à taxa de 33,3 %;

(2) As máquinas, equipamentos e instalações industriais constantes deste anexo, utilizadas na indústria química, serão depreciadas em 5 anos à taxa de 20 %;

(3) Os acessórios e as partes dos aparelhos, equipamentos e máquinas constantes deste anexo:

- a) não serão objeto de depreciação enquanto não incorporadas a referidos aparelhos, equipamentos e máquinas;
- b) integrarão a base de cálculo da quota de depreciação dos aparelhos, equipamentos e máquinas, a partir de quando em que a eles forem incorporados.

## ANEXO II

Bens	Prazo de vida útil (anos)	Taxa anual de depreciação
Instalações	10	10 %
Edificações	25	4 %

## II - UTILIZAÇÃO DE TAXAS SUPERIORES ÀS ADMITIDAS

Para fins contábeis, não se deve simplesmente aceitar e adotar as taxas de depreciação fixadas como máximas pela legislação fiscal, ou seja, a empresa deve fazer uma análise dos bens da empresa e estimar a sua vida útil econômica em função de suas características técnicas, condições de uso, etc. Nesse caso, se a empresa adotar taxas diferentes de depreciação daquelas permitidas pela legislação fiscal, deve proceder a comprovação mediante laudo pericial do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, pois, assim, prevalecerão os prazos de vida útil recomendados por essas instituições.

Por outro lado, se a empresa concluir que determinado bem tem vida útil econômica menor que a normalmente admitida pelo Fisco, e não puder contornar tal problema através de laudo pericial, não poderá deduzir o seu valor

total, para fins fiscais. Dessa forma a empresa deverá proceder o ajuste através do Livro de Apuração do Lucro Real, da diferença entre o valor da depreciação apropriado contabilmente e o valor permitido pela legislação fiscal.

### III - Utilização de Taxas Inferiores às Admitidas

A empresa pode utilizar taxas inferiores às admitidas, ou até mesmo deixar de computar os encargos de depreciação, uma vez que, perante a legislação fiscal, não há obrigatoriedade do cálculo e registro da depreciação. No entanto, se a empresa adotar taxas inferiores às permitidas, ou deixar de apropriar os encargos de depreciação em um determinado período, não poderá recuperar estas importâncias em períodos posteriores, mediante utilização de taxas superiores às máximas admitidas para cada exercício.

## 21.8.3 - Formas de Cálculo

A quota de depreciação a ser registrada na escrituração contábil da pessoa jurídica, como custo ou despesa operacional, será determinada mediante aplicação da taxa de depreciação sobre o valor do bem em reais.

Existem várias formas de calcular a depreciação, destacamos neste tópico aquelas mais utilizadas.

### 1. MÉTODO DAS QUOTAS CONSTANTES

Este método é o mais utilizado, por sua facilidade de cálculo e por ser permitido pela legislação fiscal.

O cálculo das quotas de depreciação de bens do ativo imobilizado será efetuado da seguinte forma:

#### I - Bens Existentes no Ativo Imobilizado em 31.12.98

As quotas de depreciação de bens existentes no Ativo Imobilizado em 31.12.98, a ser apropriada no ano-calendário 1999, serão determinadas da seguinte forma:

- a) aplicar a taxa anual sobre o valor dos bens em reais, constante do saldo de abertura da conta, para obtenção da quota anual de depreciação;
- b) dividir a quota anual em reais por 12, para determinar os duodécimos mensais a serem registrados na escrituração em cada mês;
- c) caso o bem seja baixado do Ativo Imobilizado, no decorrer do ano-calendário, multiplica-se o valor do duodécimo mensal pelo número de meses, contados do mês de início do ano-calendário até o mês em que o bem for baixado contabilmente.

Conforme exposto acima, teremos:

- Saldo de abertura da conta máquina e equipamentos	R\$ 12.000,00
- Taxa de depreciação	10%

a)  $R\$ 12.000,00 \times 10\% = R\$ 1.200,00$  (quota anual)

b)  $R\$ 1.200,00 : 12$  (meses) =  $R\$ 100,00$  (quota mensal)

c) Supondo-se que o bem tenha sido baixado em junho/99, teremos:

$R\$ 100,00 \times 6$  (número de meses de janeiro/99 a junho/99) =  $R\$ 600,00$  (valor a ser apropriado contabilmente até o mês de junho/99).

#### II - Bens Acrescidos no Ativo Imobilizado no Ano-Calendário

A quota de depreciação em reais, das aquisições ou dos valores acrescidos aos bens existentes, será calculada da seguinte forma:

- a) aplicar a taxa anual de depreciação sobre o valor do custo de aquisição ou acréscimo, obtendo a quota anual em reais;

b) dividir a quota anual em reais por 12, para obter o valor do duodécimo mensal de depreciação, a ser registrado na escrituração a partir do mês de aquisição ou incorporação do acréscimo;

c) no caso de bem incorporado e baixado do Ativo Imobilizado, dentro do ano-calendário, serão apropriados os duodécimos de depreciação proporcionais ao número de meses que o bem permanecer incorporado ao ativo.

## 2. MÉTODO DA SOMA DOS DÍGITOS DECRESCENTES

Pode ocorrer situações em que o desgaste do ativo ocorre mais rapidamente nos primeiros meses de sua utilização. Nesse caso recomenda-se que a Contabilidade Gerencial use métodos que se adaptem melhor a esta realidade, como por exemplo, o método da soma dos dígitos decrescentes.

Vale lembrar que os valores apropriados a título de depreciação, no período, com base neste método, que excedem aos valores permitidos pela legislação fiscal, deverão ser ajustados, para efeitos de apuração da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro.

O valor da depreciação anual pelo método da soma dos dígitos decrescentes é obtido da seguinte forma:

a) Somam-se os algarismos que compõem o número de anos de vida útil do bem;

b) A depreciação de cada ano é uma fração em que o denominador é a soma dos algarismos, conforme obtido em (a), e o numerador é, para o primeiro ano, (n), para o segundo, (n-1), para o terceiro, (n-2) e assim por diante, onde n = número de anos de vida útil.

Assim, com base nos dados abaixo:

Número de anos de vida útil (n) = 5 anos

Base de cálculo = R\$ 500,00

Soma dos anos (denominador que corresponde à progressão aritmética (1+2+3+4+5) é 15

Temos:

Ano	Fração	Depreciação Anual
1	(5/15) x R\$ 500,00	R\$ 167,00
2	(4/15) x R\$ 500,00	R\$ 133,00
3	(3/15) x R\$ 500,00	R\$ 100,00
4	(2/15) x R\$ 500,00	R\$ 67,00
5	(1/15) x R\$ 500,00	R\$ 33,00
Depreciação total	R\$ 500,00	

### 21.8.4 - Fichas de Controle do Imobilizado

#### I - Introdução

Na escrituração contábil, os registros dos bens do Ativo Imobilizado não figuram suficientemente individualizados. No "razão contábil" temos, por exemplo, as contas "máquinas e equipamentos", "veículos", "móveis e utensílios", etc., que registram bens da mesma natureza, adquiridos pela empresa ao longo dos anos, mas, no entanto, não permitem identificar individualizadamente os bens, o valor correspondente a sua depreciação e os acréscimos e/ou baixas ocorridas no período.

A inconveniência dessa não-individualização surge no momento de efetuar-se a baixa de determinado bem, pois, para efeito de apuração do ganho ou da perda de capital em função da baixa, é necessário que se saiba, no mínimo, a data e o valor da aquisição do bem.

#### II - Finalidade do Controle

Na prática torna-se difícil obter os dados de determinado bem do Ativo Imobilizado diretamente da escrituração contábil. Assim sendo, torna-se indispensável, inclusive para efeitos fiscais, que a empresa mantenha registros que permitam identificar os bens, determinar a data e o custo de aquisição, assim como os posteriores acréscimos e baixas parciais a eles referentes.

#### III - Fichas de Controle de Bens do Ativo Imobilizado

A título de sugestão, reproduzimos a seguir modelos de fichas de controle de bens do ativo imobilizado, preenchidas com valores meramente ilustrativos, considerando-se que a empresa contabiliza os encargos de depreciação mensalmente.

FICHA DE CONTROLE DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO									
CONTROLE DAS DEPRECIAÇÕES							ESPECIFICAÇÕES DO BEM		
Data			Encargos em Reais				% Depreciado	Conta: Veículos	
Dia	Mês	Ano				Acumulados		Discriminação: Caminhão marca "X", modelo X 400, ano X1, chassi nº LX 400171, placas BHN 5142.	
31	10	X1	1	000	00	1	000	00	Código Interno: 5.01.001

30	11	X1	1	000	00	2	000	00	3,33	Fornecedor: Veículos Y Ltda.
31	12	X1	1	000	00	3	000	00	5,00	Documento: NF nº 137.555
										Data da Aquisição: 1º.10.X1
										Valor: R\$ 60.000,00
										Data de Início do Uso: 1º.10.X1

FICHA DE CONTROLE DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO										
CONTROLE DAS DEPRECIACÕES								ESPECIFICAÇÕES DO BEM		
Data			Encargos em Reais					% Depreciado	Conta: Veículos	
Dia	Mês	Ano	Do período		Acumulados				Discriminação: Automóvel marca "Y", modelo Y 1.000, ano X1, chassi nº Y 100042, placas CED 2367.	
31	12	X1	200	00		200	00	1,67	Código Interno: 5.02.001	
									Fornecedor: Comércio de Veículos "Alfa" Ltda.	
									Documento: NF nº 92.172	
									Data da Aquisição: 1º.12.X1	
									Valor: R\$ 12.000,00	
									Data de Início do Uso: 1º.12.X1	

Conta: Veículos								Referente ao período de: 1º.10.X1 a 31.12.X1						
Aquisição ou incorporação		Demonstrativo dos duodécimos mensais de depreciação (em reais)												
Data	Valor dos bens em reais	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Total
out. X1	60.000,00	-0-	-0-	-0-	-0-	-0-	-0-	-0-	-0-	-0-	1.000,00	1.000,00	1.000,00	3.000,00
dez. X1	12.000,00	-0-	-0-	-0-	-0-	-0-	-0-	-0-	-0-		-0-	-0-	200,00	200,00
Totais		-0-	-0-	-0-	-0-	-0-	-0-	-0-	-0-	-0-	1.000,00	1.000,00	1.200,00	3.200,00

## 21.8.5 - Controle Físico de Bens do Ativo Imobilizado

### I - Introdução

Uma das principais atribuições da contabilidade é o controle do patrimônio da entidade. Para tanto, além dos registros contábeis, torna-se necessária a criação de alguns controles extracontábeis, de modo a possibilitar a execução de tais controles.

Salientamos que o controle físico de bens não se confunde com as fichas de controle de bens do ativo imobilizado para cálculo da respectiva depreciação, na forma examinada no tópico 21.8.4., deste Capítulo.

### II - Codificação dos Bens

Em algumas empresas, o controle dos bens do Ativo Imobilizado é feito mediante a afixação de plaquetas de identificação, às quais são atribuídos números que obedecem, tão-somente, à ordem cronológica de aquisição.

O método que propomos baseia-se no mesmo princípio, ressaltando-se, no entanto, que a numeração dos bens não fica restrita às datas de aquisição, mas informa também os grupos e espécies dos bens.

a) Procedimentos:

Na codificação dos grupos e espécies de bens pode ser utilizado o critério abaixo, adaptando-o de acordo com as necessidades da empresa:

- o primeiro número, composto de um dígito, indica o grupo de bens;
- o segundo número, composto de dois dígitos indica a classificação genérica dos bens;
- o terceiro número, composto de dois dígitos, indica a classificação específica dos bens;
- o quarto número composto de dois dígitos, indica o número atribuído ao bem, a título de controle.

b) Exemplo:

De acordo com os procedimentos acima, a codificação de uma fresa marca "Alfa" modelo XPTO, nº 1.234, ficaria assim composta:

1 - Máquinas e equipamentos - grupo

1.01 - Fresas - classificação genérica

1.01.01 - Fresas automáticas - classificação específica

1.01.01.01 - Fresa automática marca "Alfa" modelo XPTO nº 1.234 - número atribuído ao bem.

Desta forma, na plaqueta de identificação do bem mencionado, constará o código 1.01.01.01.

### III - Manual de Controle

Sugerimos, também a elaboração de um "Manual de Codificação e Controle Físico do Ativo Imobilizado", que conterá a classificação específica dos bens que a entidade possua, bem como aqueles que venha a adquirir. Reproduzimos, a título de sugestão, modelo de manual de codificação e controle físico do imobilizado e de ficha de codificação e controle do ativo imobilizado:

a) Exemplo de "Manual de Codificação e Controle Físico do Ativo Imobilizado".

## MANUAL DE CODIFICAÇÃO E CONTROLE FÍSICO DO ATIVO IMOBILIZADO

### 1 - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

#### 1.01 - FRESAS

1.01.01 - Fresas automáticas

1.01.02 - Fresas + horizontais

#### 1.02 - TORNOS

1.02.01 - Tornos automáticos

1.02.02 - Tornos tipo universal

### 2 - FERRAMENTAS

#### 2.01 - COMPASSOS

2.01.01 - Compassos de precisão

2.01.02 - Compassos de redução

#### 2.02 - PAQUÍMETROS

2.02.01 - Paquímetros comuns

2.02.02 - Paquímetros eletrônicos

### 3 - INSTALAÇÕES INDUSTRIAIS

#### 3.01 - INSTALAÇÕES ELÉTRICAS

3.01.01 - Instalações para maquinários

3.01.02 - Instalações para edifícios

### 3.02 - INSTALAÇÕES HIDRÁULICAS

3.02.01 - Instalações para maquinários

3.02.02 - Instalações para edifícios

### 4 - MÓVEIS E UTENSÍLIOS

#### 4.01 - CADEIRAS

4.01.01 - Cadeiras de madeira

4.01.02 - Cadeiras estofadas

#### 4.02 - ESCRIVANINHAS

4.02.01 - Escrivaninhas de aço

4.02.02 - Escrivaninhas de madeira

### 5 - VEÍCULOS

#### 5.01 - VEÍCULOS DE TRANSPORTE DE CARGAS

5.01.01 - Caminhões

5.01.02 - Pick-ups

#### 5.02 - VEÍCULOS DE TRANSPORTE DE PASSAGEIROS

5.02.01 - Carros de passeio

5.02.02 - Ônibus

b) Exemplo de "Ficha de Codificação e Controle do Ativo Imobilizado".

FICHA DE CODIFICAÇÃO E CONTROLE FÍSICO DO ATIVO IMOBILIZADO				
	- Discriminação:			
Fornecedor:				
Data de aquisição:		Documento:		
Localização:				
Data da baixa:			Motivo:	Documento:
	- Discriminação:			
Fornecedor:				
Data de aquisição:		Documento:		
Localização:				
Data da baixa:			Motivo:	Documento:
	- Discriminação:			
Fornecedor:				
Data de aquisição:		Documento:		
Localização:				
Data da baixa:			Motivo:	Documento:
	- Discriminação:			
Fornecedor:				



Data de aquisição:		Documento:		
Localização:				
Data da baixa:			Motivo:	Documento:

c) Exemplo de preenchimento.

CODIFICAÇÃO E CONTROLE FÍSICO DO ATIVO IMOBILIZADO		
1 - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS - 1.01 - FRESAS		
1.01.01 - FRESAS AUTOMÁTICAS		
1.01.01.001 - <b>Discriminação:</b> Fresa automática marca "Alfa" modelo XPTO nº 1.234		
<b>Fornecedor:</b> "Alfa" S/A Indústria e Comércio		
<b>Data de aquisição:</b> 05.05.X1	<b>Documento:</b> NF nº 5.678	
<b>Localização:</b> Setor de usinagem - galpão 2		
<b>Data da baixa:</b>	<b>Motivo:</b>	<b>Documento:</b>

## 21.8.6 - Tratamento Perante o Imposto de Renda

### 1. DEDUTIBILIDADE

Poderá ser computada como custo ou despesa operacional, em cada período, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal, observado o seguinte (Art. 305 do RIR/99):

I - A depreciação será deduzida pela empresa que suporta o encargo econômico do desgaste ou da obsolescência, de acordo com as condições de propriedade e posse ou uso do bem.

#### Notas:

a) no caso de arrendamento mercantil, o desgaste do bem é suportado pela empresa de arrendamento e não pela empresa arrendatária que utiliza o bem;

b) a empresa locatária pode deduzir quotas de depreciação de construção ou benfeitorias realizadas em imóvel alugado com prazo indeterminado, sem direito a indenização.

II - A quota de depreciação será dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.

III - Em qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de depreciação não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem (corrigido monetariamente, até 31.12.95, quando o bem for adquirido até essa data).

É importante observar que, com o advento da Lei nº 9.249/95, o encargo de depreciação relativo a bens móveis ou imóveis que não estejam relacionados intrinsecamente com a produção ou a comercialização de bens e serviços não é dedutível na determinação do lucro real. A mesma regra se estende para a Contribuição Social Sobre o Lucro.

### 2. BENS QUE PODEM SER DEPRECIADOS

O artigo 307 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, estabelece as diretrizes para a utilização do encargo de depreciação em relação aos bens depreciáveis.

#### 2.1 - Regra Geral

Podem ser objeto de depreciação todos os bens sujeitos a desgaste pelo uso ou por causas naturais ou obsolescência normal, tais como móveis, máquinas, equipamentos, instalações, veículos, benfeitorias, projetos florestais destinados à exploração dos respectivos frutos, edifícios e construções.

#### 2.2 - Edifícios e Construções

No tocante à depreciação de edifícios e construções, deve-se observar que (art. 307 do RIR/99):

a) a quota de depreciação é dedutível a partir da época da conclusão e início da utilização; e

b) o valor das edificações deve estar destacado do valor do custo de aquisição do terreno, admitindo-se o destaque baseado em laudo pericial.

#### 2.3 - Bens Cedidos em Comodato

O Parecer Normativo CST nº 19/84, esclareceu que são dedutíveis os encargos da depreciação de bens do Ativo Imobilizado cedidos em comodato, desde que o empréstimo de tais bens seja usual no tipo de operações, transações ou atividades da comodante e não mera liberalidade desta.

## 2.4 - Semoventes Classificados no Ativo Imobilizado

Os animais, classificados no Ativo Imobilizado das empresas agrícolas ou pastoris, tais como animais de trabalho, matrizes e reprodutores, podem ser depreciados, uma vez que com o decorrer do tempo vão perdendo sua capacidade de trabalho ou reprodução, conforme o caso (PN CST nº 57/76).

## 3. BENS QUE NÃO PODEM SER OBJETO DE DEPRECIAÇÃO

Não podem ser objeto de depreciação, de acordo com o artigo 306 e parágrafo único do artigo 307 do RIR/99:

- a) os terrenos, salvo em relação aos melhoramentos ou construções;
- b) os prédios ou construções não alugados nem utilizados pelo proprietário na produção dos seus rendimentos ou destinados à revenda;
- c) os bens que aumentam de valor com o tempo, como obras de arte e antiguidades;
- d) os bens para os quais seja registrada quota de exaustão ou amortização;
- e) os bens adquiridos no mercado externo, pelas empresas instaladas em Zona de Processamento de Exportação - ZPE.

## 4. MÊS DE INÍCIO DA DEPRECIAÇÃO

Os bens podem ser depreciados a partir do mês em que forem instalados, postos em serviço ou em condições de produzir. Assim sendo, os bens existentes em 31/12/98 poderão ser depreciados a partir do mês do início do ano-calendário de 1999, e os bens adquiridos no decorrer do ano-calendário de 1999 poderão ser depreciados a partir do mês da aquisição ou incorporação à produção.

Ressalte-se que os bens do Ativo Imobilizado existente em estoque, no almoxarifado, não podem ser depreciados, uma vez que não foram postos em serviço ou em condições de produzir.

## 5. BENS ADQUIRIDOS USADOS

A taxa anual de depreciação de bens adquiridos usados será fixada tendo em vista o maior dos seguintes prazos (IN SRF nº 103/84):

I - metade da vida útil admissível para o bem adquirido novo;

II - restante da vida útil, considerada esta em relação à primeira instalação para utilização do bem.

**Exemplo:**

- a) uma máquina, cuja vida útil é de 10 anos, que foi adquirida após 7 (sete) anos de uso, poderá ser depreciada em 5 (cinco) anos, aplicando-se a taxa de 20% ao ano. Neste caso, prevalece o critério do item I, porque o prazo da vida útil é maior que o previsto no item II;
- b) um veículo, cuja vida útil é de 5 anos, que foi adquirido após 1 (um) ano de uso, poderá ser depreciado pelo restante da vida útil do bem (4 anos). Nesta hipótese, a depreciação será feita de acordo com o item II, porque pelo critério do item I o prazo de depreciação seria de 2,5 (dois anos e meio).

## 6. CONJUNTO DE INSTALAÇÕES OU EQUIPAMENTOS

Quando o registro do imobilizado for feito por conjunto de instalações ou equipamentos, sem especificação suficiente para permitir aplicar as diferentes taxas de depreciação de acordo com a natureza do bem, e a pessoa jurídica não tiver elementos para justificar as taxas médias adotadas para o conjunto, será obrigada a utilizar as taxas aplicáveis aos bens de maior vida útil que integrem o conjunto.

## 7. DEPRECIAÇÃO ACELERADA EM FUNÇÃO DO NÚMERO DE HORAS DIÁRIAS DE OPERAÇÃO

A depreciação acelerada consiste em reconhecer e registrar contabilmente a diminuição acelerada do valor dos bens móveis, resultante do desgaste pelo uso em regime de operação superior ao normal.

No que concerne aos bens móveis, poderão ser adotados, em função do número de horas diárias de operação, os seguintes coeficientes de depreciação acelerada sobre as taxas normalmente utilizáveis:

I - coeficiente 1,0 para um turno de 8 horas de operação;

II - coeficiente 1,5 para dois turnos de 8 horas de operação;

III - coeficiente 2,0 para três turnos de 8 horas de operação.

Assim, uma máquina com taxa de depreciação normal de 10% ao ano se operar, diariamente, 16 horas, poderá ser depreciada à taxa de 15% ao ano. Por sua vez, se o período de operação for de 24 horas diárias, poderá ser depreciada à taxa de 20% ao ano.

A pessoa jurídica poderá comprovar a operação da máquina em mais de um turno por meio do cartão-ponto dos operadores, comparando a produção diária com a capacidade de produção da máquina em um turno de 8 horas ou com base no consumo de energia elétrica condizente com o regime de horas de operação.

A depreciação acelerada em função do número de horas de operação será contabilizada como custo ou despesa operacional e poderá ser utilizada, cumulativamente, com a depreciação acelerada incentivada nas formas previstas na legislação fiscal.

## 21.9 - Exaustão

A exaustão objetiva distribuir o custo dos recursos naturais durante o período em que tais recursos são extraído ou exauridos.

A legislação do Imposto de Renda estabelece que, em cada período de apuração, pode ser computada como custo ou encargo, a diminuição do valor de recursos minerais e de recursos florestais, resultante de sua exploração.

### 21.9.1 - Exaustão de Recursos Minerais

#### 1. CONCEITO

A diminuição de recursos minerais resultantes da sua exploração será computada como custo ou encargo em cada período de apuração do Imposto de Renda.

A sistemática para a determinação da quota anual de exaustão é semelhante àquela aplicada no cálculo do encargo anual de depreciação.

A base de cálculo da quota anual de exaustão é o custo de aquisição dos recursos minerais explorados.

#### 2. DETERMINAÇÃO DA QUOTA ANUAL

O montante anual da quota de exaustão será determinado com base no volume da produção do ano e sua relação com a possança conhecida da mina, ou em função do prazo de concessão para sua exploração.

Existem, portanto, dois critérios para o cálculo da quota de exaustão de recursos minerais, a saber:

a) com base na relação existente entre a extração efetuada no respectivo período de apuração com a possança conhecida da mina (quantidade estimada de minérios da jazida);

b) com base no prazo de concessão para exploração da jazida.

O critério a ser observado pela pessoa jurídica será aquele que proporcionar maior percentual de exaustão no período.

Para exemplificar, imaginemos a seguinte situação:

possança conhecida da mina	10.000 toneladas
extração efetuada no ano	2.000 toneladas
prazo para término da concessão	8 anos

No exemplo acima, a produção corresponde a 20% (vinte por cento) da possança conhecida e isso significa que a jazida estará exaurida no prazo de 5 (cinco) anos, inferior, portanto, ao prazo para término da concessão, que corresponde a 8 (oito) anos. Neste caso, a quota de exaustão será calculada em função da possança conhecida da jazida.

#### 3. CÁLCULO DA EXAUSTÃO REAL

O critério adotado na determinação da quota anual de exaustão, conforme comentamos anteriormente, é o mesmo aplicado no cálculo da quota de depreciação. Assim, a medida que os recursos minerais vão se exaurindo, registra-se, na contabilidade, simetricamente à possança conhecida da jazida, a quota de exaustão.

#### Exemplo:

Vejamos como se calcula a quota anual de exaustão considerando-se os seguintes dados:

valor contábil da jazida	R\$ 30.000,00
exaustão acumulada	R\$ 6.000,00
possança conhecida da jazida	5.000 toneladas
produção do período	750 toneladas
prazo para término da concessão	8 anos

O encargo de exaustão a ser apropriado como custo do período será calculado do seguinte modo:

a) relação entre a produção no período e a possança conhecida da mina:

$$\frac{750 \text{ ton} \times 100}{5.000 \text{ ton}} = 15\%$$

$$\text{R\$ } 30.000,00 \times 15\% = \text{R\$ } 4.500,00$$

b) prazo para término da concessão:

$$\frac{100}{8} = 12,5\%$$

$$R\$ 30.000,00 \times 12,5\% = R\$ 3.750,00$$

No exemplo, o prazo para término da concessão é de 8 (oito) anos e, assim sendo, o encargo a ser contabilizado será no valor de R\$ 4.500,00, uma vez que a jazida estará exaurida antes do término do prazo de concessão. Se, por outro lado, o volume de produção do período fosse de 500 toneladas, o cálculo da quota de exaustão seria efetuado em função do prazo de concessão para exploração da jazida.

#### 4. RECURSOS MINERAIS INESGOTÁVEIS

De acordo com o § 3º do artigo 330 do RIR/99, fica inviabilizado o cálculo e apropriação de quotas de exaustão real em relação aos recursos minerais inesgotáveis ou de esgotamento interminável, como as de água mineral, não se admitindo, assim, que as empresas mineradoras que exploram tais recursos minerais possam contabilizar, em relação a essa atividade, parcelas de exaustão a qualquer título.

### 21.9.2 - Exaustão de Recursos Florestais

#### 1. CONSIDERAÇÕES

A empresa poderá computar, como custo ou encargo, em cada período, a importância correspondente à diminuição do valor de recursos florestais, resultante de sua exploração.

Em se tratando de florestas ou mesmo de vegetais de menor porte, a empresa pode utilizar quotas de depreciação, amortização ou quota de exaustão.

A quota de depreciação é utilizada quando a floresta é destinada à exploração dos respectivos frutos. Neste caso, o custo de aquisição ou formação da floresta é depreciado em tantos anos quantos forem os de produção de frutos. A amortização, por sua vez, é utilizada para os casos de aquisição de floresta de propriedade de terceiros, apropriando-se o custo ou encargo ao longo do período determinado, contratado para a exploração. Por fim, na hipótese de floresta própria, o custo de sua aquisição ou formação será objeto de quotas de exaustão, à medida e na proporção em que seus recursos forem sendo exauridos. Da mesma forma, serão lançadas quotas de exaustão quando a floresta pertencer a terceiro e for explorada em função de contrato por prazo indeterminado.

#### 2. DETERMINAÇÃO DA QUOTA DE EXAUSTÃO

Para o cálculo da quota de exaustão de recursos florestais, deverão ser observados os seguintes critérios:

a) apurar-se-á, inicialmente, o percentual que o volume dos recursos florestais utilizados ou a quantidade de árvores extraídas durante o período representa em relação ao volume ou à quantidade de árvores que no início do período compunham a floresta;

b) o percentual encontrado será aplicado sobre o valor da floresta, registrado no ativo, e o resultado será considerado como custo dos recursos florestais extraídos.

#### 2.1 - Floresta Natural

Tratando-se de floresta natural, a quota de exaustão será determinada mediante relação percentual entre os recursos florestais extraídos no período e o volume dos recursos florestais existentes no início do mesmo período.

$$\text{Floresta Natural} = \frac{x \cdot 100}{y} = \%$$

onde:

x = área explorada no período

y = área total dos recursos no início do período

#### Exemplo:

Suponhamos que no início do ano-calendário de 1999 a empresa possuía 80 hectares de florestas naturais e a quantidade extraída no mês de janeiro de 1999 correspondeu a uma área de 5 hectares. O percentual de exaustão será calculado do seguinte modo:

$$\frac{5 \text{ ha} \times 100}{80 \text{ ha}} = 6,25\%$$

Dando seqüência ao exemplo, imaginemos que a empresa apresente os seguintes dados:

valor contábil da floresta em 31.12.97

R\$ 400.000,00

exaustão acumulada até 31.12.97

R\$ 100.000,00

**Cálculo da quota de exaustão:**

$$400.000,00 \times 6,25\% = 25.000,00$$

O registro contábil da quota de exaustão no mês de janeiro de 1999 será feito do seguinte modo:

- D - EXAUSTÃO DE RECURSOS FLORESTAIS (Resultado)
- C - EXAUSTÃO ACUMULADA (Ativo Permanente) 25.000,00

**2.2 - Floresta Plantada**

No caso de floresta plantada, a quota de exaustão será determinada mediante a relação percentual existente entre a quantidade de árvores extraídas durante o período de apuração e a quantidade existente no início desse mesmo período.

$$\text{Floresta Plantada} = \frac{A \times 100}{B} = \%$$

- A = número de árvores extraídas no período de apuração
- B = número de árvores existentes no início do período de apuração

Exemplo:

Suponhamos que o número de árvores cortadas no mês de janeiro de 1999 tenha atingido 10.000 unidades e que a quantidade existente no início desse mesmo período era de 80.000 árvores. O percentual de exaustão será calculado do seguinte modo:

$$\frac{10.000 \times 100}{80.000} = 12,5\%$$

Considerando-se que o valor contábil da floresta em 31.12.98 era de R\$ 250.000,00, o valor do encargo de exaustão corresponderá a:

$$250.000,00 \times 12,5\% = 31.250,00$$

O lançamento contábil no mês de janeiro de 1998 poderá ser feito do seguinte modo:

- D - EXAUSTÃO DE RECURSOS FLORESTAIS (Resultado)
- C - EXAUSTÃO ACUMULADA (Ativo Permanente) 31.250,00

**3. NÃO EXTINÇÃO NO PRIMEIRO CORTE**

O Parecer Normativo nº 18/79 definiu que o custo de formação de florestas ou de plantações de certas espécies vegetais que não se extinguem no primeiro corte, voltando depois deste a produzir novos troncos ou ramos, permitindo um segundo, ou até terceiro corte, deve ser objeto de quotas de exaustão, ao longo do período de vida útil do empreendimento, efetuando-se os cálculos em função do volume extraído em cada período, em confronto com a produção total esperada, englobando os diversos cortes.

**22. ATIVO DIFERIDO****22.1 - Conceito e Avaliação do Ativo Diferido**

O Ativo Diferido caracteriza-se por evidenciar os recursos aplicados na realização de despesas que, por possuírem claro potencial de contribuição para a formação do resultado de mais de um exercício social futuro, somente são apropriadas às contas de resultado à medida e na proporção em que essa contribuição influencia a geração do resultado de cada exercício.

O Ativo Diferido deverá ser avaliado, pelo valor do capital aplicado, ou seja o valor dos gastos realizados, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização (art. 183 da Lei nº 6.404/76).

**22.2 - Gastos de Implantação de Sistemas e Métodos**

Os gastos significativos realizados com a implantação de sistemas e métodos, quando representarem claro benefício futuro para a empresa, devem ser registrados no Ativo Diferido e amortizados durante o período em que se espera a produção de resultados para a empresa.

**22.3 - Gastos Pré-operacionais**

Os valores dispendidos com novos empreendimentos, tais como organização, construção e implantação de uma nova fábrica, bem como os gastos incorridos antes do início das operações da empresa, serão registrados nesse agrupamento de contas.

Nesses casos, a empresa deve manter um controle adequado, com contas detalhadas por natureza de gasto ou por projeto, para poder identificar e segregar as despesas e contabilizá-las corretamente.

## **22.4 - Gastos Com Pesquisas e Desenvolvimento de Produtos**

Os custos do desenvolvimento e pesquisas com produtos novos, bem como as pesquisas de mercado antes do seu lançamento, para aferir a existência de mercado ou utilidade do produto, serão registrados nesse agrupamento de contas.

Os gastos com aprimoramento e modificações nos produtos já existentes, não devem ser classificados no Ativo Diferido, mas lançados diretamente em despesas operacionais no resultado do período, no qual são incorridos.

## **22.5 - Gastos de Reorganização**

Os gastos significativos realizados com reorganização ou reestruturação de determinadas áreas ou da totalidade da empresa, que irão produzir benefícios futuros, serão contabilizados no diferido e amortizados durante o período em que os resultados dessa reorganização ou reestruturação serão usufruídos pela empresa.

## **22.6 - Resultados na Fase Pré-operacional ou na Expansão**

Além dos gastos dispendidos pela empresa na fase pré-operacional ou na expansão, são também registrados no grupo do Ativo Diferido, os resultados eventuais obtidos nessa fase e que são utilizados ou mantidos para empregar no empreendimento em andamento, como por exemplo: venda de bens, receita financeira de recursos ainda não aplicados.

Assim, se a empresa obtém receitas financeiras, deverá considerar essas receitas como dedução das despesas financeiras lançadas no próprio Ativo Diferido, e se ultrapassarem esse valor, deverá deduzí-las das outras despesas pré-operacionais, mediante registro em uma conta específica à parte, como redução das despesas pré-operacionais. No caso da venda de bens, o ganho apurado será registrado como redução dos gastos pré-operacionais. Por outro lado, se ocorrer prejuízo, esse valor será acrescido ao Ativo Diferido.

Ressalte-se que não devem ser tratados como redução ou acréscimo do Ativo Diferido, os resultados derivados de fatores que não estão relacionados com a implantação ou expansão da empresa.

### **22.6.1 - Empresas em Fase Pré-operacional - Tratamento Fiscal**

Perante a legislação do Imposto de Renda, as empresas em fase pré-operacional ou em expansão devem observar as orientações previstas na IN SRF nº 54/88, que estabelece o seguinte:

I - deve ser apurado um saldo líquido entre as despesas e receitas financeiras e as variações monetárias ativas e passivas;

II - o saldo líquido apurado será acrescido ao Ativo Diferido. Se credor, será diminuído do total das despesas pré-operacionais incorridas no período;

III - se o saldo líquido credor for superior ao total das despesas pré-operacionais incorridas no próprio período, o excesso deve compor o lucro líquido do exercício, podendo ser diferido como lucro inflacionário.

## **22.7 - Amortização**

De acordo com a Lei nº 6.404/76, a amortização dos valores registrados no Ativo Diferido deverá ser feita em prazo não superior a dez anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios delas 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.

A contrapartida da amortização do Ativo Diferido deve ser lançada em Despesas ou Custos Operacionais, devendo esse valor estar destacado na Demonstração do Resultado do Exercício, e o critério de amortização adotado pela empresa, mencionado em Notas Explicativas.

## **23. CONTAS DO PASSIVO**

No Passivo as contas são dispostas em ordem decrescente de grau de exigibilidade dos elementos nele registrados, e serão classificados nos seguintes grupos:

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

### **23.1 - Classificação e Avaliação**

De acordo com o artigo 180 da Lei nº 6.404/76, no passivo as contas são classificadas da seguinte forma:

I - Passivo circulante: as obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo permanente, quando se vencerem no exercício seguinte;

II - Passivo Exigível a Longo Prazo: as obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo permanente que tiverem vencimento em prazo maior, ou seja, após o término do exercício seguinte.

Para efeitos de registro contábil das obrigações, a empresa deve obedecer ao princípio contábil da competência de exercícios e serão avaliados de acordo com os critérios estabelecidos no artigo 184 da Lei nº 6.404/76, ou seja:

- a) 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;
- b) 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;
- c) as obrigações sujeitas a correção monetária serão atualizadas até a data do balanço.

## **23.2 - Empréstimos e Financiamentos**

Essas contas registram as obrigações da empresa junto a instituições financeiras do País e do Exterior, cujos recursos são destinados para financiar imobilizações ou para capital de giro a ser aplicado na empresa. Como regra geral, os empréstimos e financiamentos são suportados por contratos que estabelecem o seu valor, forma e época de liberação, encargos incidentes, forma de pagamento, garantias além de outras cláusulas contratuais.

Os empréstimos distinguem-se dos financiamentos pelo fato de que estes representam um crédito vinculado à aquisição de determinado bem, podendo ter a intervenção de instituição financeira ou diretamente com o fornecedor do bem. Por outro lado, os empréstimos, são concessões de crédito em espécie, sem vinculação específica, muito embora conste do contrato a finalidade do mesmo.

### **23.2.1 - Registro Contábil**

O registro contábil deve ser efetuado quando a empresa receber os recursos, o que muitas vezes coincide com a data do contrato. No caso dos contratos em que a liberação dos recursos ocorrer em várias parcelas, o registro será efetuado à medida do recebimento das parcelas.

Os financiamentos e empréstimos ainda não liberados, podem ser controlados contabilmente em contas de compensação e informados em nota explicativa.

Todos os empréstimos e financiamentos contraídos pela empresa, cujo prazo de pagamento final seja inferior a um ano, contado a partir da assinatura do contrato, deverão ser registrados contabilmente no Passivo Circulante. Caso o prazo final seja superior a um ano, esses contratos serão registrados no Exigível a Longo Prazo, e por ocasião da data do balanço, as parcelas dos empréstimos e financiamentos a longo prazo que se tornarem exigíveis até o término do exercício seguinte, devem ser transferidas para o Passivo Circulante.

### **23.2.2 - Variação Monetária**

Os empréstimos e financiamentos contratados em moeda corrente nacional são corrigidos monetariamente com base nos índices previstos nos contratos. Tratando-se de empréstimos pagáveis em moeda estrangeira, estes são atualizados pela variação cambial ocorrida entre a data do empréstimo ou do último saldo atualizado e a data do balanço.

As variações monetárias serão registradas contabilmente na própria conta que registra o empréstimo ou financiamento, tendo como contrapartida uma conta de despesa operacional ou do Ativo Diferido, quando se tratar de empreendimento em fase pré-operacional.

### **23.2.3 - Juros, Comissões e Outros Encargos Financeiros**

Os juros, comissões e outros eventuais encargos financeiros serão também registrados pelo regime de competência, ou seja, pelo tempo transcorrido, independentemente da data de pagamento.

No caso dos juros e demais encargos incorridos, que serão pagáveis após a data do balanço, serão também provisionados.

O valor relativo aos juros e outros encargos financeiros, serão registrados contabilmente na própria conta que registra o empréstimo ou financiamento, tendo como contrapartida uma conta de despesas financeiras, exceto no caso dos juros e encargos incorridos durante a fase pré-operacional, que devem ser registrados no Ativo Diferido.

### **23.2.4 - Encargos Financeiros a Transcorrer**

Quando os encargos financeiros são descontados antecipadamente, sendo recebido somente o valor líquido do empréstimo, a empresa deve registrar o valor recebido na conta Bancos e o valor total do empréstimo na conta de Passivo, e os encargos financeiros antecipados serão debitados em uma conta Encargos Financeiros a Transcorrer, que é redutora da conta Empréstimos.

## **23.3 - Financiamentos Bancários de Curto Prazo**

Nessa conta são registrados os financiamentos obtidos junto a instituições financeiras cujo prazo de pagamento seja inferior a um ano, tais como: desconto de notas promissórias, empréstimos por caução de duplicatas, etc.

## 23.4 - Títulos a Pagar

Esta conta engloba as obrigações resultantes de financiamentos e empréstimos contraídos junto a pessoas físicas ou outras empresas que não sejam instituições financeiras, cujo prazo para pagamento não seja superior a um ano.

O tratamento aplicável à apropriação da variação monetária, juros e outros encargos é similar àqueles descritos no tópico 23.2.2.

## 23.5 - Debêntures

### 23.5.1 - Conceito

As debêntures são títulos emitidos pelas companhias abertas para captação de recursos diretamente junto ao público, normalmente para resgate em longo prazo, que conferem aos seus titulares de direito de crédito contra a companhia, nas condições constantes da escritura de emissão e do certificado.

### 23.5.2 - Gastos Com a Colocação Das Debêntures no Mercado

As despesas incorridas na emissão de debêntures, tais como comissões, custo de distribuição, deságio, devem ser registradas contabilmente como despesas antecipadas, as quais serão apropriadas ao resultado proporcionalmente ao prazo de vencimento das debêntures.

### 23.5.3 - Juros e Participações Das Debêntures

Se as debêntures concederem juros que serão pagos periodicamente e/ou participação no lucro da companhia, deve ser efetuada a provisão para pagamento desses valores que serão registrados pelo tempo transcorrido na conta "juros e participações" tendo como contrapartida a conta de despesas financeiras e Participações e Contribuições, no resultado.

### 23.5.4 - Possibilidade da Conversão em Ações

Na aquisição de debêntures, muitas vezes ocorre a possibilidade de sua conversão em ações. Nesse caso, a empresa, deve segregar contabilmente, as debêntures que prevêm essa possibilidade utilizando as contas: "Debêntures conversíveis em ações" e "Debêntures não conversíveis em ações".

## 23.6 - Fornecedores

Neste grupo são registradas as obrigações, junto a fornecedores, pela compra de matérias-primas, mercadorias e outros materiais. A empresa deve efetuar a separação em fornecedores "nacionais" e "estrangeiros" conforme o credor esteja sediado no país ou no exterior.

O registro contábil das compras e da obrigação será efetuado quando ocorrer a transmissão do direito de propriedade, o que normalmente corresponde à data do recebimento da mercadoria.

Caso a empresa tenha adquirido o direito sobre as mercadorias, mas ainda não as recebeu, deverá registrar obrigação correspondente no Passivo e como contrapartida a conta estoques em trânsito no Ativo Circulante.

Tratando-se de compras de mercadorias do exterior, o valor a ser registrado no estoque e no Passivo deve ser o valor da fatura, em moeda estrangeira convertido para moeda nacional pela taxa de câmbio da data em que houve transmissão da propriedade das mercadorias, de acordo com o previsto no contrato de compra e venda.

Ressalte-se que as obrigações que devem ser pagas em moeda estrangeira, estas devem ser atualizadas com base na taxa de câmbio na data do balanço, tendo como contrapartida a conta de variação cambial no resultado.

## 24. OBRIGAÇÕES FISCAIS

### 24.1 - ICMS

Nesta conta é registrado o saldo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços apurado, cujo valor a empresa deve recolher à Fazenda Estadual.

O valor do ICMS a recolher, a ser registrado nessa conta, corresponde ao saldo devedor que é controlado e apurado em livros fiscais mediante confronto entre o valor dos débitos pelas saídas de mercadorias e serviços e o valor dos créditos pelas entradas de mercadorias e serviços, cuja contrapartida é uma conta de resultado, redutora da conta vendas.

Caso o saldo apurado seja credor, este deve ser registrado na conta Impostos a Recuperar no Ativo Circulante para compensação futura.

### 24.2 - IPI

Nesta conta é registrado o saldo do Imposto Sobre Produtos Industrializados apurado, cujo valor a empresa deve recolher à Fazenda Federal.

O valor do IPI a recolher, a ser registrado nessa conta, corresponde ao saldo devedor que é controlado e apurado em livros fiscais mediante confronto entre o valor dos débitos pelas saídas dos produtos e o valor dos créditos pelas entradas de matéria-primas, embalagens, etc., cuja contrapartida é uma conta de resultado, redutora da conta vendas.

Caso o saldo apurado seja credor, este deve ser registrado na conta Impostos a Recuperar no Ativo Circulante para compensação futura.



Se a empresa não for contribuinte do IPI, ou seja, que não têm direito ao crédito do imposto pago na aquisição dos produtos, o valor do imposto deverá ser agregado ao valor dos bens adquiridos. O mesmo tratamento deve ser dado, no caso de compra de bens para o imobilizado, quando a empresa não tiver direito à crédito do imposto.

## **24.3 - IOF a Recolher**

Nas importações em que o câmbio é contratado e liquidado imediatamente, o IOF é pago no ato, quando, então, é adicionado ao custo do bem, tendo como contrapartida o crédito na conta de Bancos. Caso contrário, o IOF é calculado à taxa de câmbio vigente na ocasião do recebimento da mercadoria e agregado ao custo do bem adquirido, tendo como crédito uma conta de provisão, no passivo circulante.

Se entre a data do recebimento do bem e da liquidação do câmbio houver variação cambial, a provisão para IOF é atualizada, tendo como contrapartida a conta de despesa da variação monetária.

## **24.4 - ISS a Recolher**

Nesta conta são registrados os valores que devem ser recolhidos ao Governo Municipal relativo ao Imposto incidente sobre os serviços prestados pela empresa, tendo como contrapartida uma conta de despesa redutora da conta de vendas de serviços, no resultado.

## **25. PIS A RECOLHER**

### **25.1 - PIS/Pasep - Contribuintes, Cálculo e Recolhimento**

#### **25.1.1 - PIS/Pasep - Faturamento - Contribuintes, Cálculo e Recolhimento**

##### **1. INTRODUÇÃO**

Neste tópico examinamos as normas em vigor relativas à Contribuição ao PIS/Pasep-Faturamento de acordo com as regras previstas na Lei nº 9.718/98, alterada pela Medida Provisória nº 1.807/99 e suas reedições sob os nºs 1.858 e 1.991, atualmente sob o nº 2.037-19, do dia 28.06.00 e outras fontes citadas no texto.

##### **2. CONTRIBUINTES**

São contribuintes do PIS/Pasep-Faturamento as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, excluídas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples.

Para fins de incidência da contribuição para o PIS/Pasep - Faturamento, são equiparadas à pessoa jurídica as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência (art. 60 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

##### **3. BASE DE CÁLCULO**

A base de cálculo é o faturamento do mês, assim entendido a receita bruta total, como definida pelo art. 3º, e seus §§ 1º, 3º e 4º da Lei nº 9.718, de 1998, deduzidos os valores correspondentes às exclusões e isenções examinados a seguir.

##### **3.1 - Exclusões da Base de Cálculo**

Poderão ser excluídos da base de cálculo os seguintes valores:

a) vendas canceladas, vendas devolvidas, descontos incondicionais concedidos, IPI e ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 2º);

b) reversões de provisões operacionais e recuperação de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas;

c) o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 2º);

d) receita decorrente da venda de bens do ativo permanente (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 2º);

e) recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista (MP nº 1.858-6, de 1999, art. 14, § 1º);

f) receitas relativas ao fornecimento de bens e serviços à Itaipu Binacional (AD SRF nº 74, de 10 de agosto de 1999);

g) receita relativa à exportação de mercadorias para o Exterior (MP nº 1.858-6, de 1999, art. 14, § 1º);

h) receita de serviços prestados à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas (MP nº 1.858-6, de 1999, art. 14, § 1º);

i) receita relativa ao fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível (MP nº 1.858-6, de 1999, art. 14, § 1º);

j) receita de transporte internacional, de carga ou passageiros (MP nº 1.858-6, de 1999, art. 14, § 1º);

k) receitas auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 1997 (MP nº 1.858-6, de 1999, art. 14, § 1º);

l) receita de frete mercadorias transportadas entre o País e o Exterior pelas embarcações registradas no REB (art. 11, § 3º da Lei nº 9.432, de 1997);

m) receita de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 1972 e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o Exterior (MP nº 1.858-6, de 1999, art. 14, § 1º);

n) receita de vendas destinadas ao fim específico de exportação para o Exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MP nº 1.858-6, de 1999, art. 14, § 1º);

o) receitas relativas às atividades próprias das entidades sem fins lucrativos, imunes ou isentas, referidas no art. 13 da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999 e suas reedições. Entende-se por receitas próprias as receitas típicas dessas entidades tais como contribuições, donativos, anuidades ou mensalidades pagas para a manutenção da instituição, mas que não tenham cunho prestacional.

**Nota:** As entidades mencionadas contribuem para o PIS/Pasep na modalidade folha de pagamento. As isenções mencionadas acima não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

- a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

- a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação;

- a estabelecimento industrial para industrialização de produtos destinados à exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402/92.

### 3.2 - Variações Monetárias

As variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual são consideradas, para efeitos desta contribuição, como receitas financeiras (AD-SRF nº 73, de 9 de agosto de 1999).

A partir de 01.01.00, as receitas decorrentes das variações monetárias dos direitos de créditos e das obrigações, em função da taxa de câmbio, serão consideradas para efeito da base de cálculo da contribuição, à opção da pessoa jurídica (art. 30 da MP nº 1.991-14/00):

a) no momento da liquidação da operação correspondente - regime de caixa; ou

b) pelo regime de competência, aplicando-se a opção escolhida para todo o ano-calendário.

## 3.3 - Contratos Com Entidades Governamentais

As pessoas jurídicas que auferirem receitas decorrentes de construção por empreitada ou fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoas jurídicas de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, poderão diferir o pagamento da contribuição até a data do recebimento do preço. Idêntico tratamento é facultado ao subempreiteiro ou subcontratado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 7º e parágrafo único).

## 3.4 - Empresas Rurais

Nas empresas que exploram a atividade rural o fato gerador da contribuição somente ocorrerá quando for realizada a venda dos produtos agrícolas, animais e extrativos que compõem o estoque (ADN Cosit nº 32/94).

A contrapartida do aumento do ativo em decorrência da atualização do valor dos estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos destinados à venda, tanto em virtude do registro no estoque de crias nascidas no período-base, como pela avaliação do estoque a preço de mercado, embora constitua receita tributável pelo Imposto de Renda, não compõe a base de cálculo do PIS/Pasep-Faturamento.

## 3.5 - Empresas de Fomento Mercantil

A base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep, das empresas de fomento mercantil, é o valor do faturamento mensal, assim entendido a totalidade das receitas auferidas, nos termos do art. 3º da Lei nº 9.317/98, inclusive a receita bruta auferida com a prestação cumulativa e contínua de serviços (AD SRF nº 09/00):

- a) de assistência creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos;
- b) de administração de contas a pagar e a receber;
- c) de aquisição de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços;
- d) para fins do disposto na letra c, o valor da receita a ser computado é a diferença entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório adquirido.

## 3.6 - Operações em Mercados Futuros

Nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês.

## 3.7 - Operações de Câmbio

Nas operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil, considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra da moeda estrangeira.

## 3.8 - Securitização de Créditos

Na determinação da base de cálculo da contribuição, poderão ser deduzidas as despesas de capitalização de recursos incorridos pelas pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos:

- a) imobiliários, nos termos da Lei nº 9.514/97; e
- b) financeiros, observada regulamentação editada pelo Conselho Monetário Nacional.

## 3.9 - Instituições Financeiras e Assemelhadas

As instituições financeiras, empresas de seguros privados e demais entidades submetidas à competência normativa do Banco Central e Superintendência de Seguros Privados (Susep), além das exclusões acima referidas, que lhe sejam pertinentes, poderão excluir ou deduzir das receitas os valores de que tratam o art. 1º da Lei nº 9.701/98, com as alterações dos arts. 3º e 21 da MP nº 1.858/99, e os §§ 6º e 7º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, acrescentados pelo art. 2º da MP nº 1.991-14/00, observado o seguinte:

- a) as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, inclusive as associações de poupança e empréstimo, deverão apurar o valor da contribuição mediante o preenchimento da planilha de cálculo conforme o modelo anexo à IN SRF nº 37/99, a qual deverá ser mantida no estabelecimento matriz da instituição, à disposição da Receita Federal; no preenchimento desta planilha de cálculo, devem ser observadas, ainda, as instruções do AD SRF nº 39/99;
- b) as empresas de seguros privados, as entidades de previdência privada abertas e as empresas de capitalização deverão apurar a contribuição mediante o preenchimento da planilha de cálculo conforme modelos I, II, III e IV, anexos à IN SRF nº 47/99, a qual deverá ser mantida no estabelecimento matriz à disposição da Receita Federal;

c) as empresas de seguros privados, além das exclusões e deduções normais permitidas, poderão deduzir, em relação aos fatos geradores que ocorrerem a partir de julho/2000, o valor referente às indenizações correspondentes aos sinistros ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de cosseguro e resseguro, salvados e outros ressarcimentos.

### 3.10 - Compra e Venda de Veículos

Nas empresas que tenham por objeto social (declarado em seus atos constitutivos) a compra e a venda de veículos automotores, nas vendas de veículos usados, adquiridos para revenda ou recebidos como parte do preço de venda de veículos novos ou usados, será computada como receita a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado, constante da Nota Fiscal de Venda, e o seu custo de aquisição, constante da Nota Fiscal de Entrada, o qual deverá corresponder ao preço ajustado entre as partes (art. 5º da Lei nº 9.716/98 e IN SRF nº 152/98).

### 3.11 - Empresas Que Exploram Atividade Imobiliária

Na determinação da base de cálculo da contribuição, essas empresas devem computar a receita bruta da venda de imóveis, apurada mensalmente, segundo os critérios da legislação do Imposto de Renda a elas aplicáveis, ou seja, as regras contempladas nos arts. 410 a 414 do RIR/99, na IN SRF nº 84/79, com as alterações da IN SRF nº 23/83 e complementada pela IN SRF nº 67/88.

## 4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

### 4.1 Veículos Automotores e Pneus

Por meio da Lei nº 10.485, de 03 de julho de 2002 (DOU de 04.07.02), foram introduzidas novas normas, que passam a produzir efeitos a partir de novembro/2002.

I - Produtos sujeitos ao novo regime

As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras dos produtos classificados nos códigos relacionados abaixo, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tupi), aprovada pelo Decreto nº 4.070/01, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) às alíquotas de 1,47% (um inteiro e quarenta e sete centésimos por cento) e 6,79% (seis inteiros e setenta e nove centésimos por cento), respectivamente:

84.29 - "bulldozers", "angledozers", niveladores, raspo-transportadores ("scrapers"), pás mecânicas, escavadores, carregadoras e pás carregadoras, compactadores e rolos ou cilindros compressores, autopropulsados;

8432.40.00 - espalhadores de estrume e distribuidores de adubos ou fertilizantes;

84.32.80.00 - outras máquinas e aparelhos;

8433.20 - ceifeiras, incluídas as barras de corte para montagem em tratores;

8433.30.00 - outras máquinas e aparelhos para colher e dispor o feno;

8433.40.00 - enfardadeiras de palha ou de forragem, incluídas as enfardadeiras-apanhadeiras;

8433.5 - outras máquinas e aparelhos para colheita, máquinas e aparelhos para debulha;

87.01 - tratores - exceto os carros tratores da posição 87.09;

87.02 - veículos automóveis para transporte de 10 pessoas ou mais, incluindo o motorista;

87.03 - automóveis de passageiros e outros veículos automóveis principalmente concebidos para transporte de pessoas (exceto os da posição 87.02) - incluídos os veículos de uso misto ("station wagons") e os automóveis de corrida;

87.04 - veículos automóveis para transporte de mercadorias;

87.05 - veículos automóveis para usos especiais (por exemplo: auto-socorros, caminhões-guindastes, veículos de combate a incêndios, caminhões-betoneiras, veículos para varrer, veículos para espalhar, veículos-oficinas, veículos radiológicos), exceto os concebidos principalmente para transporte de pessoas ou de mercadorias;

87.06 - chassis com motor para os veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05.

Observe-se que o tratamento acima, relativamente aos produtos classificados no Capítulo 84 da Tupi, aplica-se, exclusivamente, aos produtos autopropulsados.

### II - Base de Cálculo

A base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins fica reduzida:

I - em 30,2% (trinta inteiros e dois décimos por cento), no caso da venda de caminhões chassi com carga útil igual ou superior a 1.800 kg e caminhão monobloco com carga útil igual ou superior a 1.500 kg, classificados na posição 87.04 da Tupi, observadas as especificações estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal;

II - em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de venda de produtos classificados nos seguintes códigos da Tupi: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10 Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90);

III - o tratamento acima aplica-se, inclusive, à empresa comercial atacadista adquirente dos produtos resultantes da industrialização por encomenda, a que se refere o art. 17, § 5º da Medida Provisória nº 2.189-49/01.

### III - Exclusões da Base de Cálculo

Poderão ser excluídos da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins os valores recebidos pelo fabricante ou importador nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi, por conta e ordem dos concessionários de que trata a Lei nº 6.729/79, a estes devidos pela intermediação ou entrega dos veículos, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão, observado o seguinte:

I - os valores mencionados não poderão exceder a 9% (nove por cento) do valor total da operação;

II - serão tributados, para fins de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, à alíquota de 0% (zero por cento) pelos referidos concessionários;

III - não serão objeto da exclusão prevista os valores relativos às vendas de produtos que gozam da redução da base de cálculo na forma referida nos números I e II do subitem anterior.

**Nota:** A Lei nº 6.279/79 estabelece as normas sobre a concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores de via terrestre.

### III - PNEUS - TRIBUTAÇÃO PELO FABRICANTE E IMPORTADOR

As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da Tipi, relativamente às vendas que fizerem, ficam sujeitas ao pagamento:

I - da contribuições para o PIS/Pasep à alíquota de 1,43% (um inteiro e quarenta e três centésimos por cento); e

II - da Cofins à alíquota de 6,6% (seis inteiros e seis décimos por cento).

#### 3.1 - Comerciante Atacadista e Varejista - Alíquota Zero

Fica reduzida a 0% (zero por cento) a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, relativamente à receita bruta da venda dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da Tipi, auferida por comerciantes atacadistas e varejistas.

### IV - ALÍQUOTA ZERO - LISTA DE PRODUTOS

Fica reduzida a 0% (zero por cento) a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins relativamente à receita bruta da venda:

a) dos produtos relacionados abaixo, nos códigos da Tipi:

CÓDIGO	CÓDIGO
4016.10.10	8483.20.00
4016.99.90 Ex 03 e 05	8483.30
68.13	8483.40
7007.11.00	8483.50
7007.21.00	8505.20
7009.10.00	8507.10.00
7320.10.00 Ex 01	85.11
8301.20.00	8512.20
8302.30.00	8512.30.00
8407.33.90	8512.40
8407.34.90	8512.90.00
8408.20	8527.2
8409.91	8536.50.90 Ex 03
8409.99	8539.10
8413.30	8544.30.00
8413.91.00 Ex 01	8706.00
8414.80.21	87.07
8414.80.22	87.08
8415.20	9029.20.10
8421.23.00	9029.90.10
8421.31.00	9030.39.21
8431.41.00	9031.80.40
8431.42.00	9032.89.2
8433.90.90	9104.00.00
8481.80.99 Ex 01 e 02	9401.20.00
8483.10	00000

b) Tubos de borracha vulcanizada não endurecida da posição 40.09, com acessórios, próprias para máquinas e veículos autopropulsados das posições 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06;

c) Partes da posição 84.31, reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas e aparelhos das posições 84.29;

Motores do código 8408.90.90, próprios para máquinas dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00 e 8433.5;

d) Cilindros hidráulicos do código 8412.21.10, próprios para máquinas dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00 e 8433.5;

e) Outros motores hidráulicos de movimento retilíneo (cilindros) do código 8412.21.90, próprios para máquinas dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00 e 8433.5;

f) Cilindros pneumáticos do código 8412.31.10, próprios para produtos dos códigos 8701.20.00, 87.02 e 87.04;

g) Bombas volumétricas rotativas do código 8413.60.19, próprias para produtos dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 8701.20.00, 87.02 e 87.04;

h) Compressores de ar do código 8414.80.19, próprios para produtos dos códigos 8701.20.00, 87.02 e 87.04;

i) Caixas de ventilação para veículos autopropulsados, classificadas no código 8414.90.39;

j) Partes classificadas no código 8432.90.00, de máquinas das posições 8432.40.00 e 8432.80.00;

k) Válvulas redutoras de pressão classificadas no código 8481.10.00, próprias para máquinas e veículos autopropulsados dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06;

l) Válvulas para transmissões óleo-hidráulicas ou pneumáticas classificadas no código 8481.20.90, próprias para máquinas dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00 e 8433.5;

m) Válvulas solenóides classificadas no código 8481.80.92, próprias para máquinas e veículos autopropulsados das posições 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06;

n) Embreagens de fricção do código 8483.60.1, próprias para máquinas dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00 e 8433.5;

o) Outros motores de corrente contínua do código 8501.10.19, próprios para acionamento elétrico de vidros de veículos autopropulsados;

p) - dos produtos referidos no subitem 2.1, deste trabalho, auferida por comerciantes atacadistas e varejistas, exceto empresa comercial atacadista adquirente dos produtos resultantes da industrialização por encomenda, a que se refere o art. 17, § 5º da Medida Provisória nº 2.189-49/01.

## 4.2 - Combustíveis

I - Refinarias de petróleo, unidades de processamento de condensado e de gás natural e os importadores de combustíveis derivados de petróleo

As refinarias de petróleo, unidades de processamento de condensado e de gás natural e os importadores de combustíveis derivados de petróleo, relativamente às vendas de gasolina automotiva, óleo diesel e GLP que fizerem, ficam obrigados a cobrar e recolher, na condição de contribuintes substitutos, a contribuição para o PIS/Pasep que será calculada, com base nas seguintes alíquotas (arts. 2º e 5º da MP nº 1991-18/00):

a) 2,7% (dois inteiros e sete décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas, exceto gasolina de aviação;

- b) 2,23% (dois inteiros e vinte e três centésimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel;
- c) 2,56% (dois inteiros e cinquenta e seis centésimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de Gás Liquefeito de Petróleo - GLP;
- d) 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

## II - Distribuidoras de Álcool Para Fins Carburantes

A contribuição para o PIS/Pasep devida pelas distribuidoras de álcool para fins carburantes será calculada, com base nas seguintes alíquotas:

- a) 1,46% (um inteiro e quarenta e seis centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de álcool para fins carburantes, exceto quando adicionado à gasolina;
- b) 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

Na hipótese de importação de álcool carburante, a incidência da contribuição ao Pis/Pasep dar-se-á: na forma prevista na letra "a", quando realizada por distribuidora do produto ou na forma da letra "b", nos demais casos.

## IV - Comerciantes Varejistas - Tratamento

Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o Pis/Pasep incidente sobre a receita bruta decorrente da venda de:

- a) gasolina, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;
- b) álcool para fins carburantes, auferida pelos comerciantes varejistas;
- c) álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina, auferida por distribuidores.

## 4.3 - Cigarros

A contribuição ao Pis/Pasep devida pelos fabricantes e importadores de cigarros na condição de contribuintes e de substitutos dos comerciantes varejistas será calculada sobre o preço fixado para venda dos produtos no varejo multiplicado por 1,38. Assim, se o preço de venda no varejo for de R\$ 2,00, a contribuição ao PIS/Pasep devida pelo fabricante será de  $R\$ 2,00 \times 1,38 \times 0,65\% = R\$ 0,017$ . Por sua vez, o comerciante varejista excluirá da base de cálculo da contribuição ao PIS/Pasep as receitas das vendas de cigarros, uma vez que a contribuição devida já foi paga pelo fabricante (art. 5º da Lei nº 9.715/98).

O importador de cigarros sujeita-se, na condição de contribuinte e de contribuinte substituto dos comerciantes varejistas, ao pagamento da contribuição calculada segundo as mesmas normas aplicáveis aos fabricantes de cigarros nacionais, a qual deverá ser paga na data do registro da Declaração de Imposto no Siscomex (arts. 53 e 54 da Lei nº 9.532/97).

**4.4 - Medicamentos e Produtos de higiene - Alíquota Incidente Nas Operações de Venda - Substituição Tributária**  
Por meio da Lei nº 10.147, de 21.12.00 (DOU de 22.12.00), foram introduzidas novas normas, que entram em vigor a partir de 1º de maio de 2001, no tocante à incidência da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep, e da Contribuição para o da Seguridade Social - Confins, nas operações de venda dos medicamentos e produtos de higiene especificados abaixo.

## I. CONTRIBUENTES

A contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Tipi, aprovada pelo Decreto nº 2.092/96:

- 3003 - medicamentos constituídos por produtos misturados entre si, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, mas não apresentados em doses nem acondicionados para venda a retalho;
- 3004 - medicamentos constituídos por produtos misturados ou não misturados, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados em doses ou acondicionados para venda a retalho;
- 3303 - perfumes e águas de colônia;

- 3307 - preparações para barbear (antes, durante ou após) desodorantes corporais, preparações para banhos, depilatórios, outros produtos de perfumaria ou de toucador preparados e outras preparações cosméticas, não especificados nem compreendidos em outras posições; desodorantes de ambientes, preparados, mesmo não perfumados, com ou sem propriedade desinfetantes;
- 3401.11.90 - sabões, produtos e preparações orgânicos tensoativos utilizados como sabão, em barras, pães, pedaços ou figuras moldados, mesmo contendo sabão; papel, pastas, feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de sabão ou de detergentes - outros;
- 3401.20.10 - sabões de toucador;
- 96.03.21.00 - escovas de dentes, incluídas as escovas para dentaduras.

## II. CÁLCULO

As contribuições serão calculadas pelas pessoas jurídicas que industrializem ou importem os produtos relacionados, com base nas seguintes alíquotas:

I - dois inteiros e dois décimos por cento e dez inteiros e três décimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos mencionados no item anterior;

II - sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

Para esse efeito, aplica-se o conceito de industrialização estabelecido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

A pessoa jurídica que adquirir para industrialização produto classificado na posição 3003, tributado na forma do número I acima, poderá excluir das bases de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins o respectivo valor de aquisição.

## III. ALÍQUOTA ZERO

São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do número I do item anterior, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

Esse tratamento não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples.

## 5. SOCIEDADES COOPERATIVAS

As sociedades cooperativas ficam sujeitas à contribuição ao PIS/Pasep na modalidade faturamento, cuja base de cálculo será determinada com observância das regras comuns aplicáveis às demais pessoas jurídicas, mas excluindo-se também (art. 15 da MP nº 1.991-14/00 e Ato Declaratório SRF nº 70/99):

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados, que sejam vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa; ou seja, relativamente às receitas decorrentes de operações praticadas com não associados é devido o pagamento do PIS/Pasep, pelas cooperativas;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos à assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização da produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos;

VI - as sobras líquidas apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício após a destinação para constituição da Reserva de Assistência Técnica Educacional e Social (Rates) e para o Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social (Fates), efetivamente distribuídas (art. 2º, IX da IN SRF nº 145/99).

As sociedades cooperativas, tenham ou não operações com não associados, sujeitam-se à contribuição na base de 1% sobre a folha de pagamento mensal.

As operações relacionadas acima devem ser contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com identificação do adquirente, do valor da operação, da espécie de bem ou mercadoria e quantidades vendidas.

### 5.1 - Cooperativas Que se Dedicam a Vendas em Comum

As cooperativas que se dedicam a vendas em comum, que recebam para comercialização a produção de suas associadas (art. 82 da Lei nº 5.764, de 1971), deverão reter e recolher o valor correspondente à contribuição para o PIS/Pasep, devida pelo associado pessoa jurídica, sobre o faturamento dessa produção (art. 66 da Lei nº 9.430/96, AD SRF nº 088/99 e IN SRF nº 145/99). O valor das contribuições pagas pela cooperativa deverá ser por ela informado, individualizadamente, às suas filiadas, com o montante do faturamento relativo às vendas dos produtos de cada uma delas, com vistas a atender aos procedimentos contábeis exigidos pela legislação.

### 5.2 - Cooperativas de Consumo

As cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às normas de incidência da contribuição ao PIS/Pasep sobre o faturamento, aplicáveis às demais pessoas jurídicas, ainda que não pratiquem operações com não associados (art. 69 da Lei nº 9.532/97).



Para esse efeito, o termo "consumidores" abrange tanto os não associados como também os associados das sociedades cooperativas de consumo (ADN Cosit nº 4/99).

## 6. ALÍQUOTA

A alíquota da contribuição para o PIS/Pasep - Faturamento/Receita Bruta, é de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), inclusive para as entidades financeiras e assemelhadas.

## 7. RECOLHIMENTO

O recolhimento da contribuição ao PIS/Pasep deverá ser efetuado até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador (MP nº 1.858-6/99, art. 16).

## 8. PREENCHIMENTO DO DARF

O recolhimento será efetuado através do Darf, mediante utilização dos seguintes códigos:

Pis- faturamento - 8109

Pis - entidades financeiras e equiparadas - 4574

PIS - substituição tributária de veículos - 8496

## 9. EMPRESA COM FILIAL - APURAÇÃO E RECOLHIMENTO CENTRALIZADO

Nas empresas que tenham filiais, a apuração e o pagamento das contribuições serão efetuados, obrigatoriamente, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz (art. 15 da Lei nº 9.779/99).

## 10. REGIME DE APURAÇÃO PARA PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO LUCRO PRESUMIDO

Até 30 de junho de 1999, a pessoa jurídica optante pelo regime de apuração do Imposto de Renda com base no lucro presumido, era permitido apurar a contribuição para o PIS/Pasep pelo regime de competência ou de caixa, atendidas as normas estabelecidas na IN SRF nº 104, de 24 de agosto de 1998. A partir da entrada em vigor da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999 (art.18), ficou restrita essa permissão, sendo admitida a adoção do regime de caixa, para fins de incidência desta contribuição, somente na hipótese do contribuinte adotar o mesmo critério em relação ao Imposto de Renda e à CSLL e observe os seguintes procedimentos:

- a) emissão da Nota Fiscal por ocasião da entrega do bem ou da conclusão do serviço;
- b) caso seja mantida escrituração somente do livro caixa, neste deverá ser indicada, em registro individual, a Nota Fiscal a que corresponder cada recebimento;
- c) caso seja mantida escrituração contábil, na forma da legislação comercial, os recebimentos das receitas deverão ser controlados em conta específica, na qual, em cada lançamento, deverá ser indicada a Nota Fiscal a que corresponder o recebimento.

## 11. DEDUÇÃO DAS RETENÇÕES EFETUADAS POR ÓRGÃOS PÚBLICOS

A contribuição para o PIS/Pasep retida por órgãos públicos poderá ser deduzida da Contribuição para o PIS/Pasep apurado, desde que os valores que serviram de base para a retenção tenham sido incluídos na formação da base de cálculo para a apuração do valor devido a este título.

## 12. CONTRIBUIÇÃO APURADA EM VALOR INFERIOR A R\$ 10,00

No caso da contribuição ao PIS/Pasep mensal apurada ser de valor inferior a R\$ 10,00, esse valor deverá ser adicionado ao valor da contribuição apurada no mês subsequente, até que o total acumulado seja igual ou superior a R\$ 10,00, quando então deverá ser pago no prazo previsto para esse último período de apuração.

### 25.1.2 - PIS/Pasep - Folha de Pagamento - Cálculo e Recolhimento

#### 1. INTRODUÇÃO

A contribuição para o Programa de Integração Social - PIS foi instituída pela Lei Complementar nº 7/70 para formação de um fundo de participação destinado a proporcionar a integração dos empregados na vida e no desenvolvimento das empresas, através da distribuição de quotas de participação.

A partir da promulgação da Constituição de 1988, a arrecadação das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS passou a financiar o programa do seguro-desemprego e o abono de um salário mínimo anual ao empregado que receber até dois salários mínimos de remuneração mensal.

Atualmente o cálculo e recolhimento da Contribuição ao PIS/Pasep com base na folha de salários estão disciplinados pela Lei nº 9.718/98, alterada pela MP nº 1.807/99 e suas reedições, a última de nº 2.037-19/00.

#### 2. CONTRIBUINTES

São contribuintes do PIS-Folha de Pagamento as entidades sem fins lucrativos, abaixo relacionadas (art. 13 da MP nº 2.037-19/00):

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532/97;

**Nota:** De acordo com o artigo 12 da Lei nº 9.532/97, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532/97;

**Nota:** De acordo com o artigo 15 da Lei nº 9.532/97, consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

V - sindicatos, federações e confederações;

VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII - conselho de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas e mantidas pelo Poder Público;

IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais;

X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764/71;

XI - sociedades cooperativas (art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998, e arts. 15 e 16 da Medida Provisória nº 1.858-7, de 1999, e reedições).

## **2.1 - Entidades Filantrópicas e Benéficas de Assistência Social - Requisitos**

As entidades filantrópicas e benéficas de assistência social, para efeito de pagamento da Contribuição ao PIS/Pasep, na modalidade folha de pagamento, devem observar o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212/91, que estabelece que para gozo da isenção a entidade benéfica de assistência social deve atender cumulativamente aos seguintes requisitos:

a) seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou Municipal;

b) seja portadora do certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;

c) promova a assistência social benéfica, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

d) não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

e) aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

## **3. BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA**

### **3.1 - Base de Cálculo**

A base de cálculo é o total da folha de pagamento mensal de seus empregados (Majur/SRF/00).

Entende-se por folha de pagamento mensal o total dos rendimentos do trabalho assalariado de qualquer natureza, tais como salários, gratificações, comissões, adicional de função, ajuda de custo, aviso prévio trabalhado, adicional de férias, quinqüênio, adicional noturno, hora extra, 13º salário e repouso semanal remunerado.

Não integra a base de cálculo: o salário-família; o aviso prévio indenizado; o FGTS pago diretamente ao empregado na rescisão contratual; a indenização por dispensa, desde que dentro dos limites legais.

### **3.2 - Alíquota**

As entidades mencionadas calculam a contribuição devida ao PIS mediante a aplicação da alíquota de 1% (um por cento) sobre o total bruto da folha de pagamento mensal de seus empregados.

### **3.3 - Pessoas Jurídicas de Direito Público**

As pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias) calcularão a sua contribuição na base de 1% sobre o valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas no mês, observado o seguinte (PN CST nº 1/96, Lei nº 9.715/98):

a) serão incluídas nas receitas correntes quaisquer receitas tributárias, ainda que arrecadadas no todo ou em parte por outra entidade da Administração Pública, e deduzidas as transferências efetuadas a outras entidades públicas (inclusive fundações públicas);

b) não poderão ser deduzidas as transferências orçamentárias efetuadas para empresas públicas, sociedades de economia mista ou outras entidades estatais que explorem atividade econômica sob regime jurídico de empresa privada;

c) para determinação da base de cálculo, não se incluem entre as receitas das autarquias os recursos classificados como receitas do Tesouro Nacional nos orçamentos fiscais e da Seguridade Social.

## 4. PRAZO DE RECOLHIMENTO

A contribuição para o PIS-Folha de Pagamento deverá ser recolhida até o último dia útil da primeira quinzena do mês seguinte, ou seja, dia quinze ou último dia útil imediatamente anterior, se o dia quinze não for útil.

### 4.1 - Local do Recolhimento e Código do Darf

A contribuição para o PIS-Folha de Pagamento deve ser recolhida em qualquer agência bancária da rede arrecadadora de receitas federais do domicílio do contribuinte, através do Documento de Arrecadação de Receitas Federais - Darf, preenchido em duas vias.

O código a constar do campo 04 do Darf é:

- 8301 - PIS/Pasep - folha de salários;
- 3703 - PIS/Pasep - pessoa jurídica de direito público.

## 5. RECOLHIMENTO FORA DO PRAZO - ACRÉSCIMOS LEGAIS

Se o recolhimento for efetuado após o prazo mencionado no item 4 acima, o contribuinte ficará sujeito aos acréscimos legais previstos no art. 61 da Lei nº 9.430/96, que constam da nossa Agenda Tributária e Tabelas Práticas, página 12.

## 6. EMPRESA COM FILIAL - APURAÇÃO E RECOLHIMENTO CENTRALIZADO

Nas empresas que tenham filiais, a apuração e o pagamento das contribuições serão efetuados, obrigatoriamente, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz (art. 15 da Lei nº 9.779/99).

## 7. DISPENSA DE RECOLHIMENTO

Quando a apuração do valor da contribuição ao PIS-Folha de Pagamento resultar em valor a recolher inferior a R\$ 10,00, este deverá ser adicionado ao valor apurado referente ao período de apuração subsequente, até que o valor seja igual ou superior a R\$ 10,00, quando então será pago ou recolhido no prazo estabelecido na legislação para este último período de apuração (art. 68 da Lei nº 9.430/96 e IN SRF nº 82/96).

## 8. INFORMAÇÃO NA DCTF

O valor da contribuição devida a título de PIS-Folha de Pagamento deve ser informado na DCTF, caso o contribuinte esteja obrigado a apresentá-la, nos prazos previstos na IN SRF nº 126/98.

## 9. ISENÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO

A isenção somente poderá ocorrer quando a entidade não possuir nenhum empregado, nem se utilizar de trabalhadores avulsos.

### 25.1.3 - PIS/PASEP - NÃO-CUMULATIVIDADE

#### 1. INTRODUÇÃO

Por meio da Instrução Normativa srf nº 209, de 27 de setembro de 2002 (DOU de 01.10.02), foi regulamentada a incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, a partir de 1º de dezembro de 2002, em conformidade com as disposições dos arts. 1º a 10 da Medida Provisória nº 66, de 2002.

#### 2. CONTRIBUINTES

São contribuintes do PIS/Pasep, na modalidade não cumulativa, as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, tributadas com base no lucro real.

#### 2.1 - Contribuintes Não Alcançados Pela Modalidade

Não são tributados pelo PIS/Pasep na modalidade não cumulativa:

- I - as cooperativas;
- II - os bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito, entidades de previdência complementar abertas e fechadas e associações de poupança e empréstimo;
- III - as pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros; e
- IV - as operadoras de planos de assistência à saúde.

#### 2.2 - Receitas Não Abrangidas

Não estão abrangidas pelas regras do PIS/Pasep na modalidade não cumulativa, permanecendo sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente à edição da Medida Provisória nº 66/02:

- I - as receitas sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep;
- II - as receitas de venda dos produtos: gasolina, álcool, óleo diesel e GLP (Lei nº 9.990/00), medicamentos, produtos de higiene e perfumaria (Lei nº 10.147/00), veículos automotores e pneus (Lei nº 10.485/02), quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição.

## 3. FATO GERADOR

A contribuição tem como fato gerador o auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, tributadas com base no lucro real.

## 4. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo é o faturamento mensal, que compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria e alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

### 4.1 - Valores Que Não Integram a Base de Cálculo

- I - isentos ou decorrentes de vendas de produtos sujeitos à alíquota zero;
- II - decorrentes da venda de bens do ativo imobilizado;

III - auferidos pela pessoa jurídica substituída, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária; e

IV - de venda dos produtos: gasolina, álcool, óleo diesel e GLP (Lei nº 9.990/00), medicamentos, produtos de higiene e perfumaria (Lei nº 10.147/00), veículos automotores e pneus (Lei nº 10.485/02), quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição.

## 4.2 - Exclusões da Base de Cálculo

Excluem-se da base de cálculo:

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; e

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

## 4.3 - Não-Incidência

A contribuição não incide sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o Exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no Exterior com pagamento em moeda conversível; e

III - vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação.

## 5. ALÍQUOTAS

Sobre a base de cálculo apurada da forma exposta acima, aplicar-se-á a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

### 5.1 - Créditos a Descontar

Do valor da contribuição apurada, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos sujeitos à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep e de venda dos produtos: gasolina, álcool, óleo diesel e GLP (Lei nº 9.990/00), medicamentos, produtos de higiene e perfumaria (Lei nº 10.147/00), veículos automotores e pneus (Lei nº 10.485/02), quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

b) de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;

II - das despesas e custos incorridos no mês, relativos a:

a) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

b) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

c) despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamento de pessoa jurídica, exceto daquelas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples);

III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos à:

a) máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;

b) edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

IV - relativos aos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada pelas normas da não cumulatividade.

Observe-se que não gera direito ao crédito o valor da mão-de-obra paga a pessoa física.

O crédito não aproveitado em determinado mês pode ser utilizado nos meses subsequentes.

### 5.1.1 - Valores Que Permitem o Crédito

O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

- I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
- II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País; e
- III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos, despesas e encargos incorridos a partir de 1º de dezembro de 2002.

Para esse efeito, a pessoa jurídica deve contabilizar os bens e serviços adquiridos e os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País separadamente daqueles efetuados a pessoas jurídicas domiciliadas no Exterior.

## **5.2 - Agroindústria - Crédito Presumido**

Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma mencionada no item 5.1, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 11, e nos códigos 0504.00, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.13, 15.17 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da contribuição para o PIS/Pasep, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País, observado o seguinte:

- I - na apuração do crédito presumido:

- a) aplicar-se-á, sobre o valor das mencionadas aquisições, a alíquota de 1,15% (um inteiro e quinze centésimos por cento); e

- b) enquanto a Secretaria da Receita Federal (SRF) não fixar os valores máximos das aquisições, o valor a ser considerado será o constante do documento fiscal.

Para esse efeito, a pessoa jurídica deve contabilizar o valor dos bens e serviços, utilizados como insumos, adquiridos de pessoa física residente no País separadamente das aquisições efetuadas de pessoas físicas residentes no Exterior.

## **5.3 - Receitas de Exportação de Bens e Serviços**

Na hipótese das operações de vendas de bens e serviços ao Exterior (citadas no subitem 4.3), a pessoa jurídica vendedora pode utilizar os créditos, apurados na forma mencionada no subitem 4.1, para fins de:

- I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno; e
- II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições adminis-trados pela SRF, observada a legislação específica aplicável à matéria.

A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano-calendário, não conseguir utilizar o crédito por quaisquer das formas mencionadas acima poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

## **6. SEGREGAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS POR MODALIDADE DE INCIDÊNCIA**

Na hipótese de a pessoa jurídica auferir, concomitan-temente, receitas sujeitas à incidência da contribuição na modalidade não cumulativa, e na forma da legislação anterior, deverá alocar, a cada mês, para cada modalidade de incidência, as parcelas:

- I - dos custos, das despesas e dos encargos relacionados nos incisos I a IV do subitem 5.1, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País, a partir de 1º de dezembro de 2002; e
- II - do custo de aquisição dos bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, adquiridos de pessoas físicas, pelas pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 11, e nos códigos 0504.00, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.13, 15.17 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul, destinados à alimentação humana ou animal.

Para esse efeito, a pessoa jurídica deverá adotar o sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração ou, proporcionalmente à receita bruta de cada atividade, observado o seguinte:

- a) o critério adotado deverá ser o mesmo para todo o ano-calendário;

- b) os créditos previstos nos subitens 5.1 e 5.2 alcançam somente as parcelas dos custos, despesas e encargos vinculados às receitas tributadas pelo PIS na modalidade não-cumulativa.

## **7. PAGAMENTO**

A contribuição deve ser paga até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador.

## **8. ESTOQUE EXISTENTE EM 01.12.02 - DIREITO AO CRÉDITO**

A pessoa jurídica contribuinte do PIS/Pasep, na modalidade não cumulativa, terá direito aos créditos mencionados no subitem 5.1, referentes ao estoque de bens relacionados no tópico I desse subitem, existentes em 1º de dezembro de 2002, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, observado o seguinte:

- I - o montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o valor do estoque;
- II - o crédito presumido calculado será utilizado em doze parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir de 1º de dezembro de 2002;
- III - para esse efeito, aplicam-se as normas mencionadas no item 6.

## 9. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA - PRAZO PARA EFETUAR A EXPORTAÇÃO

A empresa comercial exportadora que utilizar ou revender no mercado interno produtos adquiridos com o fim específico de exportação, ou que no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da Nota Fiscal de venda pela empresa produtora, não efetuar a exportação dos produtos para o Exterior, fica obrigada, cumulativamente, ao pagamento:

- I - da contribuição não recolhida (pelo fato de ter sido excluída da base de cálculo), incidente sobre os produtos adquiridos e não exportados; e
- II - da contribuição incidente sobre o seu faturamento, na hipótese de revenda no mercado interno.

### 9.1 - Forma e Prazo de Pagamento

Os pagamentos da contribuição devida devem ser efetuados acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança de tributo não pago, observado o seguinte:

- I - na hipótese do tópico I do item anterior, a multa e os juros devem ser calculados a partir do último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da emissão da Nota Fiscal de venda dos produtos para a empresa comercial exportadora;
- II - no pagamento da referida contribuição, a empresa comercial exportadora não pode deduzir, do montante devido, qualquer valor a título de crédito de IPI ou de contribuição para o PIS/Pasep, decorrente da aquisição das mercadorias e serviços objeto de incidência.

## 26. COFINS A RECOLHER

Nessa conta são registrados os valores a recolher a título de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins, que é calculado mensalmente mediante a aplicação de um percentual sobre o total das receitas da empresa. Esses valores são contabilizados pelo regime de competência, tendo como contrapartida uma conta de despesa redutora da conta de vendas, no resultado.

### 26.1 - Cálculo e Recolhimento da COFINS

#### 1. CONTRIBUINTE

São contribuintes da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - Cofins, as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive as empresas públicas, as sociedades de economia mista, suas subsidiárias, bem como as entidades financeiras e equiparadas. Para fins de incidência da Cofins, são equiparadas à pessoa jurídica as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência (art. 60 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

As pessoas jurídicas mencionadas devem apurar a contribuição em conformidade com a Lei Complementar nº 70/91 e alterações posteriores, especialmente as introduzidas pela Lei nº 9.718/98, e pela Medida Provisória nº 1.807/99, e reedições, a última de nº 2.037-19/00.

#### 1.1 - Empresas Enquadradas no Simples

As microempresas e empresas de pequeno porte enquadradas no Simples não se sujeitam ao pagamento da Cofins, na forma examinada neste trabalho, pois a contribuição está incluída no pagamento mensal unificado de impostos e contribuições desse regime tributário.

#### 1.2 - Instituições Financeiras e Equiparadas

São contribuintes, a partir de 01.02.99, as pessoas jurídicas a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 e AD-SRF nº 39/99, a saber:

- a) bancos comerciais;
- b) bancos de investimentos e de desenvolvimento;
- c) caixas econômicas;
- d) sociedades de crédito, financiamento e investimento;
- e) sociedades de crédito imobiliário;
- f) sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários;
- g) empresas de arrendamento mercantil;
- h) cooperativas de crédito;
- i) empresas de seguros privados e de capitalização;
- j) agentes autônomos de seguros privados e de crédito;

- k) entidades de previdência privada abertas e fechadas e Associações de Poupança e Empréstimo - APE (Lei Complementar nº 70, de 1991, art. 11, parágrafo único).

## 2. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo é o faturamento do mês, assim entendido a receita bruta total, auferida pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas (art. 3º, e seus §§ 1º, 3º e 4º da Lei nº 9.718/98), deduzidos os valores correspondentes às exclusões e isenções a seguir:

### 2.1 - Exclusões da Base de Cálculo

Poderão ser excluídos da base de cálculo, os seguintes valores:

- a) vendas canceladas, vendas devolvidas, descontos incondicionais concedidos;
- b) IPI e o ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 2º);
- c) reversões de provisões operacionais e recuperação de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas;
- c) o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 2º);
- d) receita decorrente da venda de bens do ativo permanente (Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º, § 2º);
- e) recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista (MP nº 1.858-6, de 1999, art. 14, § 1º);
- f) receitas relativas ao fornecimento de bens e serviços à Itaipu Binacional (AD SRF nº 74, de 10 de agosto de 1999);
- g) receita relativa à exportação de mercadorias para o Exterior (MP nº 1.858-6, de 1999, art. 14, § 1º);
- h) receita de serviços prestados à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas (MP nº 1.858-6, de 1999, art. 14, § 1º);
- i) receita relativa ao fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível (MP nº 1.858-6, de 1999, art. 14, § 1º);
- j) receita de transporte internacional, de carga ou passageiros (MP nº 1.858-6, de 1999, art. 14, § 1º);
- k) receitas auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 1997 (MP nº 1.858-6, de 1999, art. 14, § 1º);
- l) receita de frete das mercadorias transportadas entre o País e o Exterior pelas embarcações registradas no REB (art. 11, § 3º da Lei nº 9.432, de 1997);
- m) receita de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o Exterior (MP nº 1.858-6, de 1999, art. 14, § 1º);
- n) receita de vendas destinadas ao fim específico de exportação para o Exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MP nº 1.858-6, de 1999, art. 14, § 1º);

o) parcela do faturamento/receita bruta, no caso dos comerciantes varejistas de cigarros, relativa às vendas desses produtos sujeitos ao regime de substituição da contribuição;

p) parcela do faturamento/receita bruta, no caso dos comerciantes varejistas de derivados de petróleo e álcool etílico hidratado para fins carburantes, relativa às vendas desses produtos sujeitos ao regime de substituição da contribuição.

As isenções mencionadas acima não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

- à empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

- à empresa estabelecida em zona de processamento de exportação;

- à estabelecimento industrial para industrialização de produtos destinados à exportação, ao amparo do art. 3º da Lei nº 8.402/92.

## 2.2 - Entidades Sem Finalidade Lucrativa - Imunes ou Isentas

Não há incidência da Cofins sobre as receitas relativas às atividades próprias das entidades sem fins lucrativos, imunes ou isentas relacionadas abaixo (art. 13 da Medida Provisória nº 1.858-6/99 e suas reedições):

I - templos de qualquer culto;

II - partidos políticos;

III - instituições de educação e de assistência social a que se refere o art. 12 da Lei nº 9.532/97;

**Nota:** De acordo com o artigo 12 da Lei nº 9.532/97, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

IV - instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico e as associações, a que se refere o art. 15 da Lei nº 9.532/97;

**Nota:** De acordo com o artigo 15 da Lei nº 9.532/97, consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

V - sindicatos, federações e confederações;

VI - serviços sociais autônomos, criados ou autorizados por lei;

VII - conselho de fiscalização de profissões regulamentadas;

VIII - fundações de direito privado e fundações públicas instituídas e mantidas pelo Poder Público;

IX - condomínios de proprietários de imóveis residenciais ou comerciais;

X - a Organização das Cooperativas Brasileiras - OCB e as Organizações Estaduais de Cooperativas previstas no art. 105 e seu § 1º da Lei nº 5.764/71.

Podem ser entendidas por receitas próprias, as receitas típicas dessas entidades tais como contribuições, donativos, anuidades ou mensalidades pagas para a manutenção da instituição, mas que não tenham cunho prestacional; ou ainda as receitas decorrentes das atividades previstas no estatuto social da entidade.

### 2.2.1 - Entidades Filantrópicas e Beneficentes de Assistência Social - Requisitos

As entidades filantrópicas e beneficentes de assistência social, devem observar o disposto no art. 55 da Lei nº 8.212/91, que estabelece que para gozo da isenção do pagamento da Cofins a entidade deve atender cumulativamente os seguintes requisitos:

a) ser reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou Municipal;

b) ser portadora do certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;

c) promover a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

d) não conceder aos seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e vantagens ou benefícios a qualquer título;



e) aplicar integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

## 2.3 - Variações Monetárias

As variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual são consideradas, para efeitos desta contribuição, como receitas financeiras (AD-SRF nº 73, de 9 de agosto de 1999).

A partir de 01.01.00, as receitas decorrentes das variações monetárias dos direitos de créditos e das obrigações, em função da taxa de câmbio, serão consideradas para efeito da base de cálculo da contribuição, à opção da pessoa jurídica (art. 30 da MP nº 1.991-14/00):

- a) no momento da liquidação da operação correspondente - regime de caixa; ou
- b) pelo regime de competência, aplicando-se a opção escolhida para todo o ano-calendário.

## 2.4 - Contratos Com Entidades Governamentais

As pessoas jurídicas que auferiram receitas decorrentes de construção por empreitada ou fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoas jurídicas de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, poderão diferir o pagamento da contribuição até a data do recebimento do preço. Idêntico tratamento é facultado ao subempreiteiro ou subcontratado (Lei nº 9.718, de 1998, art. 7º e parágrafo único).

## 2.5 - Empresas Rurais

Nas empresas que exploram a atividade rural o fato gerador da contribuição somente ocorrerá quando for realizada a venda dos produtos agrícolas, animais e extrativos que compõem o estoque (ADN Cosit nº 32/94).

A contrapartida do aumento do ativo em decorrência da atualização do valor dos estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos destinados à venda, tanto em virtude do registro no estoque de crias nascidas no período-base, como pela avaliação do estoque a preço de mercado, embora constitua receita tributável pelo Imposto de Renda, não compõe a base de cálculo da Cofins.

## 2.6 - Empresas de Fomento Mercantil

A base de cálculo da Cofins das empresas de fomento mercantil é o valor do faturamento mensal, assim entendido a totalidade das receitas auferidas, nos termos do art. 3º da Lei nº 9.317/98, inclusive a receita bruta auferida com a prestação cumulativa e contínua de serviços (AD SRF nº 09/00):

- a) de assistência creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos;
- b) de administração de contas a pagar e a receber;
- c) de aquisição de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços;
- d) para fins do disposto na letra c, o valor da receita a ser computado é a diferença entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório adquirido.

## 2.7 - Operações em Mercados Futuros

Nas operações realizadas em mercados futuros, considera-se receita bruta o resultado positivo dos ajustes diários ocorridos no mês.

## 2.8 - Operações de Câmbio

Nas operações de câmbio, realizadas por instituição autorizada pelo Banco Central do Brasil, considera-se receita bruta a diferença positiva entre o preço de venda e o preço de compra da moeda estrangeira.

## 2.9 - Securitização de Créditos

Na determinação da base de cálculo da contribuição, poderão ser deduzidas as despesas de capitalização de recursos incorridos pelas pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos:

- a) imobiliários, nos termos da Lei nº 9.514/97; e
- b) financeiros, observada regulamentação editada pelo Conselho Monetário Nacional.

## 2.10 - Instituições Financeiras e Assemelhadas

As instituições financeiras, empresas de seguros privados e demais entidades submetidas à competência normativa do Banco Central e Superintendência de Seguros Privados (Susep), além das exclusões acima referidas, que lhe sejam pertinentes, poderão excluir ou deduzir das receitas os valores de que tratam o art. 1º da Lei nº 9.701/98, com as alterações dos arts. 3º e 21 da MP nº 1.858/99, e os §§ 6º e 7º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, acrescentados pelo art. 2º da MP nº 1.991-14/00, observado o seguinte:

a) as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, inclusive as associações de poupança e empréstimo, deverão apurar o valor da contribuição mediante o preenchimento da planilha de cálculo, conforme o modelo anexo à IN SRF nº 37/99, a qual deverá ser mantida no estabelecimento matriz da instituição, à disposição da Receita Federal; no preenchimento desta planilha de cálculo, devem ser observadas, ainda, as instruções do AD SRF nº 39/99;

b) as empresas de seguros privados, as entidades de previdência privada abertas e as empresas de capitalização deverão apurar a contribuição mediante o preenchimento da planilha de cálculo, conforme modelos I, II, III e IV, anexos à IN SRF nº 47/99, a qual deverá ser mantida no estabelecimento matriz à disposição da Receita Federal;

c) as empresas de seguros privados, além das exclusões e deduções normais permitidas, poderão deduzir, em relação aos fatos geradores que ocorrerem a partir de julho/2000, o valor referente às indenizações correspondentes aos sinistros ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de cosseguro e resseguro, salvados e outros ressarcimentos.

## 2.11 - Compra e Venda de Veículos

Nas empresas que tenham por objeto social (declarado em seus atos constitutivos) a compra e a venda de veículos automotores, nas vendas de veículos usados, adquiridos para revenda ou recebidos como parte do preço de venda de veículos novos ou usados, será computada como receita a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado, constante da Nota Fiscal de Venda, e o seu custo de aquisição, constante da Nota Fiscal de Entrada, o qual deve corresponder ao preço ajustado entre as partes (art. 5º da Lei nº 9.716/98 e IN SRF nº 152/98).

## 2.12 - Empresas Que Exploram Atividade Imobiliária

Na determinação da base de cálculo da contribuição, essas empresas devem computar a receita bruta da venda de imóveis, apurada mensalmente, segundo os critérios da legislação do Imposto de Renda a elas aplicáveis, ou seja, as regras contempladas nos arts. 410 a 414 do RIR/99, na IN SRF nº 84/79, com as alterações da IN SRF nº 23/83 e complementada pela IN SRF nº 67/88.

## 2.13 - Venda de Livros, Jornais e Revistas

A imunidade tributária prevista na Constituição Federal, de que gozam o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão, não alcança os resultados das atividades das pessoas jurídicas que se destinam à industrialização e ao comércio desses produtos (PN CST nº 1.018/71). Assim sendo, essas receitas compõem a base de cálculo da Cofins.

## 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

### 3.1 Veículos Automotores e Pneus

Por meio da Lei nº 10.485, de 03 de julho de 2002 (DOU de 04.07.02), foram introduzidas novas normas, que passam a produzir efeitos a partir de novembro/2002.

#### I - Produtos sujeitos ao novo regime

As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras dos produtos classificados nos códigos relacionados abaixo, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), aprovada pelo Decreto nº 4.070/01, relativamente à receita bruta decorrente da venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento das contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) às alíquotas de 1,47% (um inteiro e quarenta e sete centésimos por cento) e 6,79% (seis inteiros e setenta e nove centésimos por cento), respectivamente:

84.29 - "bulldozers", "angledozer", niveladores, raspo-transportadores ("scrapers"), pás mecânicas, escavadores, carregadoras e pás carregadoras, compactadores e rolos ou cilindros compressores, autopropulsados;

8432.40.00 - espalhadores de estrume e distribuidores de adubos ou fertilizantes;

84.32.80.00 - outras máquinas e aparelhos;

8433.20 - ceifeiras, incluídas as barras de corte para montagem em tratores;

8433.30.00 - outras máquinas e aparelhos para colher e dispor o feno;

8433.40.00 - enfardadeiras de palha ou de forragem, incluídas as enfardadeiras-apanhadeiras;

8433.5 - outras máquinas e aparelhos para colheita, máquinas e aparelhos para debulha;

87.01 - tratores - exceto os carros tratores da posição 87.09;

87.02 - veículos automóveis para transporte de 10 pessoas ou mais, incluindo o motorista;

87.03 - automóveis de passageiros e outros veículos automóveis principalmente concebidos para transporte de pessoas (exceto os da posição 87.02) - incluídos os veículos de uso misto ("station wagons") e os automóveis de corrida;

87.04 - veículos automóveis para transporte de mercadorias;

87.05 - veículos automóveis para usos especiais (por exemplo: auto-socorros, caminhões-guindastes, veículos de combate a incêndios, caminhões-betoneiras, veículos para varrer, veículos para espalhar, veículos-oficinas, veículos radiológicos), exceto os concebidos principalmente para transporte de pessoas ou de mercadorias;

87.06 - chassis com motor para os veículos automóveis das posições 87.01 a 87.05.

Observe-se que o tratamento acima, relativamente aos produtos classificados no Capítulo 84 da Tipi, aplica-se, exclusivamente, aos produtos autopropulsados.

## II - Base de Cálculo

A base de cálculo das contribuições ao Pis/Pasep e à Cofins fica reduzida:

I - em 30,2% (trinta inteiros e dois décimos por cento), no caso da venda de caminhões chassi com carga útil igual ou superior a 1.800 kg e caminhão monobloco com carga útil igual ou superior a 1.500 kg, classificados na posição 87.04 da Tipi, observadas as especificações estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal;

II - em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de venda de produtos classificados nos seguintes códigos da Tipi: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10 Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90);

III - o tratamento acima aplica-se, inclusive, à empresa comercial atacadista adquirente dos produtos resultantes da industrialização por encomenda, a que se refere o art. 17, § 5º da Medida Provisória nº 2.189-49/01.

## III - Exclusões da Base de Cálculo

Poderão ser excluídos da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins os valores recebidos pelo fabricante ou importador nas vendas diretas ao consumidor final dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi, por conta e ordem dos concessionários de que trata a Lei nº 6.729/79, a estes devidos pela intermediação ou entrega dos veículos, nos termos estabelecidos nos respectivos contratos de concessão, observado o seguinte:

I - os valores mencionados não poderão exceder a 9% (nove por cento) do valor total da operação;

II - serão tributados, para fins de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, à alíquota de 0% (zero por cento) pelos referidos concessionários;

III - não serão objeto da exclusão prevista os valores relativos às vendas de produtos que gozam da redução da base de cálculo na forma referida nos números I e II do subitem anterior.

**Nota:** A Lei nº 6.279/79 estabelece as normas sobre a concessão comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores de via terrestre.

## III - PNEUS - TRIBUTAÇÃO PELO FABRICANTE E IMPORTADOR

As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da Tipi, relativamente às vendas que fizerem, ficam sujeitas ao pagamento:

I - da contribuições para o PIS/Pasep à alíquota de 1,43% (um inteiro e quarenta e três centésimos por cento); e

II - da Cofins à alíquota de 6,6% (seis inteiros e seis décimos por cento).

Fica reduzida a 0% (zero por cento) a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, relativamente à receita bruta da venda dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da Tipi, auferida por comerciantes atacadistas e varejistas.

## IV - ALÍQUOTA ZERO - LISTA DE PRODUTOS

Fica reduzida a 0% (zero por cento) a alíquota das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins relativamente à receita bruta da venda:

a) dos produtos relacionados abaixo, nos códigos da Tipi:

CÓDIGO	CÓDIGO
4016.10.10	8483.20.00
4016.99.90 Ex 03 e 05	8483.30
68.13	8483.40
7007.11.00	8483.50
7007.21.00	8505.20
7009.10.00	8507.10.00
7320.10.00 Ex 01	85.11

8301.20.00	8512.20
8302.30.00	8512.30.00
8407.33.90	8512.40
8407.34.90	8512.90.00
8408.20	8527.2
8409.91	8536.50.90 Ex 03
8409.99	8539.10
8413.30	8544.30.00
8413.91.00 Ex 01	8706.00
8414.80.21	87.07
8414.80.22	87.08
8415.20	9029.20.10
8421.23.00	9029.90.10
8421.31.00	9030.39.21
8431.41.00	9031.80.40
8431.42.00	9032.89.2
8433.90.90	9104.00.00
8481.80.99 Ex 01 e 02	9401.20.00
8483.10	00000

b) Tubos de borracha vulcanizada não endurecida da posição 40.09, com acessórios, próprias para máquinas e veículos autopropulsados das posições 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06;

c) Partes da posição 84.31, reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas e aparelhos das posições 84.29;

Motores do código 8408.90.90, próprios para máquinas dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00 e 8433.5;

d) Cilindros hidráulicos do código 8412.21.10, próprios para máquinas dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00 e 8433.5;

e) Outros motores hidráulicos de movimento retilíneo (cilindros) do código 8412.21.90, próprios para máquinas dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00 e 8433.5;

f) Cilindros pneumáticos do código 8412.31.10, próprios para produtos dos códigos 8701.20.00, 87.02 e 87.04;

g) Bombas volumétricas rotativas do código 8413.60.19, próprias para produtos dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 8701.20.00, 87.02 e 87.04;

h) Compressores de ar do código 8414.80.19, próprios para produtos dos códigos 8701.20.00, 87.02 e 87.04;

i) Caixas de ventilação para veículos autopropulsados, classificadas no código 8414.90.39;

j) Partes classificadas no código 8432.90.00, de máquinas das posições 8432.40.00 e 8432.80.00;

k) Válvulas redutoras de pressão classificadas no código 8481.10.00, próprias para máquinas e veículos autopropulsados dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06;

l) Válvulas para transmissões óleo-hidráulicas ou pneumáticas classificadas no código 8481.20.90, próprias para máquinas dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00 e 8433.5;

m) Válvulas solenóides classificadas no código 8481.80.92, próprias para máquinas e veículos autopropulsados das posições 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06;

n) Embreagens de fricção do código 8483.60.1, próprias para máquinas dos códigos 84.29, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00 e 8433.5;

o) Outros motores de corrente contínua do código 8501.10.19, próprios para acionamento elétrico de vidros de veículos autopropulsados;

p) - dos produtos referidos no subitem 2.1, deste trabalho, auferida por comerciantes atacadistas e varejistas, exceto empresa comercial atacadista adquirente dos produtos resultantes da industrialização por encomenda, a que se refere o art. 17, § 5º da Medida Provisória nº 2.189-49/01.

## 3.2 - Combustíveis

I - Refinarias de petróleo, unidades de processamento de condensado e de gás natural e os importadores de combustíveis derivados de petróleo

As refinarias de petróleo, unidades de processamento de condensado e de gás natural e os importadores de combustíveis derivados de petróleo, relativamente às vendas de gasolina automotiva, óleo diesel e GLP, ficam obrigados a cobrar e recolher, na condição de contribuintes substitutos, da Cofins que será calculada, com base nas seguintes alíquotas (arts. 2º e 5º da MP nº 1.991-18/00):

a) 12,45% (doze inteiros e quarenta e cinco centésimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas, exceto gasolina de aviação;

b) 10,29% (dez inteiros e vinte e nove centésimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel;

c) 11,84% (onze inteiros e oitenta e quatro centésimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de Gás Liquefeito de Petróleo - GLP;

d) 3% (três por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

II - Distribuidoras de Álcool Para Fins Carburantes

A Cofins devida pelas distribuidoras de álcool para fins carburantes será calculada com base nas seguintes alíquotas:

a) 6,74% (seis inteiros e setenta e quatro centésimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de álcool para fins carburantes, exceto quando adicionado à gasolina;

b) 3% (três por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

Na hipótese de importação de álcool carburante, a incidência da Cofins dar-se-á: na forma prevista na letra "a", quando realizada por distribuidora do produto ou na forma da letra "b", nos demais casos.

IV - Comerciantes Varejistas - Tratamento

Fica reduzida a zero a alíquota da Cofins incidente sobre a receita bruta decorrente da venda de:

a) gasolina, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e GLP, auferida por distribuidores e comerciantes varejistas;

b) álcool para fins carburantes, auferida pelos comerciantes varejistas;

c) álcool para fins carburantes, quando adicionado à gasolina, auferida por distribuidores.

## 3.3 - Cigarros

A Cofins devida pelos fabricantes e importadores de cigarros na condição de contribuintes e de substitutos dos comerciantes varejistas será calculada sobre o preço fixado para venda dos produtos no varejo multiplicado por

1,18. Por sua vez, o comerciante varejista excluirá da base de cálculo da Cofins as receitas das vendas de cigarros, uma vez que a contribuição devida já foi paga pelo fabricante (art. 5º da Lei nº 9.715/98).

O importador de cigarros sujeita-se, na condição de contribuinte e de contribuinte substituto dos comerciantes varejistas, ao pagamento da contribuição calculada segundo as mesmas normas aplicáveis aos fabricantes de cigarros nacionais, a qual deverá ser paga na data do registro da Declaração de Imposto no Siscomex (arts. 53 e 54 da Lei nº 9.532/97).

3.4 - Medicamentos e produtos De higiene - alíquota incidente nas operações de venda - Substituição tributária  
Por meio da Lei nº 10.147, de 21.12.00 (DOU de 22.12.00), foram introduzidas novas normas, que entram em vigor a partir de 1º de maio de 2001, no tocante à incidência da contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep, e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, nas operações de venda dos medicamentos e produtos de higiene especificados abaixo.

## I. CONTRIBUENTES

A contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Tipi, aprovada pelo Decreto nº 2.092/96:

- 3003 - medicamentos constituídos por produtos misturados entre si, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, mas não apresentados em doses nem acondicionados para venda a retalho;
- 3004 - medicamentos constituídos por produtos misturados ou não misturados, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, apresentados em doses ou acondicionados para venda a retalho;
- 3303 - perfumes e águas de colônia;
- 3307 - preparações para barbear (antes, durante ou após) desodorantes corporais, preparações para banhos, depilatórios, outros produtos de perfumaria ou de toucador preparados e outras preparações cosméticas, não especificados nem compreendidos em outras posições; desodorantes de ambientes, preparados, mesmo não perfumados, com ou sem propriedade desinfetantes;
- 3401.11.90 - sabões, produtos e preparações orgânicos tensoativos utilizados como sabão, em barras, pães, pedaços ou figuras moldados, mesmo contendo sabão; papel, pastas, feltros e falsos tecidos, impregnados, revestidos ou recobertos de sabão ou de detergentes - outros;
- 3401.20.10 - sabões de toucador;
- 96.03.21.00 - escovas de dentes, incluídas as escovas para dentaduras.

## II. CÁLCULO

As contribuições serão calculadas pelas pessoas jurídicas que industrializem ou importem os produtos relacionados, com base nas seguintes alíquotas:

I - dois inteiros e dois décimos por cento e dez inteiros e três décimos por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos mencionados no item anterior;

II - sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

Para esse efeito, aplica-se o conceito de industrialização estabelecido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

A pessoa jurídica que adquirir para industrialização produto classificado na posição 3003, tributado na forma do número I acima, poderá excluir das bases de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins o respectivo valor de aquisição.

## III. ALÍQUOTA ZERO

São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do número I do item anterior, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

Esse tratamento não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples.

## 4. SOCIEDADES COOPERATIVAS

As sociedades cooperativas ficam sujeitas à Cofins, cuja base de cálculo será determinada com observância das regras comuns aplicáveis às demais pessoas jurídicas, mas excluindo-se também (art. 15 da MP nº 1.991-14/00 e Ato Declaratório SRF nº 70/99):

I - os valores repassados aos associados, decorrentes da comercialização de produto por eles entregue à cooperativa;

II - as receitas de venda de bens e mercadorias a associados, que sejam vinculados diretamente à atividade econômica desenvolvida pelo associado e que seja objeto da cooperativa;

III - as receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados, aplicáveis na atividade rural, relativos à assistência técnica, extensão rural, formação profissional e assemelhadas;

IV - as receitas decorrentes do beneficiamento, armazenamento e industrialização da produção do associado;

V - as receitas financeiras decorrentes de repasse de empréstimos rurais contraídos junto a instituições financeiras, até o limite dos encargos a estas devidos;

VI - as sobras líquidas apuradas na Demonstração do Resultado do Exercício após a destinação para constituição da Reserva de Assistência Técnica Educacional e Social (Rates) e para o Fundo de Assistência Técnica Educacional e Social (Fates), efetivamente distribuídas (art. 2º, IX da IN SRF nº 145/99).

As operações retro relacionadas devem ser contabilizadas destacadamente, pela cooperativa, e comprovadas mediante documentação hábil e idônea, com identificação do adquirente, do valor da operação, da espécie de bem ou mercadoria e quantidades vendidas.

#### **4.1 - Cooperativas Que se Dedicam a Vendas em Comum**

As cooperativas que se dedicam a vendas em comum, que recebam para comercialização a produção de suas associadas (art. 82 da Lei nº 5.764, de 1971), deverão reter e recolher o valor correspondente à Cofins, devida pelo associado pessoa jurídica, sobre o faturamento dessa produção (art. 66 da Lei nº 9.430/96, AD SRF nº 088/99 e IN SRF nº 145/99). O valor das contribuições pagas pela cooperativa deverá ser por ela informado, individualizadamente, às suas filiadas, com o montante do faturamento relativo às vendas dos produtos de cada uma delas, com vistas a atender aos procedimentos contábeis exigidos pela legislação.

#### **4.2 - Cooperativas de Consumo**

As cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às normas de incidência da Cofins, aplicáveis às demais pessoas jurídicas, ainda que não pratiquem operações com não associados (art. 69 da Lei nº 9.532/97).

Para esse efeito, o termo "consumidores" abrange tanto os não associados como também os associados das sociedades cooperativas de consumo (ADN Cosit nº 4/99).

### **5. ALÍQUOTA**

A alíquota da Cofins é de 3% (três por cento), inclusive para as entidades financeiras e assemelhadas.

### **6. RECOLHIMENTO**

O recolhimento da Cofins deverá ser efetuado até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao de ocorrência do fato gerador (MP nº 1.858-6/99, art. 16).

### **7. PREENCHIMENTO DO DARF**

O recolhimento será efetuado através do Darf, mediante utilização dos seguintes códigos:

Cofins - entidades financeiras - 7987

Cofins - demais entidades - 2172

Cofins - substituição tributária de veículos - 8645

### **8. EMPRESA COM FILIAL - APURAÇÃO E RECOLHIMENTO CENTRALIZADO**

Nas empresas que tenham filiais, a apuração e o pagamento das contribuições serão efetuados, obrigatoriamente, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz (art. 15 da Lei nº 9.779/99).

### **9. REGIME DE APURAÇÃO PARA PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO LUCRO PRESUMIDO**

Até 30 de junho de 1999, à pessoa jurídica, optante pelo regime de apuração do Imposto de Renda com base no lucro presumido, era permitido apurar a Cofins pelo regime de competência ou de caixa, atendidas as normas estabelecidas na IN SRF nº 104, de 24 de agosto de 1998. A partir da entrada em vigor da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999 (art.18), ficou restrita essa permissão, sendo admitida a adoção do regime de caixa, para fins de incidência desta contribuição, somente na hipótese do contribuinte adotar o mesmo critério em relação ao Imposto de Renda e à CSLL e observar os seguintes procedimentos:

a) emissão da Nota Fiscal por ocasião da entrega do bem ou da conclusão do serviço;

b) caso seja mantida escrituração somente do livro caixa, neste deverá ser indicada, em registro individual, a Nota Fiscal a que corresponder cada recebimento;

c) caso seja mantida escrituração contábil, na forma da legislação comercial, os recebimentos das receitas deverão ser controlados em conta específica, na qual, em cada lançamento, deverá ser indicada a Nota Fiscal a que corresponder o recebimento.

### **10. DEDUÇÃO DAS RETENÇÕES EFETUADAS POR ÓRGÃOS PÚBLICOS**

A Cofins retida por órgãos públicos poderá ser deduzida da Cofins apurada, desde que os valores que serviram de base para a retenção tenham sido incluídos na formação da base de cálculo para a apuração do valor devido a este título.

### **11. CONTRIBUIÇÃO APURADA EM VALOR INFERIOR A R\$ 10,00**

No caso da Cofins mensal apurada ser de valor inferior a R\$ 10,00, esse valor deverá ser adicionado ao valor da contribuição apurada no mês subsequente, até que o total acumulado seja igual ou superior a R\$ 10,00, quando então deverá ser pago no prazo previsto para esse último período de apuração.

## 26.2. COFINS NÃO CUMULATIVO

### 1. INTRODUÇÃO

Por meio da Lei nº 10.833/2003, foi instituída a cobrança da Cofins não cumulativa cujas normas, examinamos neste tópico.

### 2. COBRANÇA NÃO-CUMULATIVA DA COFINS

#### 2.1 - Fato Gerador e Contribuintes

##### 2.1.1 - Fato Gerador

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Para esse efeito, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

##### 2.1.2 - Contribuintes

O contribuinte da COFINS é a pessoa jurídica que auferir as receitas citadas no subitem 2.1.1.

##### 2.1.3 - Pessoas Jurídicas e Receitas Não Alcançadas Pela COFINS Não-Cumulativa

Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente à Lei, não se lhes aplicando as normas relativas à COFINS não-cumulativa:

I - as pessoas jurídicas que explorem as atividades de:

a) bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito;

b) securitização de créditos imobiliários e financeiros;

c) operadoras de planos de assistência à saúde;

d) vigilância e transporte de valores;

II - as pessoas jurídicas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III - as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;

VI - as sociedades cooperativas;

VII - as receitas decorrentes das operações:

a) de venda dos produtos de que tratam as Leis nºs 9.990/2000 (GLP, óleo diesel, gasolina e álcool), 10.147/2000 (medicamentos e produtos de higiene), 10.485/2002 (veículos novos e pneus) e 10.560/2002 (querosene de aviação), ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;

c) de operações de venda de veículos usados, adquiridos para revenda, referidas no art. 5º da Lei nº 9.716/1998;

VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;

IX - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens;

X - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei nº 10.637/2002, relativamente às pessoas jurídicas integrantes ao Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE);

XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;

XII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;

XIII - as receitas decorrentes do serviço prestado por hospital, pronto-socorro, casa de saúde e de recuperação sob orientação médica e por banco de sangue;

XIV - as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.

##### 2.1.4 - Empresas Prestadoras de Serviço na Área de Desenvolvimento de "Software"

Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS e PIS vigentes anteriormente às Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, não se lhes aplicando as normas relativas à COFINS/PIS não-cumulativas às pessoas jurídicas que,



no ano-calendário imediatamente anterior, tenham auferido receita bruta igual ou inferior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais) multiplicado pelo número de meses de efetiva atividade, e se dediquem exclusiva e cumulativamente à atividade de desenvolvimento, instalação, suporte técnico e consultoria de software, desde que não detenham participação societária em outras pessoas jurídicas, nem tenham sócio ou acionista pessoa jurídica ou pessoa física residente no Exterior.

As pessoas jurídicas em questão permanecem nessa condição até a publicação da Lei que irá prever a substituição parcial da contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, prevista no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, em Contribuição Social incidente sobre a receita bruta, observado o princípio da não-cumulatividade.

## **2.2 - Base de Cálculo**

A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

## **2.3 - Não-Incidência e Exclusões da Base de Cálculo**

### **2.3.1 - Não-Incidência**

A COFINS não-cumulativa não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o Exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no Exterior, com pagamento em moeda conversível;

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

### **2.3.2 - Exclusões da Base de Cálculo**

Não integram a base de cálculo da COFINS não-cumulativa as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda dos produtos de que tratam as Leis nºs 9.990/2000 (GLP, óleo diesel, gasolina e álcool), 10.147/2000 (medicamentos e produtos de higiene), 10.485/2002 (veículos novos e pneus) e 10.560/2002 (querosene de aviação), ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

## **2.4 - Alíquota**

Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada, a alíquota de 7,6% (sete vírgula seis por cento).

## **2.5 - Desconto Dos Créditos em Relação a Aquisições de Bens e Serviços e Despesas**

Do valor da contribuição apurado, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos nºs III e IV do subitem 2.3.2;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada pela COFINS na modalidade não-cumulativa;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda nos casos citados nos nºs I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

### **2.5.1 - Valores Que Permitem o Crédito**

O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação das normas da COFINS não-cumulativa.

O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física.

## 2.5.2 - Apuração do Valor do Crédito

O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 7,6% (sete vírgula seis por cento) sobre o valor:

- I - dos bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos nºs III e IV do subitem 2.3.2, adquiridos no mês;

- II - dos bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, adquiridos no mês;

- III - da energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, incorrida no mês;

- IV - dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, incorridos no mês;

- V - das despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o valor das contra-prestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, incorridos no mês;

- VI - dos encargos de depreciação e amortização incorridos no mês, de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços; e, das edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

- VII - dos bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada pela COFINS na modalidade não- cumulativa, devolvidos no mês.

## 2.5.3 - Fornecimento de Bens e Serviços a Órgãos Públicos

No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, a pessoa jurídica optante pelo diferimento para o período em que ocorrer o efetivo recebimento, previsto no art. 7º da Lei nº 9.718/1998, somente poderá utilizar o crédito a ser descontado, na proporção das receitas efetivamente recebidas.

## 2.5.4 - Contratos de Longo Prazo

A contribuição incidente na hipótese de contratos, com prazo de execução superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, será calculada sobre a receita apurada de acordo com os critérios de reconhecimento adotados pela legislação do Imposto de Renda, previstos para a espécie de operação.

Nesse caso, o crédito a ser descontado somente poderá ser utilizado na proporção das receitas reconhecidas no período.

## 2.6 - Desconto de Créditos Para a Agroindústria

Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados na forma mencionada no subitem 2.5, as pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23, e nos códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, 15.07 a 15.14, 1515.2, 1516.20.00, 15.17, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, destinados à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da COFINS, devida em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens e serviços referidos no nº II do subitem 2.5, adquiridos, no mesmo período, de pessoas físicas residentes no País, observado o seguinte:

- I - seu montante será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a 6,08% (seis vírgula zero oito por cento);

- II - o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem ou serviço, pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

## 2.7 - Desconto de Créditos em Relação às Aquisições de Grãos, Cereais, Frutos e Sementes

Sem prejuízo do aproveitamento dos créditos apurados, as pessoas jurídicas que adquiram diretamente de pessoas físicas residentes no País produtos in natura de origem vegetal, classificados nas posições 10.01 a 10.08 e 12.01, todos da NCM, que exerçam cumulativamente as atividades de secar, limpar, padronizar, armazenar e comercializar tais produtos, poderão deduzir da COFINS devida, relativamente às vendas realizadas às pessoas jurídicas a que se refere o subitem 2.6, em cada período de apuração, crédito presumido calculado à alíquota correspondente a 6,08% (seis vírgula zero oito por cento) sobre o valor de aquisição dos referidos produtos in natura, observado o seguinte:

- I - o valor das aquisições que servir de base para cálculo do crédito presumido não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de produto, pela Secretaria da Receita Federal - SRF; e

- II - a Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para regulamentá-lo.

Nota: Esse crédito passa a ser possível, também, no cálculo do PIS-não cumulativo.

## 2.8 - Segregação de Custos e Despesas

Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas.

Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas não sujeitas à COFINS não-cumulativa, e àquelas submetidas ao regime de

incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de: I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

O método eleito pela pessoa jurídica para determinação do crédito será aplicado consistentemente por todo o ano-calendário e, igualmente, adotado na apuração do crédito relativo à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativos, observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal.

## **2.8.1 - Crédito Referente Aos Custos**

A pessoa jurídica que adquirir imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda, utilizará o crédito referente aos custos vinculados à unidade construída ou em construção, a ser descontado do valor da COFINS apurada, somente a partir da efetivação da venda, observado o seguinte:

I - na hipótese de venda de unidade imobiliária não concluída, a pessoa jurídica poderá utilizar crédito presumido, em relação ao custo orçado de que trata a legislação do Imposto de Renda, observado o seguinte:

II - o crédito presumido será calculado mediante a aplicação da alíquota de 7,6% (sete vírgula seis por cento) sobre o valor do custo orçado para conclusão da obra ou melhoramento, ajustado pela exclusão dos valores pagos a pessoa física, encargos trabalhistas, sociais e previdenciários, e dos bens e serviços, acrescidos dos tributos incidentes na importação, adquiridos de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Exterior;

III - o crédito a ser descontado na forma citada acima e o crédito presumido apurado na forma do nº I acima deverão ser utilizados na proporção da receita relativa à venda da unidade imobiliária, à medida do recebimento;

IV - ocorrendo modificação do valor do custo orçado, antes do término da obra ou melhoramento, nas hipóteses previstas na legislação do Imposto de Renda, o novo valor orçado deverá ser considerado para efeito do cálculo do crédito presumido;

V - a pessoa jurídica que utilizar o crédito presumido determinará, na data da conclusão da obra ou melhoramento, a diferença entre o custo orçado e o efetivamente realizado, apurados na forma da legislação do Imposto de Renda, com os ajustes previstos citados no nº II, acima, observando-se o seguinte:

a) se o custo realizado for inferior ao custo orçado, em mais de 15% (quinze por cento) deste, considerar-se-á como postergada a contribuição incidente sobre a diferença;

b) se o custo realizado for inferior ao custo orçado, em até 15% (quinze por cento) deste, a contribuição incidente sobre a diferença será devida a partir da data da conclusão, sem acréscimos legais;

c) se o custo realizado for superior ao custo orçado, a pessoa jurídica terá direito ao crédito correspondente à diferença, no período de apuração em que ocorrer a conclusão, sem acréscimos;

VI - a diferença de custo a que se refere o nº V será, no período de apuração em que ocorrer a conclusão da obra ou melhoramento, adicionada ou subtraída, conforme o caso, no cálculo do crédito a ser descontado, devendo, ainda, em relação à contribuição considerada postergada, de acordo com a letra "a" do nº VI, ser recolhidos os acréscimos referentes a juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança da contribuição não paga;

VII - essa norma não se aplica às vendas anteriores à vigência da Medida Provisória nº 2.221/ 2001;

VIII - os créditos referentes a unidades imobiliárias recebidas em devolução, calculados com observância das normas expostas acima, serão estornados na data do desfazimento do negócio.

## **2.9 - Estoque de Abertura - Crédito**

### **2.9.1 - Empresas em Geral**

A pessoa jurídica contribuinte da COFINS, submetida à apuração da COFINS não-cumulativa, terá direito a desconto correspondente ao estoque de abertura dos bens de que tratam os nºs I e II do subitem 2.5, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, existentes na data de início da incidência da COFINS não-cumulativa, observando-se que:

I - o montante de crédito presumido será igual ao resultado da aplicação do percentual de 3% (três por cento) sobre o valor do estoque;

II - o crédito presumido calculado será utilizado em 12(doze) parcelas mensais, iguais e sucessivas, a partir da data do início da incidência da COFINS não-cumulativa;

III - o crédito poderá ser apurado também em relação aos estoques de produtos acabados e em elaboração;

IV - a pessoa jurídica que, tributada com base no lucro presumido ou optante pelo SIMPLES, passar a ser tributada com base no lucro real, na hipótese de sujeitar-se à incidência não-cumulativa da COFINS, terá direito ao aproveitamento do crédito presumido, calculado sobre o estoque de abertura, devidamente comprovado, na data da mudança do regime de tributação adotado para fins do Imposto de Renda;

V - os bens recebidos em devolução, tributados antes do início da vigência da COFINS não-cumulativa, ou da mudança do regime de tributação, serão considerados como integrantes do estoque de abertura, devendo o crédito ser utilizado a partir da data da devolução.

### **2.9.2 - Atividade Imobiliária**

As pessoas jurídicas referidas no subitem 2.8 que, antes da data de início da vigência da incidência não-cumulativa da COFINS, tenham incorrido em custos com unidade imobiliária construída ou em construção, poderá calcular

crédito presumido, naquela data, observado:

I - no cálculo do crédito será aplicado o percentual de 3% (três por cento) sobre o valor dos bens e dos serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, utilizados como insumo na construção;

II - o valor do crédito presumido apurado deverá ser utilizado na proporção da receita relativa à venda da unidade imobiliária, à medida do recebimento.

## **2.10 - Pedido de Compensação ou Restituição Dos Créditos Apurados**

A pessoa jurídica que realizar operações de exportação, prestação de serviços ao Exterior e vendas a comercial exportadora, poderá utilizar o crédito apurado na forma do subitem 2.5, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria;

III - a pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano-civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas citadas acima, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria;

IV - esse tratamento aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, devendo para tanto efetuar a segregação na forma mencionada no subitem 2.8;

V - o direito de utilizar o crédito de acordo com as normas acima não beneficia a empresa comercial exportadora que tenha adquirido mercadorias com o fim específico de exportação, ficando vedada, nesta hipótese, a apuração de créditos vinculados à receita de exportação.

## **2.11 - Créditos - Compensação Sem Atualização Monetária**

O aproveitamento dos créditos referidos nos subitens 2.6, 2.8.1, 2.9 e 2.10 não ensejará atualização monetária ou incidência de juros sobre os respectivos valores.

## **2.12 - Pessoa Jurídica Não Financeira - Operações de "Hedge"**

A pessoa jurídica não-financeira, sujeita à incidência não-cumulativa da COFINS, que realizar operações de "hedge" em bolsa de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão, poderá apurar crédito calculado sobre o valor das perdas verificadas no mês, nessas operações, à alíquota de até 4,6% (quatro inteiros e seis décimos por cento), observado o seguinte:

I - Para esse efeito, consideram-se "hedge" as operações destinadas, exclusivamente, à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas, quando o objeto do contrato negociado:

a) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica; e

b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica;

II - O crédito presumido no caso das operações de "hedge" realizadas no mercado de balcão, somente será admitido quando referidas operações forem registradas nos termos da legislação vigente;

III - O crédito fica limitado às operações que atendam às normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal, que poderá observar, na caracterização das operações de "hedge", critérios estabelecidos pela Comissão de Valores Mobiliários.

## **2.13 - Prazo Para Recolhimento**

A contribuição à COFINS não-cumulativa deverá ser paga até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador.

## **2.14 - Tratamento do Valor do Crédito**

O valor dos créditos apurados de acordo com as normas citadas não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.

## **27. OUTROS IMPOSTOS E TAXAS A RECOLHER**

As obrigações fiscais da empresa que não estiverem incluídas nas demais contas descritas acima, que são pagas esporadicamente, tais como: IPTU, ITBI, taxas e contribuições, serão registradas nessa conta, pela competência, tendo como contrapartida uma conta específica de despesa no resultado.

### **27.1 - Simples - Considerações Gerais**

#### **1. INTRODUÇÃO**

O regime tributário simplificado introduzido pela Lei nº 9.317/96 (publicada no caderno Atualização Legislativa nº 51/96) consiste, basicamente, na possibilidade de uma pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa ou de empresa de pequeno porte optar pelo recolhimento mensal unificado de tributos e contribuições, mediante inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples).

Neste trabalho consolidamos as normas em vigor, relativas ao Simples, aplicáveis às microempresas e empresas de pequeno porte, a serem observadas no ano-calendário de 2001, de acordo com o disposto na Lei nº 9.317/96, IN SRF nº 34/01 e demais fontes citadas no texto.

## **2. IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES ABRANGIDOS PELO SIMPLES**

### **2.1 - Impostos e Contribuições Federais**

A inscrição no Simples consiste no pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições federais:

- a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ);
- b) Contribuição ao PIS/Pasep;
- c) Contribuição Social sobre o Lucro (CSL);
- d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins);
- e) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- f) Contribuições previdenciárias a cargo da pessoa jurídica (INSS).

### **2.2 - ICMS e ISS**

Além dos impostos e contribuições federais, o Simples poderá incluir o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal (ICMS) ou o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), devido pelas microempresas e empresas de pequeno porte, desde que a Unidade Federada ou o Município em que esteja estabelecida venha a aderir ao sistema de recolhimento unificado, mediante convênio celebrado com a União, representada pela Secretaria da Receita Federal.

### **2.3 - Impostos e Contribuições Não Incluídos no Simples**

A opção pelo Simples não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

- a) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF;
- b) Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros - II;
- c) Imposto sobre Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados -IE;
- d) Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica e aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável, bem assim relativo aos ganhos de capital obtidos na alienação de ativos;
- e) Imposto sobre Propriedade Territorial Rural - ITR;
- f) Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira - CPMF;
- g) Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;
- h) Contribuição para a Seguridade Social, relativa ao empregado - INSS.

## **3. EMPRESAS QUE PODEM OPTAR PELO SIMPLES**

### **3.1 - Quem Pode Optar**

A pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa ou de empresa de pequeno porte, cuja receita bruta anual não ultrapasse a R\$ 120.000,00 ou R\$ 1.200.000,00, respectivamente, e desde que não pratique nenhuma das atividades impeditivas, e que esteja em situação regular para com a Fazenda Nacional e INSS.

### **3.2 - Como Optar**

I - No ato da inscrição da empresa no CNPJ: a pessoa jurídica poderá formalizar sua opção para adesão ao Simples no momento da sua inscrição do CNPJ, mediante a utilização da própria FCPJ, ficando o contribuinte submetido à sistemática do Simples a partir da sua inscrição, sendo esta opção definitiva para todo o ano. Documentação necessária:

- a) Documento Básico de Entrada do CNPJ, em duas vias, devidamente preenchido.

Este documento deverá ser assinado, com firma reconhecida em cartório, pela pessoa física responsável pela empresa perante o CNPJ ou seu preposto anteriormente indicado. Apenas a via que ficará arquivada na SRF deverá ter firma reconhecida. A 2ª via poderá ser apresentada em cópia simples e servirá como recibo de entrega da FCPJ;

b) Ficha Cadastral da Pessoa Jurídica - FCPJ em disquete:

- Códigos de evento = 101 (inscrição de matriz) e 301 (inclusão no Simples);
- Data dos dois eventos = data do registro do ato constitutivo.

Atentar para os seguintes itens da FCPJ:

- porte da empresa - assinalar ME ou EPP;
- qualificação tributária - assinalar Sim ou Não nas quadrículas dos tributos referentes à opção.

II - Para pessoas jurídicas já inscritas no CNPJ: a opção se dará mediante alteração cadastral com a apresentação da FCPJ até o último dia útil do mês de fevereiro do ano-calendário, ficando o contribuinte submetido à sistemática do Simples a partir do primeiro dia do ano-calendário da opção. No caso da opção ser formalizada fora do prazo acima mencionado, o contribuinte só ficará submetido à sistemática do Simples a partir do primeiro dia do ano-calendário subsequente.

Documentação necessária:

a) Documento Básico de Entrada do CNPJ, em duas vias, devidamente preenchido.

Este documento deverá ser assinado, com firma reconhecida em cartório, pela pessoa física responsável pela empresa perante o CNPJ ou seu preposto anteriormente indicado. Apenas a via que ficará arquivada na SRF deverá ter firma reconhecida. A 2ª via poderá ser apresentada em cópia simples e servirá como recibo de entrega da FCPJ;

b) Ficha Cadastral da Pessoa Jurídica - FCPJ em disquete:

- Código de evento = 301 (inclusão no Simples);
- Data do evento - 01.01.ano em curso, se a entrega da FCPJ com o código 301 isolado estiver sendo efetuada até o último dia útil de fevereiro (a opção pelo Simples da empresa surte efeito dentro do próprio ano da opção) ou 01.01.ano subsequente, se a entrega da FCPJ com o código 301 isolado estiver sendo efetuada após o mês de fevereiro (a opção só surtirá efeito a partir do primeiro dia do ano subsequente ao da opção).

Atentar para os seguintes itens da FCPJ:

- porte da empresa - assinalar ME ou EPP;
- qualificação tributária - assinalar Sim ou Não nas quadrículas dos tributos referentes à opção.

### **3.3 - Desnecessidade de Comunicação da Opção ao Registro do Comércio ou ao Registro Civil Das Pessoas Jurídicas**

Não há necessidade de comunicação da condição de microempresa ou empresa de pequeno porte ao Registro do Comércio ou ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, sendo suficiente o preenchimento da Ficha Cadastral da Pessoa Jurídica - FCPJ.

### **3.4 - Mudança de Enquadramento**

I - Microempresa para Empresa de Pequeno Porte

A ME que ultrapassar, no ano-calendário imediatamente anterior, o limite de receita bruta correspondente a R\$ 120.000,00, estará excluída do Simples nessa condição, podendo, mediante alteração cadastral, com a apresentação da FCPJ - código do evento 222, inscrever-se na condição de EPP.

A alteração de enquadramento deverá ser efetuada até o último dia útil do mês de janeiro do ano-calendário subsequente àquele que se deu o excesso de receita bruta.

II - Empresa de Pequeno Porte para Microempresa

A empresa de pequeno porte inscrita no Simples que auferir no ano-calendário imediatamente anterior receita bruta de até R\$ 120.000,00 poderá, mediante alteração cadastral, com a apresentação da FCPJ - código do evento 222, comunicar o seu enquadramento na condição de microempresa.

A pessoa jurídica enquanto não efetuar a alteração permanecerá na condição de EPP, sendo enquadrada na condição de ME a partir do ano-calendário em que ocorrer a alteração.

#### **3.4.1 - Comunicação Efetuada Antes de Iniciado o Procedimento de Ofício**

A comunicação efetuada fora do prazo mencionado somente será admitida se ocorrida antes de iniciado procedimento de ofício, sujeitando a pessoa jurídica à multa, exigida de ofício, correspondente a dez por cento do total dos impostos e contribuições devidos de conformidade com o Simples no mês de dezembro do ano-calendário em que se deu o excesso de receita bruta, observado o valor mínimo de R\$ 100,00 (cem reais).

Neste caso, a pessoa jurídica poderá permanecer enquadrada no Simples na condição de empresa de pequeno porte, a partir de janeiro do ano-calendário subsequente àquele em que se deu o excesso de receita bruta.

## 3.4.2 - Comunicação Efetuada Após Iniciado o Procedimento de Ofício

Iniciado o procedimento de ofício, a falta da comunicação implicará exclusão da pessoa jurídica do Simples, desde o início do ano-calendário em que a comunicação deveria ter sido efetuada, sem prejuízo da aplicação da multa mencionada no item anterior.

## 3.4.3 - Falta ou Atraso da Comunicação da Alteração de Empresa de Pequeno Porte Para Microempresa

A falta de comunicação de alteração da condição de empresa de pequeno porte para microempresa não ensejará a aplicação da multa mencionada no subitem 3.4.1, permanecendo a pessoa jurídica na condição de empresa de pequeno porte enquanto não efetuada comunicação.

Efetuada a comunicação, a pessoa jurídica será considerada enquadrada na condição de microempresa, a partir, inclusive, do ano-calendário em que ocorrer a comunicação.

## 3.5 - Limites Proporcionais

No caso de início de atividades no próprio ano-calendário, os limites de receita bruta para fins de enquadramento como microempresa e empresa de pequeno porte serão proporcionais ao número de meses em que a pessoa jurídica houver exercido atividade no ano, desconsideradas as frações de meses, conforme a tabela abaixo:

Nº de meses de atividade	Limite proporcional para Enquadramento como Microempresa	Limite proporcional para enquadramento como empresa de pequeno porte
11	110.000	1.100.000
10	100.000	1.000.000
09	90.000	900.000
08	80.000	800.000
07	70.000	700.000
06	60.000	600.000
05	50.000	500.000
04	40.000	400.000
03	30.000	300.000
02	20.000	200.000
01	10.000	100.000

Para efeitos de aferição do limite proporcional de receita bruta, são irrelevantes a data de registro no CGC/CNPJ e a data prevista no contrato ou estatuto social para início de atividades, prevalecendo sempre a data do efetivo início das atividades da empresa.

De acordo com a SRF, a expressão "início de atividades" deve ser entendida como o momento da primeira operação após a constituição e a integralização do capital que traga mutação no patrimônio da pessoa jurídica, sendo irrelevante se esta mutação é de ordem qualitativa ou quantitativa.

## 3.6 - Conceito de Receita Bruta

Para fins de apuração dos limites de enquadramento, considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

**Nota:** Consideram-se operações de conta própria, aquelas efetuadas com bens e serviços de propriedade da empresa; as operações em conta alheia são aquelas efetuadas com bens e serviços de outras empresas, que por acordo contratual ficam à disposição da empresa contratante para a realização das vendas (consignação mercantil, representação comercial, etc.).

## 4. EMPRESAS QUE NÃO PODEM OPTAR PELO SIMPLES

Não poderá optar pelo Simples a pessoa jurídica (art. 9º da Lei nº 9.317/96 e IN SRF nº 34/2001):

I - na condição de microempresa, que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais);

II - na condição de empresa de pequeno porte, que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais);

III - constituída sob a forma de sociedade por ações;

IV - cuja atividade seja banco comercial, banco de investimentos, banco de desenvolvimento, caixa econômica, sociedade de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imobiliário, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresa de arrendamento mercantil, cooperativa de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidade de previdência privada aberta;

V - que se dedique à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação, à construção de imóveis, ou construção por administração, entendida como a execução de obras de construção civil, própria ou de terceiros, como a

construção, demolição, reforma, ampliação de edificação ou outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo (art. 4º da Lei nº 9.528/97);

VI - que tenha sócio estrangeiro, residente no Exterior;

VII - constituída sob qualquer forma, de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

VIII - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no Exterior;

IX - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa, desde que a receita bruta global ultrapasse os limites de receita;

X - de cujo capital participe, como sócio, outra pessoa jurídica;

XI - que realize operações relativas a:

a) locação ou administração de imóveis;

b) armazenamento e depósito de produtos de terceiros;

c) propaganda e publicidade, excluídos os veículos de comunicação;

**Nota:** A vedação para empresas de propaganda e publicidade alcança apenas as empresas encarregadas da "criação", não se aplicando às pessoas jurídicas que veiculam propaganda/publicidade por meio de jornal, rádio, outdoor, etc., que poderão optar pelo Simples.

d) factoring;

e) prestação de serviço de vigilância, limpeza, conservação e locação de mão-de-obra;

XIII - que preste serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor, ou assemelhados, e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida;

**Nota:**

1) A Receita Federal esclareceu que na expressão "serviços assemelhados" estão compreendidos:

a) As pessoas jurídicas que prestem serviços profissionais relativos a qualquer profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida, ainda que não expressamente listados no inciso XIII do art. 9º da Lei nº 9.317/96, tais como:

- serviço de radiologia odontológica;

- qualquer serviço de assessoria por ser assemelhado ao de consultoria;

- auto-escola, escola de idiomas e de cursos livres por assemelhação à atividade de professor;

- os hospitais por prestarem serviços médicos;

2) As farmácias, inclusive de manipulação, podem enquadrar-se no Simples, uma vez que não vendam ou prestem serviços, mas sim dediquem-se à venda de medicamentos.

XIV - participe do capital de outra pessoa jurídica, ressalvados os investimentos provenientes de incentivos fiscais efetuados antes de 28.11.84, quando se tratar de microempresa, ou antes de 06.12.96, quando se tratar de empresa de pequeno porte;

XV - que tenha débito inscrito em Dívida Ativa da União ou no Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

XVI - cujo titular, ou sócio que participe de seu capital com mais de 10%, esteja inscrito em Dívida Ativa da União ou no Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

XVII - que seja resultante de cisão ou de qualquer outra forma de desmembramento da pessoa jurídica, salvo em relação aos eventos ocorridos antes de 06.12.96;

XVIII - cujo titular, ou sócio com participação em seu capital superior a 10%, adquira bens ou realize gastos em valor incompatível com os rendimentos por ele declarados.

## 4.1 - Empresas de Representação Comercial



A vedação da opção por parte de empresa que exerça atividade de representação comercial, prevista no inciso XIII da Lei nº 9.317/96, aplica-se apenas à representação por conta de terceiros, que se caracteriza como uma prestação de serviços, pois a representação por conta própria constitui atividade comercial, para a qual não há restrição.

## **4.2. Serviços de Tradutor e Intérprete Comercial**

A pessoa jurídica que prestar serviços de tradutor público e intérprete comercial não poderá optar pelo Simples por tratar-se de profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida (PN Cosit nº 30/98).

## **4.3 - Serviços Médicos e Hospitalares**

Os serviços hospitalares, pelo fato de estarem incluídos no rol de serviços assemelhados aos de médicos e enfermeiros, estão alcançados pelas vedações aplicáveis ao Simples (PN Cosit nº 55/98).

## **4.4 - Construção de Imóveis**

O Ato Declaratório Normativo Cosit nº 30, de 14.10.99 (DOU de 18.10.99), esclareceu que a vedação ao exercício da opção pelo Simples, aplicável à atividade de construção de imóveis, abrange as obras e serviços auxiliares e complementares da construção civil, tais como:

I - construção, demolição, reforma e ampliação de edificações;

II - sondagens, fundações e escavações;

III - construção de estradas e logradouros públicos;

IV - construção de pontes, viadutos e monumentos;

V - terraplenagem e pavimentação;

VI - pintura, carpintaria, instalações elétricas e hidráulicas, aplicação de tacos e azulejos, colocação de vidros e esquadrias; e

VII - quaisquer outras benfeitorias agregadas ao solo ou subsolo.

Assim sendo, as empresas que explorarem as atividades mencionadas acima ficam impedidas de optarem pelo Simples, pelo fato dessas atividades estarem abrangidas como assemelhadas ou complementares da atividade de construção de imóveis.

## **4.5 - Montagem e Manutenção de Equipamentos Industriais**

Não podem optar pelo Simples as pessoas jurídicas que prestem serviços de montagem e manutenção de equipamentos industriais, por caracterizar prestação de serviço de profissional de engenharia (ADN Cosit nº 4/00).

## **4.6 - Clínicas Médicas, Fonoaudiológicas e Psicológicas**

A Secretaria da Receita Federal esclareceu, por meio do Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 002, de 13.01.00 (DOU de 17.01.00), que não podem optar pelo Simples em obediência à vedação do inciso XIII do art. 9º da Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996, e o inciso XIII do art. 12, da Instrução Normativa nº 9, de 10 de fevereiro de 1999, as clínicas médicas, fonoaudiológicas e psicológicas, que prestem ou vendam serviços.

## **4.7 - Fumo, Bebidas, Líquidos Alcoólicos e Vinagres - Industrialização Por Conta Própria ou Por Encomenda**

Por meio do artigo 14 da Medida Provisória nº 1.990-29, de 10.03.00 (DOU de 13.03.00), foi acrescentado ao artigo 9º da Lei nº 9.317/96, o inciso XIX, incluindo na relação de atividades impedidas de optarem pelo Simples Federal a pessoa jurídica que exerça a atividade de industrialização, por conta própria ou por encomenda, dos produtos classificados nos Capítulos 22 - Bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres e 24 - Fumo, Tabaco e Sucedâneos da Tabela de Incidência do IPI - Tipi, sujeitos ao regime de tributação de que trata a Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, mantidas até 31 de dezembro de 2000 as opções já exercidas.

## **4.8 - Compra e Venda de Produtos Importados**

Desde a reedição da Medida Provisória nº 1.991-15, de 10.03.00 (DOU de 13.03.00), a Secretaria da Receita Federal liberou a opção pelo Simples Federal para as pessoas jurídicas que tenham como atividade a compra e venda de produtos importados direta ou indiretamente, extinguindo, inclusive, o limite de 50% da receita bruta total previsto na Lei nº 9.317/96.

## **4.9 - Serviços de Regulação, Averiguação ou Avaliação de Sinistros, Inspeção e Gerenciamento de Riscos Para Quaisquer Ramos de Seguros**

A Secretaria da Receita Federal esclareceu, por meio do Ato Declaratório Normativo Cosit nº 5/00, que não podem optar pelo Simples as pessoas jurídicas que prestem serviços de regulação, averiguação ou avaliação de sinistros, inspeção e gerenciamento de riscos para quaisquer ramos de seguros.

## **4.10 - Serviços de Cobranças Extrajudiciais e Amigáveis**

O Ato Declaratório Normativo Cosit nº 7, de 09.05.00 (DOU de 10.05.00), esclareceu que é permitida a opção pelo regime do Simples pelas pessoas jurídicas que prestem serviços de cobranças, desde que essas cobranças sejam extrajudiciais.

## **4.11 - Serviços Médicos, Hospitalares e de Prótese Dentária**

O Ato Declaratório Normativo nº 11, de 23.05.00, estabeleceu que por tratar de serviços análogos aos de médico e enfermeiro, não podem optar pelo Simples as pessoas jurídicas que prestem serviços médicos, hospitalares ou assemelhados.

Da mesma forma, esclareceu o Ato Declaratório Normativo nº 12, de 23.05.00, que não podem optar pelo Simples as pessoas jurídicas que prestem serviços de prótese dentária, porquanto a prestação desses serviços depende de habilitação profissional legalmente exigida.

## **4.12 - Escolas**

Foi alterada, por meio da Lei nº 10.034, de 24.10.00 (DOU de 25.10.00), a Lei nº 9.317/96, que institui o Simples. De acordo com o art. 1º da Lei nº 10.034, ficam excetuadas da restrição de que trata o inciso XIII do art. 9º da Lei nº 9.317/96, podendo assim optar pelo Simples, as pessoas jurídicas que se dediquem às seguintes atividades: creches, pré-escolas e estabelecimentos de ensino fundamental.

Conforme o artigo 32 da Lei nº 9.394/96, ensino fundamental é aquele de duração mínima de oito anos, de 1ª até a 8ª série.

As pessoas jurídicas que explorem as atividades mencionadas, e optarem pelo Simples, recolherão os valores devidos mensalmente mediante aplicação dos percentuais referidos no art. 5º da Lei nº 9.317/96, alterado pela Lei nº 9.732/98, acrescidos de cinquenta por cento.

#### 4.13 - Previsão no Contrato Social de Atividade Impeditiva Juntamente Com Atividade Admitida no Simples

A existência de receita derivada de atividade não admitida no artigo 9º da Lei nº 9.317/96 veda a opção pelo Simples, ainda que a empresa tenha atividade mista e que a receita proveniente da atividade impeditiva represente um pequeno percentual da receita total.

Se no contrato social constarem unicamente atividades que vedam a opção, a pessoa jurídica deverá alterar o contrato para obter a inscrição no Simples, valendo a alteração para o ano-calendário subsequente.

Admite-se, no entanto, a existência no contrato social de atividades impeditivas juntamente com não impeditivas, porém a possibilidade de opção e permanência no Simples fica condicionada ao exercício tão-somente das atividades não vedadas.

Por outro lado, fica impedida de optar pelo Simples a pessoa jurídica que obtiver receita de atividade impeditiva, em qualquer montante, ainda que não prevista no contrato social.

#### 5. TABELAS DE EVENTOS RELATIVOS AO SIMPLES

Reproduzimos neste item a tabela com os códigos de eventos relativos ao Simples, a serem utilizados para o preenchimento da Ficha Cadastral da Pessoa Jurídica - FCPJ.

EVENTO	DESCRIÇÃO DO EVENTO	DATA DO EVENTO	PRAZO LEGAL PARA APRESENTAÇÃO DA FCPJ PELO CONTRIBUINTE	INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 034/2001
222	Alterações do porte da empresa	No caso de mudança de Microempresa para Empresa de Pequeno Porte: 01 de janeiro do ano-calendário subsequente àquele em que a receita bruta tiver ultrapassado o limite relativo a Microempresa. No caso de mudança de empresa de pequeno porte para microempresa: a data do evento é 01 do mês subsequente ao que ocorrer a alteração cadastral.	Até o último dia útil do mês de janeiro do ano- calendário subsequente àquele em que se deu o excesso de receita bruta.	Art. 22, § 3º, I Art.15
301	Opção pelo SIMPLES	Se a empresa já for cadastrada no CNPJ no momento da opção: 01 de janeiro do ano-calendário da opção. Se a empresa não for cadastrada no CNPJ e a opção estiver sendo feita	Último dia útil do mês de janeiro do ano-calendário. O próprio dia da inscrição da empresa no CNPJ	Art. 16, § 1º Art. 16, § 2º

		no momento desse cadastramento: data do evento de inscrição da empresa no CNPJ.		
302	Exclusão do SIMPLES por opção do contribuinte	01 de janeiro do ano-calendário subsequente ao ano corrente.		Combinação dos artigos 22, I e 24, I
303	Exclusão do SIMPLES por débito para com a Fazenda Nacional ou com a Previdência Social (da Pessoa Jurídica, ou do Sócio ou Titular)	01 do mês subsequente àquele em que se proceder a exclusão, ainda que de ofício, em virtude da constatação da inscrição do débito em dívida ativa da União ou do INSS.	Até o último dia útil do mês subsequente àquele em que tiver ocorrida a inscrição do débito em Dívida Ativa da União ou do INSS.	Combinação dos dispositivos 22, II, a) e 22, § 3º, II com o 24, II
304	Exclusão do SIMPLES por ultrapassar o limite da receita bruta	01 de janeiro do ano-calendário subsequente àquele em que se deu o excesso da receita bruta	Até o último dia útil do mês de janeiro do ano-calendário subsequente àquele em que se deu o excesso da receita bruta.	Combinação dos dispositivos 22, II, a) e 22, § 3º, I com 24, IV
305	Exclusão do SIMPLES por transformação para Sociedade por Ações	01 do mês subsequente àquele em que se proceder a exclusão, ainda que de ofício, em virtude da constatação da transformação para Sociedade por Ações.	Até o último dia útil do mês subsequente àquele em que tiver ocorrida a transformação para Sociedade por Ações.	Combinação dos dispositivos 22, II, a) e 22, § 3º, II com 24, II
306	Exclusão do SIMPLES por exercício de atividade econômica vedada	01 do mês subsequente àquele em que se proceder a exclusão, ainda que de ofício, em virtude da constatação da atividade econômica.	Até o último dia útil do mês subsequente àquele em que tiver ocorrido o início da atividade econômica vedada.	Combinação dos dispositivos 22, II, a) e 22, § 3º, II com o 24, II
307	Exclusão do SIMPLES por ingresso de sócio residente ou domiciliado no exterior	01 do mês subsequente àquele em que se proceder a exclusão, ainda que de ofício, em virtude da constatação do ingresso de sócio estrangeiro residente no exterior.	Até o último dia útil do mês subsequente àquele em que tiver ocorrido o ingresso do sócio residente ou domiciliado no exterior.	Combinação dos dispositivos 22, II, a) e 22, § 3º, II com o 24, II
308	Exclusão do SIMPLES por	01 do mês subsequente àquele	Até o último dia útil do mês	Combinação dos

	transformação em filial, sucursal, agência ou representação de pessoa jurídica com sede no exterior	em que se proceder a exclusão, ainda que de ofício, em virtude da constatação da transformação em filial, sucursal, agência ou representação de pessoa jurídica com sede no exterior.	subseqüente àquele em que tiver ocorrida a transformação.	dispositivos 22, II, a) e 22, § 3º, II com o 24, II
309	Exclusão do SIMPLES por participação no capital da outra pessoa jurídica	01 do mês subseqüente àquele em que se proceder a exclusão, ainda que de ofício, em virtude da constatação da participação no capital da outra pessoa jurídica.	Até o último dia do mês subseqüente àquele em que tiver início a participação no capital de outra pessoa jurídica.	Combinação dos dispositivos 22, II, a) e 22, § 3º, II com o 24, II
310	Exclusão do SIMPLES por existência de titular ou sócio que realize gastos incompatíveis com seus rendimentos declarados	01 do mês subseqüente àquele em que se proceder a exclusão, ainda que de ofício, em virtude da constatação da existência de titular ou sócio que realize gastos incompatíveis com seus rendimentos declarados.	Até o último dia útil do mês subseqüente àquele em que tiver ocorrido o gasto incompatível com os rendimentos declarados.	Combinação dos dispositivos 22, II, a) e 22, § 3º, II com o 24, II
311	Exclusão do SIMPLES por participação do titular ou sócio no capital de outra empresa	01 do mês subseqüente àquele em que se proceder a exclusão, ainda que de ofício, em virtude da constatação da participação do titular ou sócio no capital de outra empresa.	Até o último dia útil do mês subseqüente àquele em que tiver início a participação.	Combinação dos dispositivos 22, II, a) e 22, § 3º, II com o 24, II
312	Exclusão do SIMPLES por participação de outra pessoa jurídica no capital da empresa	01 do mês subseqüente àquele em que se proceder a exclusão, ainda que de ofício, em virtude da constatação da participação do titular ou sócio no capital de outra empresa.	Até o último dia útil do mês subseqüente àquele em que tiver início a participação.	Combinação dos dispositivos 22, II, a) e 22, § 3º, II com o 24, II
315	Anulação da opção do SIMPLES	Data do evento correspondente à opção (data de início de vigência da opção a ser	Até o último dia útil do mês subseqüente àquele em que o limite da receita bruta tiver	Combinação dos dispositivos 22, II, b) e 22, § 3º, II com o

		anulada).	sido ultrapassado, na hipótese prevista no artigo 22, II, b) da IN nº 34/2001.	24, III
322	Exclusão do SIMPLES pela empresa ser resultante de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento	01 do mês subsequente em que se proceder a exclusão ainda que de ofício, em virtude da constatação da empresa ser resultante de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento.	Até o último dia útil do mês subsequente àquele em que tiver ocorrido a cisão ou qualquer outra forma de desmembramento.	Combinação dos dispositivos 22, II, a) e 22, § 3º, II com o 24, II

## 6. CÁLCULO DO VALOR DEVIDO MENSALMENTE

### 6.1 - Percentuais Aplicáveis Sobre a Receita Bruta

O valor devido mensalmente pelas empresas optantes pelo Simples Federal será determinado mediante aplicação dos percentuais das tabelas abaixo, conforme o enquadramento de acordo com a receita bruta acumulada no ano-calendário.

#### I - IPI

Para as pessoas jurídicas contribuintes do IPI e optantes pelo Simples são acrescidos os percentuais de 0,75% no caso de Creches, Pré-Escolas e Estabelecimentos de Ensino Fundamental e 0,5% para as demais empresas. A pessoa jurídica que vende apenas produtos não tributados ficará dispensada do acréscimo de 0,5% ou 0,75% (conforme o caso), pelo fato de não ser contribuinte do IPI. Portanto a totalidade da receita bruta auferida estará fora do campo de incidência do imposto.

Por outro lado, em relação aos produtos isentos e com alíquota reduzida a zero, caberá o acréscimo de 0,5% ou 0,75%, por se tratar de contribuinte do IPI. Assim, se além de produtos não tributados, a pessoa jurídica também produzir produtos isentos ou com alíquota reduzida a zero, estará sujeita ao acréscimo dos percentuais relativos ao IPI, sobre todo o faturamento, caso faça a opção pelo Simples (Perguntas e Respostas SRF nº 101 - Simples 2001).

#### II - ICMS e ISS

Caso o Estado e/ou Município em que esteja estabelecida a pessoa jurídica optante pelo Simples tenha aderido ao Simples, os percentuais dos quadros abaixo terão o acréscimo conforme definido em convênio.

### 6.2. Alteração Nos Percentuais Para Prestadores De Serviço

O art. 82 da Lei nº 10.833 /2003 alterou a redação do art. 24 da Lei nº 10.684/03 estabelecendo que ficam acrescidos de cinquenta por cento os percentuais em relação às atividades relacionadas nos incisos II a IV do [art. 1º](#) da Lei nº 10.034/2000 (II - estabelecimentos de ensino fundamental; III - centros de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga; IV - agências lotéricas) e às pessoas jurídicas que auferiram receita bruta decorrente da prestação de serviços em montante igual ou superior a trinta por cento da receita bruta total, excluindo do acréscimo de 50 % as agências terceirizadas de correios e as creches e pré escolas.

Diante das alterações na legislação do SIMPLES/Federal, a partir de janeiro/2004, ficam majoradas em 50% (cinquenta por cento) as alíquotas globais do SIMPLES/Federal para as pessoas jurídicas que auferiram receita bruta decorrente da prestação de serviços, em montante igual ou superior a 30% (trinta por cento) da receita bruta total acumulada.

Salientamos que em relação às microempresas e empresa de pequeno porte contribuintes do IPI, os percentuais para determinação do Simples serão acrescidos de 0,75%, relativamente a esse imposto (§ 2º do art.12 da IN SRF nº 355/2003).

Assim, se a pessoa jurídica estiver no SIMPLES e auferir receitas da prestação de serviços, em montante que supere 30% (trinta por cento) da sua receita bruta total acumulada, toda a sua receita, e não só a da prestação de serviços, estará sujeita aos percentuais majorados no SIMPLES nesse mês.

Entendemos que, no mês em que a empresa auferir receitas da prestação de serviços, em montante inferior a 30% (trinta por cento) da sua receita bruta total, poderá voltar a utilizar os percentuais sem a majoração de 50%.

#### 6.2.1. Tabela Vigente A Partir De 1º De Janeiro De 2004

Enquadramento da Pessoa Jurídica	Receita Bruta Acumulada (R\$)	Percentuais Aplicáveis sobre a Receita Bruta	
		Empresas em Geral	Prestação de Serviços (Vide Nota*)

		PJ Não Contribuinte do IPI	PJ Contribuinte do IPI	PJ Não Contribuinte do IPI	PJ Contribuinte do IPI
Microempresa	Até 60.000,00	3%	3,5%	4,5%	5,25%
	De 60.000,01 até 90.000,00	4%	4,5%	6%	6,75%
	De 90.000,01 até 120.000,00	5%	5,5%	7,5%	8,25%
Empresa de Pequeno Porte (EPP)	Até 240.000,00	5,4%	5,9%	8,1%	8,85%
	De 240.000,01 até 360.000,00	5,8%	6,3%	8,7%	9,45%
	De 360.000,01 até 480.000,00	6,2%	6,7%	9,3%	10,05%
	De 480.000,01 até 600.000,00	6,6%	7,1%	9,9%	10,65%
	De 600.000,01 até 720.000,00	7%	7,5%	10,5%	11,25%
	De 720.000,01 até 840.000,00	7,4%	7,9%	11,1%	11,85%
	De 840.000,01 até 960.000,00	7,8%	8,3%	11,7%	12,45%
	De 960.000,01 até 1.080.000,00	8,2%	8,7%	12,3%	13,05%
	De 1.080.000,00 até 1.200.000,00	8,6%	9,1%	12,9%	13,65%

## 6.22 Exemplos de Cálculo

Observe-se que o percentual aplicável sobre o valor da receita bruta em cada mês será o correspondente à receita bruta acumulada dentro do ano-calendário, até o próprio mês a que se referir o imposto, por exemplo:

- Microempresa não contribuinte do IPI;
- Receita bruta acumulada até novembro/00: R\$ 98.000,00;
- Receita bruta do mês de novembro/00: R\$ 7.000,00;

temos:

- Percentual de enquadramento da receita bruta acumulada: 5%;
- Valor do recolhimento da competência novembro/00:  $7.000,00 \times 5\% = 350,00$ .

b) Cálculo no mês em que ocorre a mudança de enquadramento de microempresa para empresa de pequeno porte:

Considerando-se que até abril/01, a receita bruta acumulada foi de R\$ 110.000,00. No mês de maio/01, a pessoa jurídica auferiu receita de R\$ 30.000,00 e receita bruta acumulada de R\$ 140.000,00. Nesse caso, a tributação deverá ser feita da seguinte forma, admitindo-se no caso que a pessoa jurídica não seja contribuinte do IPI e a inexistência de convênios celebrados com os Estados ou Municípios (Perguntas e respostas nº 136 - Simples 2001):

- R\$ 10.000,00 à alíquota de 5%, como microempresa;
- R\$ 20.000,00 à alíquota de 5,4%, como empresa de pequeno porte.

A partir do mês de junho/01, a empresa aplicará, sobre a receita bruta mensal, os percentuais previstos para empresa de pequeno porte.

c) Apuração anual:

O regime de apuração das pessoas jurídicas optantes pelo Simples é anual.

Assim, se a empresa esteve enquadrada no Simples como ME/EPP, no ano-calendário de 2000, e não extrapolou o limite de receita de R\$ 120.000,00/R\$ 1.200.000,00, no ano-calendário de 2001, iniciará os recolhimentos, acumulando a receita a partir de janeiro/2001 e aplicando o percentual relativo a ME ou EPP, respectivamente, conforme o seu enquadramento.

### Exemplo:

- Receita bruta acumulada até o mês de dezembro/00 R\$ 110.000,00
- Receita bruta do mês de dezembro/00 R\$ 10.000,00
- Percentual aplicável sobre a receita bruta de dezembro/00 (Não contribuinte do IPI) 5%
- Receita bruta do mês de janeiro/2001 R\$ 9.000,00
- Percentual a ser aplicado sobre a receita bruta de janeiro/01 (Não contribuinte do IPI) 3%

## 6.3 - Microempresa e Empresa de Pequeno Porte Contribuinte do ICMS e ISS

Se a Unidade Federada e o Município em que se localizar a microempresa ou a empresa de pequeno porte vierem aderir ao Simples, mediante celebração de convênio com a União, os percentuais mencionados no quadro do subitem 6 serão majorados até os seguintes limites:

I - caso a Unidade Federada em que esteja estabelecida a microempresa ou a empresa de pequeno porte tenha celebrado convênio com a União, e observado o disposto no respectivo convênio, os percentuais serão acrescidos, a título de pagamento do ICMS:

- a) até 1%, para a microempresa contribuinte exclusivamente do ICMS;
- b) até 0,5%, para a microempresa contribuinte do ICMS e do ISS;
- c) até 3,5%, para a empresa de pequeno porte contribuinte exclusivamente do ICMS;
- d) até 2,5%, para a empresa de pequeno porte contribuinte do ICMS e do ISS;

II - caso o município em que esteja estabelecida a microempresa ou a empresa de pequeno porte tenha celebrado convênio com a União e observado o disposto no respectivo convênio, os percentuais serão acrescidos, a título de pagamento do ISS:

- a) até 1%, para a microempresa contribuinte exclusivamente do ISS;
- b) até 0,5%, para a microempresa contribuinte do ICMS e do ISS;
- c) até 3,5%, para a empresa de pequeno porte contribuinte exclusivamente do ISS;
- d) até 1%, para a empresa de pequeno porte contribuinte do ICMS e do ISS.

## 6.4 - Venda Para Entrega Futura

Para efeito de cálculo do recolhimento do Simples, deve ser computada a receita bruta auferida em cada mês, com base no princípio contábil da competência, ainda que não recebida.

No caso de venda para entrega futura, estipulada em contrato, a receita integrará a base de cálculo no mês em que ocorrer a venda.

## 6.5 - Vendas Realizadas Por Contribuinte Substituto

A receita de vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, como é o caso, por exemplo, de medicamentos, cigarros, combustíveis, deverá compor a base de cálculo para efeito de recolhimento do Simples, integralmente, inexistindo previsão legal para qualquer exclusão a esse título.

## 6.6 - Receitas de Exportação

A receita de vendas de mercadorias ou serviços ao Exterior pela pessoa jurídica optante pelo Simples compõe a base de cálculo para efeito de apuração do valor devido ao Simples.

## 7. Ganhos de Capital e Rendimentos de Aplicação Financeira

O Imposto de Renda devido sobre os ganhos de capital percebidos na alienação de bens do ativo permanente não está incluso entre os tributos e contribuições unificados no regime do Simples, devendo ser observadas as normas de cálculo aplicáveis às demais pessoas jurídicas (art. 3º, § 2º da Lei nº 9.317/96 e IN SRF nº 93/97).

A Secretaria da Receita Federal não se pronunciou sobre como compatibilizar essas normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas ao cálculo do ganho de capital percebido pelas empresas enquadradas no regime do Simples, no entanto, tem-se procedido da seguinte forma:

- a) o ganho de capital corresponde à diferença positiva entre o custo de aquisição e o valor de alienação;

- b) o ganho de capital fica sujeito ao Imposto de Renda à alíquota de 15%;
- c) o Imposto de Renda, assim apurado, deverá ser recolhido até o último dia útil do mês subsequente ao da sua percepção, por meio de Darf comum, utilizando-se no campo 04 o código 6297 (IN SRF nº 78/97 e Ato Declaratório Cosar nº 7/97);
- d) o imposto pago será considerado como definitivo, não podendo ser compensado ou restituído.

Os rendimentos de aplicação financeira de renda fixa e de renda variável serão tributados pelo Imposto de Renda na Fonte, de forma definitiva, ou seja, o imposto não poderá ser compensado ou restituído.

## **8. DATA E FORMA DE PAGAMENTO**

O pagamento dos impostos e contribuições no regime do Simples, devido pelas microempresas e pelas empresas de pequeno porte, será feito de forma centralizada sob o CGC/CNPJ do estabelecimento-sede, até o décimo dia do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita bruta, utilizando-se o Darf-Simples.

Em caso de recolhimento fora de prazo, o valor total devido no regime do Simples ficará sujeito à multa e juros de mora, de acordo com as normas previstas para o Imposto de Renda, inclusive se o valor a recolher englobar o ICMS e o ISS.

## **9. PAGAMENTOS FEITOS A MAIOR OU INDEVIDAMENTE**

Se a pessoa jurídica efetuar em algum mês pagamentos a maior ou indevidamente relativos ao Simples, poderá compensar esses pagamentos com créditos vincendos do próprio Simples (Majur/SRF 2001).

## **10. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

### **10.1 - Prazo Para Escrituração do Livro Caixa**

As microempresas e as empresas de pequeno porte inscritas no Simples ficam dispensadas de escrituração comercial perante a legislação do Imposto de Renda, desde que mantenham em boa ordem e guarda e enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhe sejam pertinentes:

- a) o livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária, ou seja, na mesma forma exigida atualmente para as empresas tributadas com base no lucro presumido, o qual deverá ser escriturado até o dia 10 do mês subsequente;
- b) o livro Registro de Inventário, no qual deverão ser registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;
- c) todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração dos referidos livros.

### **10.2 - Apresentação da Declaração Anual Simplificada**

A microempresa e a empresa de pequeno porte inscritas no Simples deverão apresentar, anualmente, declaração simplificada até o último dia útil do mês de maio do ano-calendário subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores dos impostos e contribuições pagos no regime do Simples.

A partir do exercício de 1999, a declaração simplificada deverá ser apresentada, exclusivamente, em meio magnético, em disquete ou por meio da Internet (IN SRF nº 132/98).

### **10.3 - Manutenção de Placa Indicativa da Inscrição no Simples**

As pessoas jurídicas inscritas no Simples deverão manter em seus estabelecimentos, em local visível ao público, placa indicativa que esclareça tratar-se de microempresa ou empresa de pequeno porte inscrita no Simples.

A inobservância dessa exigência sujeitará a pessoa jurídica à multa correspondente a 2% do total dos impostos e contribuições devidos na forma do Simples no próprio mês em que for constatada a irregularidade.

O valor da multa não será inferior a R\$ 100,00, não será suscetível de redução e será aplicado mensalmente enquanto perdurar o descumprimento da referida obrigação.

## **11. VEDAÇÃO DA APLICAÇÃO EM INCENTIVOS FISCAIS**

A inscrição no Simples veda, para a microempresa e a empresa de pequeno porte, a utilização ou destinação de qualquer valor a título de incentivo fiscal, bem como a apropriação ou a transferência de créditos relativos ao IPI e ao ICMS, se esses impostos estiverem incluídos no sistema unificado.

## **12. RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS OU AO TITULAR**

Estão isentos do Imposto de Renda na Fonte e na declaração de ajuste do beneficiário os valores efetivamente pagos ao titular ou sócio da microempresa ou da empresa de pequeno porte, salvo os que corresponderem a pró-labore, aluguéis ou serviços prestados.

Neste caso, poderá ser considerado como rendimento isento, por ocasião da distribuição e na declaração de ajuste do beneficiário, o valor que for pago a título de lucros, ou seja, o valor apurado em balanço. Se a pessoa jurídica não mantiver escrituração contábil, entendemos que poderá ser distribuído, como lucro, o valor do saldo de caixa apurado no período.



## 13. TRIBUTAÇÃO DO EXCESSO DE RECEITA

A pessoa jurídica inscrita no Simples na condição de microempresa que ultrapassar, no decurso do ano-calendário, o limite de receita bruta que lhe permite manter-se nessa condição, ficará sujeita, dentro do ano-calendário da ocorrência do excesso e em relação aos valores excedentes, aos percentuais e normas aplicáveis à empresa de pequeno porte, no cálculo do recolhimento mensal unificado.

A pessoa jurídica cuja receita bruta, no decurso do ano-calendário, exceder ao limite de receita bruta para enquadramento como empresa de pequeno porte, adotará, dentro daquele ano, em relação aos valores excedentes, os percentuais aplicáveis a essas empresas, acrescidos de 20%.

## 14. VALORES CUJA TRIBUTAÇÃO TENHA SIDO DIFERIDA

As pessoas jurídicas que até o ano-calendário anterior ao da opção pelo Simples houverem sido tributadas com base no lucro real deverão considerar realizados integralmente os valores controlados na parte B do Lalur, inclusive o lucro inflacionário acumulado, embora, até o momento, a Secretaria da Receita Federal não tenha se manifestado a respeito de que forma tais valores serão tributados.

## 15. EXCLUSÃO DO SIMPLES

### 15.1 - Exclusão Opcional ou Obrigatória

A exclusão do Simples será formalizada mediante a alteração cadastral por iniciativa da pessoa jurídica nos seguintes casos:

I - por opção;

II - obrigatoriamente quando:

a) a pessoa jurídica incorrer em qualquer das situações excludentes mencionadas no item 4 (parte I deste trabalho);

b) ultrapassado, no ano-calendário de início de atividade, o limite de receita bruta correspondente a R\$ 100.000,00 multiplicado pelo número de meses de funcionamento nesse período.

Ressalte-se que a microempresa que ultrapassar, no ano-calendário imediatamente anterior, o limite de receita bruta correspondente a R\$ 120.000,00, estará excluída do Simples nessa condição, podendo, no entanto, mediante alteração cadastral, inscrever-se na condição de empresa de pequeno porte.

### 15.1.1 - Prazo Para Comunicação da Exclusão

A alteração cadastral para comunicar a exclusão obrigatória deverá ser efetuada:

a) até o último dia útil do mês de janeiro do ano-calendário subsequente àquele em que se deu o excesso de receita bruta;

b) até o último dia útil do mês subsequente àquele em que houver ocorrido o fato que deu ensejo à exclusão, nas hipóteses mencionadas nos números III a XVIII do item 4 (parte I deste trabalho).

### 15.1.2 - Penalidade Pela Falta de Comunicação

A falta de comunicação da exclusão obrigatória do Simples, nos prazos mencionados, sujeitará a pessoa jurídica à multa correspondente a 10% do total dos impostos e contribuições devidos na forma do Simples no mês em que anteceder o início dos efeitos da exclusão.

O valor da multa não será inferior a R\$ 100,00, não poderá ser reduzido e não excluirá a aplicação das sanções previstas na legislação penal, inclusive em relação à declaração falsa, adulteração de documentos e emissão de Nota Fiscal em desacordo com a operação efetivamente praticada, a que estão sujeitos o titular ou o sócio da pessoa jurídica.

### 15.2 - Exclusão de Ofício

A exclusão dar-se-á de ofício, ou seja, por iniciativa da Secretaria da Receita Federal, quando a pessoa jurídica incorrer em qualquer das seguintes hipóteses:

I - exclusão obrigatória, nas formas mencionadas no subitem anterior, quando não realizada por comunicação da pessoa jurídica;

II - embargo à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiver obrigada, bem assim pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade, próprios ou de terceiros, quando intimado e demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio de força pública, nos termos do art. 200 da Lei nº 5.172, de 25.10.66 (CTN);

**Nota:** O art. 200 da Lei nº 5.172/66 prevê que as autoridades administrativas federais poderão requisitar o auxílio da força pública federal, estadual ou municipal, e reciprocamente, quando vítimas de embargo ou desacato no exercício de suas funções, ou quando necessário à efetivação de medida prevista na legislação tributária, ainda que não se configure fato definido em lei como crime ou contravenção.

III - resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou qualquer outro local onde se desenvolvam as atividades da pessoa jurídica ou se encontrem bens de sua posse ou propriedade;

IV - constituição da pessoa jurídica por interpostas pessoas que não sejam os verdadeiros sócios ou acionistas, ou o titular, no caso de firma individual;

V - prática reiterada de infração à legislação tributária;

VI - comercialização de mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;

VII - incidência em crimes contra a ordem tributária, com decisão definitiva.

## **15.3 - Produção de Efeitos da Exclusão**

A exclusão do Simples será considerada a partir dos seguintes prazos:

a) 01.01 do ano-calendário subsequente, nos casos de exclusão por opção ou por excesso ao limite de receita bruta para enquadramento como microempresa e empresa de pequeno porte;

b) a partir do mês seguinte àquele em que se proceder a exclusão, ainda que de ofício, em virtude de ocorrer a situação excludente, nas hipóteses mencionadas nos números III a XVIII do item 4 (parte I deste trabalho);

**Nota:** A exclusão de ofício dar-se-á mediante ato declaratório da autoridade fiscal da SRF que jurisdicione o contribuinte, assegurado o contraditório e a ampla defesa, observada a legislação relativa ao processo tributário administrativo.

c) a partir do início de atividade da pessoa jurídica no caso da letra "b" do número II do subitem 14.1, ficando a pessoa jurídica sujeita ao pagamento da totalidade ou diferença dos respectivos impostos e contribuições, devidos de conformidade com as normas gerais de incidência, acrescidos, apenas, de juros de mora quando efetuado antes do início de procedimento de ofício;

d) a partir do mês de ocorrência de qualquer das hipóteses relacionadas nos números I a VII do subitem 14.2.

## **15.4 - Consequências da Exclusão**

A pessoa jurídica que, por qualquer razão, for excluída do Simples, deverá apurar o estoque de produtos, matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem existentes no último dia do último mês em que houver apurado o IPI ou o ICMS de conformidade com aquele sistema e determinar, a partir da respectiva documentação de aquisição, o montante dos créditos que serão passíveis de aproveitamento nos períodos de apuração subsequentes.

A pessoa jurídica excluída do Simples ficará sujeita às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas, a partir do período em que se processarem os efeitos da exclusão.

Para as empresas que forem excluídas do Simples, independentemente da sua vontade, a exclusão não implicará rescisão no parcelamento. Neste caso, o parcelamento concedido será mantido até sua integral quitação ou rescisão por falta de pagamento.

## **16. OMISSÃO DE RECEITA**

Aplicam-se à microempresa e à empresa de pequeno porte todas as presunções de omissão de receita existentes nas legislações de regência dos impostos e contribuições mencionadas neste trabalho, desde que aplicáveis com base nos livros e documentos a que estiverem obrigadas essas pessoas jurídicas.

## **28. IMPOSTO DE RENDA**

### **28.1 - Classificação Contábil**

Por ocasião do encerramento do período, o imposto de renda será calculado de acordo com a legislação fiscal, sendo o seu resultado registrado contabilmente a débito do resultado do exercício e a crédito de provisão para imposto de renda.

Contabilmente, classificação da provisão para pagamento do Imposto de Renda deverá ser:

a) no passivo circulante - referente ao Imposto de Renda incidente sobre a parcela de lucros que se tornar exigível até o final do período-base seguinte;

b) no passivo exigível a longo prazo - referente ao Imposto de Renda incidente sobre a parcela do lucro diferido que se tornar exigível após o final do período-base seguinte.

Os valores recolhidos no decorrer do exercício, por estimativa ou com base no lucro real trimestral, antes da entrega da Declaração de Rendimentos, podem ser registrados em uma conta redutora daquela que registra a provisão, intitulada como Imposto Recolhido, cujo valor será revertido para a conta de provisão por ocasião da formalização da Declaração de Rendimentos. Caso o valor recolhido seja superior ao valor da provisão constituída, o valor excedente deve ser transferido para o Ativo, como Impostos a Recuperar.

Se a empresa não tiver constituído a provisão para o Imposto de Renda no encerramento do Período-base, ou a tiver contabilizado por um valor inferior ao imposto devido, deve regularizar tal situação no período-base. Se a empresa apurar o lucro real mensalmente, esse ajuste deve ser feito no mês seguinte àquele a que se referir a provisão que está sendo regularizada.

Neste caso, a provisão contabilizada intempestivamente ou o seu complemento, se for o caso, tem como contrapartida um débito à conta de lucros ou prejuízos acumulados no Patrimônio Líquido.

Ressalte-se que o tratamento acima aplica-se à parcela relativa ao Adicional do Imposto de Renda, devendo ser registrado da mesma forma que o Imposto de Renda.

## 28.2 - Cálculo do Imposto de Renda Com Base no Lucro Real Trimestral

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real deverão apurar o Imposto de Renda, nos períodos de apuração trimestrais encerrados nos dias 31 de março, 30 de julho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, cuja base de cálculo será o lucro líquido ajustado pelas adições prescritas e pelas exclusões permitidas pela legislação, focalizadas neste trabalho.

### 1 - Pessoas Jurídicas Obrigadas à Tributação Com Base No Lucro Real

Estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real as pessoas jurídicas (art. 36 da Lei nº 8.981/95 com as alterações da Lei nº 9.065/95, art. 58 da Lei nº 9.430/96 e da Lei nº 9.718/98):

- cuja receita total, no ano-calendário anterior, tenha excedido o limite de R\$ 24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;
- cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresa de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- que, autorizadas pela legislação tributária, queiram usufruir de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do Imposto de Renda;
- que, no decorrer do ano-calendário, tenham suspenso ou reduzido o pagamento do imposto, por meio de balanços ou balancetes de suspensão ou redução;
- que tenham lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do Exterior;
- que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*).

**Nota:** As pessoas jurídicas mencionadas acima, exceto as entidades financeiras e as empresas de fomento mercantil, podem optar pela tributação com base no lucro presumido, no período em que estiverem submetidas ao Refis (art. 9º do Decreto nº 3.342/00)

### 2 - BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do Imposto de Renda é o valor do resultado (lucro ou prejuízo) apurado nos períodos trimestrais encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, com observância da legislação comercial antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado extracontabilmente, pelas adições e exclusões examinadas a seguir (art. 13 da Lei nº 9.249/95 e Major/SRF):

#### a) Adições:

Devem ser adicionados ao resultado:

- resultado negativo da avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial;
- valor da reserva de reavaliação, que for realizado no período-base em virtude de sua capitalização (exceto no caso de reavaliação de imóveis e de patentes ou direitos de exploração de patentes decorrentes de pesquisa ou tecnologia desenvolvida no País) ou mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa por perecimento dos bens reavaliados;
- valor das provisões não dedutíveis, exceto as seguintes:
  - provisão para pagamento de férias e 13º salário;
  - provisões técnicas das companhias de seguro e capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;
- o valor das despesas não dedutíveis computados no resultado, tais como:
  - as contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;
  - as despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção de bens e serviços;
  - as despesas com alimentação dos sócios, acionistas e administradores;
  - as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros, planos de saúde e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;
  - as doações, exceto as efetuadas em favor de instituições de ensino e pesquisa sem finalidade lucrativa e entidades civis sem fins lucrativos que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e seus dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observados os limites fixados na legislação e as efetuadas aos projetos de natureza cultural aprovados pela Comissão Nacional de Incentivo à Cultura;
  - a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido;
  - a amortização de ágio na aquisição de participações societárias sujeitas à avaliação pela equivalência patrimonial, cujo valor deve ser registrado na parte B do Lalur para ser computado no lucro real no período em que ocorrer a alienação ou liquidação do investimento;
  - as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo ou contribuição;
  - o prejuízo na alienação ou baixa de investimentos adquiridos mediante incentivo fiscal de dedução do Imposto de Renda;
  - as perdas decorrentes de créditos não liquidados, que houverem sido computadas no resultado sem observância dos limites previstos na legislação;
  - os encargos financeiros incidentes sobre débitos vencidos e não pagos, incorridos a partir da data da citação inicial em ação de cobrança ajuizada pela empresa;
  - a remuneração indireta de sócios, dirigentes ou administradores, quando não identificados os beneficiários, bem como o Imposto de Renda na Fonte incidente sobre essa remuneração;
  - o resultado negativo apurado em sociedade em conta de participação;
- a parcela dos lucros decorrentes de contratos com entidades governamentais, que hajam sido excluídos na determinação do lucro real em período anterior, proporcional ao valor das receitas recebidas no período de apuração;
- os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes a bem que tenha sido objeto de depreciação acelerada a título de incentivo fiscal, a partir do período-base em que a soma da depreciação acumulada normal, registrada na escrituração comercial, com a depreciação acumulada incentivada no Lalur, atingir 100% do custo de aquisição do bem;
- o valor da reserva de correção especial do Ativo Permanente (art. 2º da Lei nº 8.200/91) proporcional ao valor dos bens submetidos a essa correção especial, que hajam sido realizados no período mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa por perecimento;

- as despesas com brindes;
- os juros remuneratórios do capital próprio, que excederem aos limites de dedutibilidade ou que houverem sido contabilizados sem observância dos limites e condições previstos na legislação;
- as perdas incorridas em operações no mercado de renda variável, na parte que exceder aos ganhos líquidos auferidos em operações dessa natureza, bem como as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia - *day-trade*;
- demais resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do resultado e que, de acordo com a legislação vigente, devam ser computados na determinação do lucro real.

## b) Exclusões

Podem ser excluídos do resultado, para determinação do lucro real:

- o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;
- os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;
- o valor das provisões não dedutíveis que tenham sido adicionadas na determinação da base de cálculo de período de apuração anterior e que tenham sido baixadas no período de apuração por utilização ou reversão;
- a parcela dos lucros decorrentes de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços celebrados com entidades governamentais, proporcional ao valor das receitas desses contratos, computadas na apuração do resultado e não recebidas até a data do encerramento do trimestre;
- a amortização de deságio obtido na aquisição de participações societárias sujeitas a avaliação pela equivalência patrimonial, cujo valor deve ser registrado em conta de controle na parte B do Lalur, para ser computado no lucro real do período em que ocorrer a alienação ou baixa do investimento;
- a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil de bens e direitos recebidos a título de devolução de participação no capital social de outra sociedade, que tenha sido creditada ao resultado (art. 22 § 4º da Lei nº 9.249/95);
- o resultado positivo correspondente às operações realizadas pelas sociedades cooperativas com os seus associados;
- a reversão do saldo remanescente da provisão para o Imposto de Renda sobre o lucro inflacionário com tributação diferida, quando houver sido exercida a opção para a tributação antecipada com o benefício da redução da alíquota do imposto;
- as perdas em operações de renda variável que tenham sido adicionadas ao lucro líquido de período anterior, por terem excedido aos ganhos auferidos em operações da mesma natureza, até o limite da diferença positiva entre ganhos e perdas decorrentes de operações no mesmo mercado, computados no resultado do período;
- os encargos financeiros registrados como receita, incidentes sobre créditos vencidos e não recebidos, após decorridos dois meses do vencimento do crédito;
- a depreciação acelerada incentivada;

- o ganho de capital auferido na alienação de bens do ativo permanente no período, cujo preço deva ser recebido, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário subsequente ao da contratação, se houver opção pelo diferimento da tributação;

- demais rendimentos, receitas, resultados e outros valores computados a crédito de conta de resultado e que, de acordo com a legislação vigente não são computados no lucro real.

#### c) Adição e Exclusão de Valores Apurados Antes de 31.12.95

Os valores a serem adicionados ou excluídos originados em períodos-base encerrado até 31.12.95 serão computados na determinação da base de cálculo, pelo valor corrigido até essa data com base no valor da UFIR de 01.01.96, de R\$ 0,8287. A partir dessa data, em virtude da extinção da correção monetária do balanço, não se corrige mais os valores a serem excluídos ou adicionados ao lucro líquido.

#### 3. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS DE PERÍODOS ANTERIORES

Para fins de determinação da base de cálculo do Imposto de Renda, o resultado apurado, depois dos ajustes de adição e exclusão, quando positivo, poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores, respeitando-se o limite máximo de 30% do lucro real (arts. 15 da Lei nº 9.065/95 e 31 da Lei nº 9.249/95).

Observe-se que não há prazo para essa compensação, mas ela ficará sempre condicionada à observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado e à observação das demais condições previstas na legislação, tais como:

a) que entre a data da apuração e a da compensação do prejuízo não tenha ocorrido, cumulativamente, modificação do controle societário e do ramo de atividade da empresa;

b) que os prejuízos não operacionais apurados, só podem ser compensados com os lucros da mesma natureza, observado o limite de 30%.

Ressalte-se que o valor dos prejuízos fiscais deve ser controlado na parte B do Lalur.

#### 4 - PREJUÍZO FISCAL APURADO NO DECORRER DO ANO-CALENDÁRIO

O prejuízo fiscal apurado em um determinado trimestre do ano-calendário poderá ser compensado nos períodos de apuração trimestral subsequentes, desde que observado o limite máximo de 30% do lucro real.

#### 5 - ALÍQUOTA DO IMPOSTO DE RENDA E ADICIONAL

Sobre o lucro real apurado de acordo com as normas mencionadas anteriormente, aplica-se a alíquota de 15%, *mais* o adicional à alíquota de 10% sobre a parcela do lucro real que ultrapassar o limite trimestral de R\$ 60.000,00.

#### 6 - DEDUÇÃO DE INCENTIVOS FISCAIS

Do imposto normal devido (sem o adicional), calculado à alíquota de 15%, diminuído do imposto incidente sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no Exterior, poderão ser deduzidos os seguintes incentivos fiscais, desde que observados os limites e as condições previstas na legislação pertinente:

a) Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT): até 4% do imposto devido;

b) Programa de Desenvolvimento Tecnológico Industrial (PDTI) e Programa de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário (PDTA) até 4% do imposto devido;

**Nota:** a soma das deduções dos incentivos mencionados nas letras a e b, fica limitada a 4% do imposto normal devido, respeitado o limite específico de cada espécie de incentivo.

c) Operações de Caráter Cultural e Artístico: até 4% do imposto devido;

d) Atividade Audiovisual: até 3% do imposto devido;

**Nota:** a soma das deduções dos incentivos mencionados nas letras c e d, fica limitada a 4% do imposto normal devido, observado o limite específico para Atividade Audiovisual.

e) Doações aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente: até 1% do imposto devido;

f) Redução ou isenção do imposto calculados com base no lucro real da exploração de empreendimentos instalados nas áreas da Sudene ou Sudam, empreendimentos turísticos e empreendimentos integrantes do Programa Grande Carajás.

## 7. VALORES QUE PODEM SER COMPENSADOS COM O IMPOSTO DEVIDO

As pessoas jurídicas poderão deduzir do Imposto de Renda apurado trimestralmente:

a) Valores recolhidos a maior:

- o saldo de Imposto de Renda pago a maior apurado em declaração de rendimentos que não tenha sido compensado em ano-calendário ou trimestres anteriores;
- os valores recolhidos a maior em trimestres anteriores do próprio ano-calendário, ainda não compensados.

Quanto ao valor do imposto pago a maior ou indevidamente, a ser compensado, relativo a períodos anteriores, deve ser observado o seguinte:

- se foram pagos até 1995, poderão ser atualizados pela variação da UFIR até 1º de janeiro de 1996 (R\$ 0,8287) e acrescidos dos juros equivalentes à taxa Selic, acumulada mensalmente, a partir de 1º de janeiro de 1996 até o mês anterior ao da compensação e de 1% relativamente ao mês em que a compensação for efetuada;
- se pagos a partir de 1º de janeiro de 1996, serão acrescidos dos juros equivalentes à taxa Selic, acumulada mensalmente, a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação e de 1% relativamente ao mês em que a compensação for efetuada.

b) Imposto de Renda Retido na Fonte:

- Imposto pago ou retido na fonte pela própria empresa, incidente sobre receitas computadas na apuração do lucro real, inclusive:
- IRRF sobre aplicações financeiras de renda fixa e variável;
- IRRF sobre juros remuneratórios do capital próprio pagos ou creditados por outra sociedade da qual a empresa seja sócia ou acionista;
- IRRF sobre pagamentos feitos por entidades da administração pública federal, decorrentes do fornecimento de bens e serviços;

c) Imposto pago no Exterior:

- O Imposto de Renda pago no Exterior sobre lucros disponibilizados no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada da pessoa jurídica, bem como sobre rendimentos ou ganhos de capital poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real, observado o seguinte (art. 13 da IN SRF nº 38/96):
- para efeito de compensação, considera-se Imposto de Renda pago no país de domicílio da filial, sucursal, controlada ou coligada, ou o relativo a rendimentos e ganhos de capital, o tributo que incida sobre lucros, independentemente da denominação oficial adotada e do fato de ele ser de competência de unidade da Federação do país de origem;
- o tributo pago no Exterior, a ser compensado, será convertido em reais tomando-se por base a taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda, pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data de seu efetivo pagamento. Caso a moeda do país de origem do tributo não tenha cotação no Brasil, o seu valor será convertido em dólares dos Estados Unidos da América e, em seguida, em reais;
- para efeito de compensação, o tributo será considerado pelo valor efetivamente pago, não sendo permitido o aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal;
- o valor do tributo pago no Exterior, a ser compensado, não poderá exceder o montante do imposto e adicional, devidos no Brasil, sobre o valor dos lucros, rendimentos e ganhos de capital incluídos no lucro real;
- o tributo pago no Exterior, passível de compensação, será sempre proporcional ao montante dos lucros, rendimentos ou ganhos de capital que houverem sido computados na determinação do lucro real;

- o tributo pago sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no Exterior, que não puder ser compensado em virtude de a pessoa jurídica, no Brasil, no respectivo ano-calendário, não ter apurado lucro real positivo, poderá ser compensado com o que for devido nos anos calendários subsequentes. Nesse caso, a pessoa jurídica deverá calcular o montante do imposto a compensar em anos-calendários subsequentes e controlar o seu valor na parte B do Lalur.

## 8. EXEMPLO

Admitindo-se que uma pessoa jurídica, tributada pelo lucro real trimestral, tenha apresentado os seguintes dados em determinado trimestre:

a) Resultado do período	R\$1.500.000,00
b) Provisões não dedutíveis	R\$ 250.000,00
c) Lucros derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição contabilizados como receitas	R\$ 55.000,00
d) Resultados positivos em participações societárias	R\$ 330.000,00
e) Resultado negativo da avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial	R\$ 160.000,00
f) Prejuízo fiscal apurado em períodos anteriores	R\$ 500.000,00
g) Contribuição Social Sobre o Lucro	R\$ 23.000,00
h) IRRF sobre aplicações financeiras	R\$ 13.500,00
i) Incentivo fiscal ao PAT	R\$ 5.500,00
l) IRRF sobre juros remuneratórios do capital próprio recebidos de coligada	R\$ 30.000,00
a) Apuração da base de cálculo:	
Resultado antes do IR	R\$1.500.000,00
(+) Resultado negativo da avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial	R\$ 160.000,00
(+) Contribuição Social Sobre o Lucro	R\$ 23.000,00
(+) Provisões não dedutíveis	R\$ 250.000,00
(-) Resultados positivos em participações societárias	R\$ 330.000,00
(-) Lucros derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição contabilizados como receita	R\$ 55.000,00
(=) Lucro real antes da compensação de prejuízos	R\$1.548.000,00
(-) Compensação de prejuízos fiscais períodos anteriores (valor do limite de compensação: 30% de R\$ 1.548.000,00)	R\$ 464.400,00
(=) Lucro real após a compensação de prejuízos	R\$1.083.600,00
b) Determinação do Imposto de Renda devido:	
Lucro real	R\$ 1.083.600,00
(X) Alíquota do imposto normal	15%
(=) Valor do imposto normal	R\$ 162.540,00
c) Apuração do valor do adicional do Imposto de Renda:	
Lucro real excedente a R\$ 60.000,00 no trimestre (R\$ 1.083.600,00 - R\$ 60.000,00)	R\$1.023.600,00
(X) Alíquota do adicional	10%
(=) Valor do adicional	R\$ 102.360,00
(+) Valor do imposto normal	R\$ 162.540,00
(=) Total do imposto e do adicional devidos	R\$ 264.900,00
d) Compensações do imposto e adicional devidos:	
Imposto e adicional devidos	R\$ 264.900,00
(-) IRRF sobre aplicações financeiras	R\$ 13.500,00
(-) Incentivo fiscal ao PAT	R\$ 5.500,00
(-) IRRF sobre juros remuneratórios	R\$ 30.000,00
(=) Imposto e adicional a recolher	R\$ 215.900,00

## 9. PAGAMENTO DO IMPOSTO APURADO

### a) Pagamento em Quota Única

O Imposto de Renda, apurado ao final de cada trimestre, será pago em quota única até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração (art. 6º da Lei nº 9.430/96).

### b) Pagamento Parcelado

À opção da pessoa jurídica, o Imposto de Renda devido poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao do encerramento do período de apuração a que corresponder, observado o seguinte:



- nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais);
- o Imposto de Renda de valor inferior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais) será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração;
- as quotas do Imposto de Renda serão acrescidas de juros equivalentes à taxa Selic, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento;
- a primeira quota ou quota única, quando paga no vencimento, não sofrerá acréscimos.

## 10. CÓDIGOS PARA PREENCHIMENTO DO DARF

Para recolhimento do Imposto de Renda devem ser utilizados os seguintes códigos no campo 04 do Darf:

- a) Empresas obrigadas à tributação com base no lucro real:
  - Entidades financeiras: 1599
  - Demais pessoas jurídicas que apuram o lucro real trimestral: 0220
- b) Empresas não obrigadas mas optantes pela tributação pelo lucro real: 3373

## 11. OPÇÃO PARA APLICAÇÃO EM INCENTIVOS FISCAIS

As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real que optarem pelo pagamento trimestral podem manifestar a opção pela aplicação de parte do imposto nos fundos Finor, Finam ou Funres (restrito às empresas domiciliadas no Estado do Espírito Santo), no curso do ano-calendário (art. 4º da Lei nº 9.532/97).

A opção no curso do ano-calendário é exercida mediante recolhimento, em Darf específico, no mesmo prazo do Imposto de Renda, mediante destaque de parcela do imposto de valor equivalente a até 18%, para o Finor ou o Finam, ou até 25% para o Funres, observando-se que:

- no Darf deverá ser indicado o código de receita relativo ao fundo pelo qual a empresa optar;
- a opção é irretratável e não poderá ser alterada;

### a) Base de Cálculo do Incentivo

A base de cálculo da opção para a aplicação nesses fundos é o imposto calculado à alíquota normal de 15%, sem inclusão do adicional, com os seguintes ajustes (arts. 599 e 600 do RIR/99 e 16, § 4º, da Lei nº 9.430/96 e Major/98):

- adição dos seguintes valores:

Imposto de Renda a pagar sobre o lucro de sociedade em conta de participação da qual a empresa seja sócia ostensiva;

Imposto de Renda, vencido e pago no período-base, relativo à opção pela realização antecipada com redução da alíquota, sobre o lucro inflacionário;

- subtração do valor das deduções do imposto relativas aos seguintes incentivos fiscais:

Programa de Alimentação do Trabalhador;

Programa de Desenvolvimento Tecnológico Industrial/ Agropecuário (PDTI/PDTA);

Atividade Audiovisual

- Subtração do valor do Imposto de Renda normal (15%), que serviu de base de cálculo, dos seguintes incentivos fiscais:

redução ou isenção do imposto concedida a empresas instaladas nas áreas de atuação da Sudene e da Sudam, ou que explorem empreendimentos hoteleiros e/ou turísticos, ou em atuação na área do Programa Grande Carajás;

redução do imposto para reinvestimento, no caso de empresas instaladas nas regiões da Sudene ou da Sudam;

- Subtração do valor do Imposto de Renda calculado sobre a diferença entre custo orçado e custo efetivo de unidade imobiliária vendida antes do término da obra (nas empresas imobiliárias), quando o custo efetivo for inferior, em mais de 15%, ao custo orçado;

- subtração do valor do imposto normal (15%) incidente sobre a parcela do lucro real correspondente a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

Exemplo:

Considerando-se os dados do exemplo desenvolvido no item 8, temos:

Imposto Normal devido	R\$	162.540,00
(-) Incentivo Fiscal do PAT	R\$	5.500,00
(=) Base de cálculo do incentivo	R\$	157.040,00
(x) Valor da opção 18% sobre R\$ 157.040,00	R\$	28.267,20

b) Tratamento da Parcela Excedente ao Limite Admitido Apurado na Declaração de Rendimentos

Se o valores destinados para os fundos excederem ao total que a pessoa jurídica tiver direito, apurado na Declaração de Rendimentos, a parcela excedente será considerada (§ do art. 4º da Lei nº 9.532/97):

- para as empresas que tenham direito de aplicação em projeto próprio, como recursos próprios aplicados nesse projeto;

- para as demais empresas, como subscrição voluntária para o fundo destinatário da opção manifestada no Darf.

c) Imposto Pago a Menor em Virtude de Excesso de Valor Destinado aos Fundos

No caso de pagamento a menor de imposto em virtude de excesso de valor destinado para os fundos, a diferença deverá ser paga com acréscimo de multa e juros, calculados de acordo com a legislação do Imposto de Renda.

## 28.2.1 - Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) - Normas Para Escrituração

### 1. INTRODUÇÃO

A Lei nº 6.404/76 - *Lei das Sociedades por Ações* - dispõe em seu artigo 177 que a escrituração da companhia deve ser mantida em registros permanentes, obedecendo os preceitos da legislação comercial, da própria LSA e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo, ainda, a companhia observar em sua escrituração métodos e critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais de acordo com o regime de competência dos exercícios.

O parágrafo 2º do dispositivo retrocitado determina que a companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações financeiras, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Por decorrência da norma estabelecida no artigo 177 da Lei nº 6.404/76, a legislação do Imposto de Renda, via Decreto-lei nº 1.598/77, instituiu o livro de apuração do lucro real, que passou a ser conhecido pela sigla de Lalur.

Posteriormente, a Secretaria da Receita Federal, através da Instrução Normativa nº 028, de 13.06.78, aprovou o modelo e estabeleceu as normas de escrituração do livro de Apuração do Lucro Real.

### 2. OBRIGATORIEDADE

Estão obrigadas a escriturar o livro de Apuração do Lucro Real todas as pessoas jurídicas contribuintes do Imposto de Renda apurado com base no lucro real, tais como:

- a) as pessoas jurídicas de direito privado sediadas no País, inclusive as filiais, sucursais ou representantes, no País, de pessoas jurídicas domiciliadas no Exterior;
- b) as firmas individuais equiparadas à pessoa jurídica;
- c) as pessoas físicas equiparadas a empresas individuais em virtude de promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos;
- d) as sociedades cooperativas que realizarem as operações referidas nos incisos I, II e III do artigo 168 do Regulamento do Imposto de Renda.

### 3. MODELO DO LIVRO

O livro de apuração do lucro real, cujas folhas serão numeradas tipograficamente, se compõe de duas partes, reunidas em um só volume encadernado, a saber:

- a) **Parte A**, que se destina aos lançamentos de ajuste do lucro líquido do período de apuração e à transcrição da demonstração do lucro real;
- b) **Parte B**, que se destina ao controle dos valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial.

Quando se completar a utilização das páginas destinadas a uma das partes do livro de Apuração do Lucro Real a outra parte, será encerrada mediante cancelamento das páginas não utilizadas, prosseguindo a escrituração, integralmente, no livro subsequente.

É importante observar que o livro de Apuração do Lucro Real não poderá ser substituído por fichas.

O artigo 18 da Lei nº 8.218/91 facultou a escrituração do Lucro Real mediante a utilização de sistema eletrônico de processamento de dados.

MODELO				
PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO				
DATA	HISTÓRICO	ADIÇÕES	EXCLUSÕES	

PARTE B - CONTROLE DE VALORES QUE CONSTITUIRÃO AJUSTE DO LUCRO LÍQUIDO DE EXERCÍCIOS FUTUROS							
CONTA: SALDO DEVEDOR - CORREÇÃO COMPLEMENTAR IPC/BTNF DE 1990							
DATA	HISTÓRICO	PARA EFEITO DE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA			CONTROLE DE VALORES		
		MÊS DE REFERÊNCIA	VALOR A CORRIGIR	COEFICIENTE	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO
							R\$ D/C

### 4. AUTENTICAÇÃO E REGISTRO

O livro de Apuração do Lucro Real deverá conter, respectivamente, na primeira e na última página, os termos de abertura e de encerramento, que identificarão o contribuinte (firma ou razão social, número e data do arquivamento dos atos constitutivos no órgão de registro do comércio e o número de inscrição no CNPJ/MF) e serão datados e assinados por diretor, gerente ou titular e por contabilista legalmente habilitado, não sendo necessário o seu registro ou autenticação por qualquer órgão oficial.

A escrituração de cada período de apuração se completa com a assinatura, após a demonstração do lucro real, de responsável pela pessoa jurídica e de contabilista legalmente habilitado.

Sublinhe-se que se considera não apoiada em escrituração a declaração de rendimentos entregue sem que estejam lançados no livro de Apuração do Lucro Real os ajustes ao lucro líquido, a demonstração do lucro real e os registros correspondentes nas contas de controle.

## 5. ÉPOCA DA ESCRITURAÇÃO

O Lalur será escriturado por ocasião do encerramento de cada período de apuração do lucro real, ou seja, o Lalur será escriturado trimestralmente, se a empresa efetuar os recolhimentos trimestrais do Imposto de Renda, ou em 31 de dezembro, se a empresa, sujeita à tributação pelo lucro real, optar pelo pagamento do imposto mensal por estimativa.

**Nota:** Para fins de suspender ou reduzir o recolhimento mensal do imposto estimado, a empresa poderá levantar um ou mais balancetes ou balanços intermediários, com apuração completa do lucro líquido e do lucro real.

A demonstração do lucro real daí decorrente deverá ser transcrita na parte "A" do Lalur, observando-se que nenhum registro desses valores será feito na Parte "B", a qual só receberá os valores resultantes dos balanços trimestrais e do balanço de 31.12.97, para os casos de estimativa.

## 6. CONCEITO DE LUCRO REAL

Lucro real é o lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária, na forma focalizada no tópico 28.2.

A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período na escrituração mercantil, com observância das leis comerciais, inclusive no que se refere à constituição da provisão para o Imposto de Renda.

## 7. ESCRITURAÇÃO DA PARTE "A" DO LALUR

Os lançamentos correspondentes aos ajustes do lucro líquido do período de apuração, para a determinação do lucro real, deverão ser feitos com individualização e clareza, na Parte A do livro de Apuração do Lucro Real, no curso do ano-calendário ou data do encerramento deste, observando-se o seguinte:

- a) o histórico deverá indicar com clareza as características dos ajustes do lucro líquido;
- b) em se tratando de valores objeto de escrituração contábil, deverá ser feita também a indicação da conta ou subconta usada, o número de ordem do Livro Diário em que consta o lançamento e data deste, ou elementos que, com idêntica validade, vinculem o ajuste à contabilidade;
- c) em se tratando de ajustes que não possuam correspondência na contabilidade, deverão ser especificados todos os elementos utilizados no cálculo;
- d) o lançamento feito indevidamente no livro de Apuração do Lucro Real será estornado mediante lançamento subtrativo na própria coluna em que foi lançado, com o valor indicado entre parênteses, de tal forma que a soma das colunas adições e exclusões coincida com o total registrado nos itens adições e exclusões mais compensações da demonstração do lucro real. Observe-se que todo estorno de lançamento deve ser devidamente justificado.

## 8. DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL

A demonstração do lucro real será transcrita na *Parte A* do livro de Apuração do Lucro Real, após o último lançamento de ajuste do lucro líquido do período de apuração, obedecendo ao modelo instituído pela IN SRF nº 28/78, devendo conter:

- a) o lucro ou prejuízo líquido constante da escrituração comercial, apurado no período de incidência do imposto;
- b) as adições ao lucro líquido, discriminadas item por item, agrupados os valores de acordo com sua natureza, e a soma das adições;
- c) as exclusões do lucro líquido, discriminadas item por item, agrupados os valores de acordo com sua natureza, e a soma das exclusões;
- d) subtotal, obtido pela soma algébrica do lucro ou prejuízo líquido do período com as adições e exclusões;
- e) as compensações de prejuízo fiscais que estejam sendo efetivadas no período de apuração;

---

f) o lucro real do período de apuração; ou prejuízo desse período, a compensar em períodos subsequentes.

Ressalte-se que a demonstração do lucro real deve ser iniciada com o resultado do período antes de formada a provisão para o Imposto de Renda, não constituindo essa provisão, portanto, item de adição (PN CST nº 102/78).

NATUREZA DOS AJUSTES	R\$	R\$
1. LUCRO LÍQUIDO DO PERÍODO OU PREJUÍZO LÍQUIDO DO PERÍODO		XXX OU (XXX)
2. MAIS ADIÇÕES		
2.1 -	XXX	
2.2 -	XXX	
2.3 -	XXX	XXX
3. MENOS: EXCLUSÕES		
3.1 -	XXX	
3.2 -	XXX	
3.3 -	XXX	
4. SUBTOTAL		XXX OU (XXX)
5. MENOS: COMPENSAÇÕES		
5.1 - PREJUÍZO DO EXERCÍCIO 19	XXX	
5.2 -	XXX,	
6. LUCRO REAL OU PREJUÍZO A COMPENSAR		XXX OU (XXX)

Reconhecemos a exatidão desta demonstração:

(Local), \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

a) Contabilista - CRC

b) Diretor, Gerente ou Titular

## 8.1 - Exemplo de Escrituração da Parte "A" do Lalur

Admitindo-se que, em 31.12.97, determinada empresa tenha apurado os seguintes dados para apuração do lucro real:

- Lucro Líquido do exercício antes de deduzida a provisão para o Imposto de Renda	R\$	80.000,00
- Valor da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido	R\$	2.000,00
- Valor referente a despesas com veículos de passeio dos sócios:		
José Alves	R\$	1.700,00
Darci de Castro	R\$	1.200,00
- Valor referente a multas de trânsito	R\$	700,00
- Valor das perdas apuradas excedentes aos ganhos auferidos no mercado de renda variável:		
Soma dos ganhos no mercado de renda variável	R\$	5.300,00
Soma das perdas apuradas no mercado de renda variável	R\$	7.500,00
- Valor da compensação de 15% do saldo devedor da correção complementar IPC/BTNF de 1990	R\$	7.500,00
- Resultado positivo da avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial	R\$	3.000,00
- Compensação de parte do prejuízo fiscal apurado no ano-calendário de 1995.		

Com base nesses dados, a empresa elaborou a seguinte demonstração do lucro real:

### ESCRITURAÇÃO DA PARTE "A" DO LALUR

PARTE A - REGISTRO DOS AJUSTES DO LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO				
DATA	HISTÓRICO		ADIÇÕES	EXCLUSÕES
31.12.98	Valor da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido provisionada conforme lançamento no livro Diário nº 7 folha 280		2.000,00	
31.12.98	Valor das despesas com veículos de sócios, conforme lançamento no Livro Diário nº 7, folhas 120 230:			

	José Alves	1.700,00		
	Darci de Casrto	1.200,00	2.900,00	
31.12.98	Valor referente a multas de trânsito conforme lançamento no Livro Diário nº 7, folhas 70 e 158		700,00	
31.12.98	Valor das perdas apuradas no mercado de renda variável excedente aos ganhos auferidos nessas operações, conforme demonstrado:			
	Soma dos ganhos apurados	5.300,00		
	Soma das perdas apuradas	7.500,00	2.200,00	
31.12.98	Dividendos recebidos de investimentos avaliados pela equivalência patrimonial, conforme lançamento no Livro Diário nº 7, folha 262			3.000,00
31.12.98	Estorno da exclusão supra, por ser indevida			(3.000,00)
31.12.98	Parcela referente a 15% do saldo devedor da correção complementar	50.000,00		
	IPC/BTNF de 1990, conforme parte B deste livro, pág. ...	x 15%		
		7.500,00		7.500,00
31.12.98	Valor referente resultado positivo da avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial conforme lançamento de 12.12.98 no Livro Diário nº 7, folha 265			3.000,00
	Somas		7.800,00	10.500,00
31.12.98	DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL		R\$	R\$
	1. Lucro líquido do período, antes do Imposto de Renda			80.000,00
	2. Mais: Adições			
	2.1. Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido		2.000,00	
	2.2. Despesas com veículos dos sócios		2.900,00	
	2.3. Multas de Trânsito		700,00	
	2.4. Perdas excedentes aos ganhos apurados no mercado de renda variável		2.200,00	7.800,00
	3. Menos: exclusões			
	3.1. 15% do saldo devedor da correção complementar IPC/BTNF de 1990,			(7.500,00)
	3.2. Resultado positivo da avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial			(3.000,00)
	4. Subtotal			77.300,00
	5. Menos: Compensações			
	5.1. Prejuízo fiscal de 1995			(23.190,00)
	6. Lucro real			54.110,00
	Reconhecemos a exatidão desta demonstração.			
	Curitiba, 31 de dezembro de 1998			
	.....		.....	
	Diretor, Gerente ou Titular		Contabilista CRC nº	

## 9. ESCRITURAÇÃO DA PARTE "B" DO LALUR

O registro de controle é efetuado na *Parte B* do livro de Apuração do Lucro Real.

Na Parte B do livro de Apuração do Lucro Real, concomitantemente com os lançamentos de ajuste efetuados na Parte A do referido livro no encerramento de cada período de apuração, serão efetuados os controles dos valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração subsequentes, utilizando-se uma folha para cada conta ou fato que requeira controle individualizado.

A coluna D/C do livro destina-se a indicar a natureza devedora (D) ou credora (C) do saldo apurado. Portanto, os saldos que devam ser adicionados ao lucro líquido de exercícios subsequentes terão letra D, e os que devam ser excluídos terão letra C.

## a) Contas Suscetíveis de Controle

Os valores que devam influenciar a determinação do lucro real de período de apuração futuro e que não são controlados na escrituração comercial devem ser agrupados em contas distintas, segundo a sua natureza, tais como:

- prejuízos fiscais a compensar;
- depreciação acelerada incentivada;
- lucro inflacionário acumulado;
- provisões não dedutíveis;
- lucro não realizado decorrente de contrato a longo prazo com empresa pública, etc;
- perdas excedentes aos ganhos auferidos no mercado de renda variável;
- valores decorrentes da correção complementar IPC/BTNF de 1990.

Os incentivos fiscais aproveitáveis em períodos subsequentes, passíveis de dedução do Imposto de Renda devido na Declaração de Ajuste, embora não constituam valores a serem excluídos do lucro líquido, deverão ser controlados na Parte B do Lalur.

b) Exemplo de Escrituração da Parte "B" do Lalur. Tendo em vista os dados apresentados no item 8.1, a empresa em questão deverá controlar na Parte B do Lalur os seguintes valores:

- as perdas excedentes aos ganhos apurados no ano-calendário de 1997;
- o saldo devedor da correção complementar IPC/BTNF de 1990;
- o prejuízo fiscal do ano-calendário de 1995.

Assim sendo a Parte B do Lalur da empresa mencionada está escriturado da seguinte forma:

PARTE B - CONTROLE DE VALORES QUE CONSTITUIRÃO AJUSTE DO LUCRO LÍQUIDO EM PERÍODOS FUTUROS								
CONTA: SALDO DEVEDOR CORREÇÃO COMPLEMENTAR IPC/BTNF DE 1990								
Data	Histórico	Para efeitos de correção monetária			Controle de valores			
		mês de referência	Valor a corrigir	Coeficiente	Débito	Crédito	Saldo	
							R\$	D/C
31.12.97	Saldo da correção complementar IPC/BTNF de 1990					50.000,00	50.000,00	C
31.12.98	15% do saldo da correção complementar IPC/BTNF compensado nesta data				7.500,00		42.500,00	C

PARTE B - CONTROLE DE VALORES QUE CONSTITUIRÃO AJUSTE DO LUCRO LÍQUIDO EM PERÍODOS FUTUROS								
CONTA: PREJUÍZO FISCAL DO ANO-CALENDÁRIO DE 1995								
Data	Histórico	Para efeitos de correção monetária			Controle de valores			
		mês de	Valor a	Coeficiente	Débito	Crédito	Saldo	



		referência	corrigir				R\$	D/C
31.12.95	Prejuízo fiscal apurado no ano-calendário de 1995					130.000,00	130.000,00	C
31.12.96	Valor compensado conforme demonstração do lucro real neste livro, folha				70.000,00		60.000,00	C
31.12.98	Valor compensado conforme demonstração do lucro real neste livro na folha				23.190,00		36.810,00	C

## PARTE B - CONTROLE DE VALORES QUE CONSTITUIRÃO AJUSTE DO LUCRO LÍQUIDO EM PERÍODOS FUTUROS

CONTA: PERDA NO MERCADO DE RENDA VARIÁVEL NO ANO-CALENDÁRIO DE 1998

Data	Histórico	Para efeitos de correção monetária			Controle de valores			
		mês de referência	Valor a corrigir	Coeficiente	Débito	Crédito	Saldo	
							R\$	D/C
31.12.98	Perdas excedentes aos ganhos apurados no ano-calendário de 1998					2.200,00	2.200,00	C

## 10. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LALUR

De acordo com a IN SRF nº 79/93, considera-se não apoiada em escrituração comercial e fiscal a apuração do lucro real, sem que estejam escriturados no Lalur os ajustes ao lucro líquido, a demonstração do lucro real e os registros correspondentes nas contas do controle. Assim sendo, a falta de escrituração do Lalur pode justificar o arbitramento do lucro pela autoridade fiscal.

## 28.3 - Cálculo do Imposto de Renda Com Base no Pagamento Mensal Por Estimativa

### 1. INTRODUÇÃO

As pessoas jurídicas obrigadas ou optantes pela tributação com base no lucro real poderão alternativamente à apuração trimestral, optar pelo pagamento mensal do imposto calculado por estimativa com base nos procedimentos focalizados neste trabalho.

### 2. OPÇÃO PELO PAGAMENTO POR ESTIMATIVA

O exercício da opção pelo pagamento mensal por estimativa, será formalizada em qualquer um dos meses do ano-calendário, uma única vez, e implica a obrigatoriedade de apuração anual do lucro real, ficando a pessoa jurídica impedida de optar pela tributação com base no lucro presumido, mesmo que não esteja enquadrada em nenhuma das hipóteses que obrigam a apuração pelo lucro real (Lei nº 9.430/96, arts. 2º e 3º alterada pela Lei nº 9.718/98).

### 3. FORMA DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO

#### I - Percentuais Aplicáveis Sobre a Receita Bruta

A base de cálculo do imposto devido mensalmente será determinada mediante aplicação, sobre a receita bruta auferida na(s) atividade(s) explorada(s) pela empresa, conforme o quadro abaixo (Lei nº 9.249/95, art. 15 e IN SRF nº 93/97 e ADN COSIT nº 6/97):

ATIVIDADE	PERCENTUAL APLICÁVEL SOBRE A RECEITA BRUTA
- Revenda para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural-	1,6%
Venda de mercadoria ou produtos (exceto revenda de combustíveis para consumo)	8%

<ul style="list-style-type: none"> <li>- Serviços hospitalares</li> <li>- Transporte de cargas</li> <li>- Industrialização com materiais fornecidos pelo encomendante</li> <li>- Atividade rural</li> <li>- Construção por empreitada, quando houver emprego de materiais próprios, em qualquer quantidade</li> <li>- Loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóvel construídos ou adquiridos para revenda</li> <li>- Outras atividades para as quais não estejam fixados percentuais específicos (exceto prestação de serviços),</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Serviços de transporte (exceto de cargas)</li> <li>- Instituições financeiras e entidades a ela equiparadas</li> </ul>	16%
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Intermediação de negócios (*)</li> <li>- Serviços prestados pelas sociedades civis de profissão legalmente regulamentada</li> <li>- Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza (*)</li> <li>- Construção por administração ou por empreitada, quando houver emprego unicamente de mão-de-obra (*)</li> <li>- factoring (*)</li> <li>- Serviços em geral para os quais não esteja previsto percentual específico (*)</li> </ul>	32%

Ressalte-se que a pessoa jurídica que explorar atividades diversificadas, deverá aplicar o percentual correspondente sobre a receita bruta de cada atividade.

(\*) As pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços mencionadas nesses itens, poderão utilizar o percentual de 16% enquanto a sua receita bruta acumulada do ano em curso não ultrapassar a R\$ 120.000,00, devendo-se observar o seguinte (Lei nº 9.250/95, art. 40 e IN SRF nº 93/97, §§ 3º a 6º):

- se a receita bruta anual ultrapassar esse limite, a pessoa jurídica ficará sujeita ao percentual de 32%, retroativamente ao mês de janeiro, devendo efetuar o recolhimento das diferenças do imposto apuradas, até o último dia útil do mês subsequente àquele em que ocorrer o excesso, sem nenhum acréscimo;
- no ano-calendário seguinte ao da ocorrência do excesso de receita a empresa poderá voltar a utilizar o percentual de 16%, enquanto a receita bruta anual não exceder a R\$ 120.000,00.

## II - Conceito de Receita Bruta e Exclusões

A receita bruta sobre a qual incidem os percentuais da tabela do subitem anterior, compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, observando-se o seguinte:

a) a receita será computada na base de cálculo pelo regime de competência, ou seja, tomando por base a receita auferida, ainda que não recebida;

b) da receita bruta serão excluídos os valores relativos (Lei nº 8.981/95, art. 31):

- as vendas canceladas;
- aos descontos incondicionais concedidos;
- ao IPI incidente sobre as vendas e ao ICMS devido pelo contribuinte substituto, no regime de substituição tributária;
- às doações e patrocínios realizados sob a forma de prestação de serviços ou fornecimento de material de consumo para projetos culturais amparados pela Lei nº 8.313/91 (ADN COSIT nº 23/97);

c) não podem ser excluídos da receita bruta os seguintes valores:

- o ICMS incidente sobre as vendas e o ISS incidente sobre serviços;
- o custo do financiamento, nas vendas a prazo, contido no valor dos bens ou serviços ou destacado na Nota Fiscal (ADN nº 07/93).

## d) Regras Especiais Para Determinação da Receita Bruta

### III - Atividades Incentivadas

As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real fizer jus (Lei nº 9.249/95, § 3º do art. 15).

### IV - Atividades Imobiliárias

As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas (Lei nº 8.981/95, art. 30).

### V - Contratos Para Fornecimento de Bens Produzidos em Longo Prazo

Nos casos de contratos com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento a preço determinado de bens ou serviços a serem produzidos, será computada na receita bruta parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante a aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada em cada mês, nos termos da IN SRF nº 21/79 (IN SRF nº 93/97, art. 5º, II).

### VI - Receitas Decorrentes de Contratos de Curto Prazo

Tratando-se de construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, a receita deverá ser incluída na base de cálculo do Imposto de Renda mensal, a medida em que os bens ou serviços forem produzidos ou executados (Art. 408 do RIR/99).

### VII - Contratos a Longo Prazo Com Entidades Governamentais

A receita decorrente de fornecimento de bens e serviços para pessoa jurídica de direito público ou empresas sob seu controle, empresas públicas, sociedades de economia mista ou suas subsidiárias, nos casos de empreitada ou fornecimento contratado nas condições do art. 409 do RIR/99, será reconhecida no mês do recebimento (IN SRF nº 93/97, art. 5º, IV).

Quando os créditos decorrentes desses contratos forem quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com certificados de Securitização emitidos especificamente para essa finalidade, para efeito de cálculo do imposto mensal com base na presunção de lucros, a receita será considerada recebida somente por ocasião do resgate dos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma (IN SRF nº 93/97, § 2º).

### VIII - Instituições Financeiras e Entidades a Ela Equiparadas

Para apuração do lucro estimado dos bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imobiliário, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativa de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta, aplica-se o percentual de 16% sobre a receita auferida, ajustada, observando-se o seguinte (§§ 8º e 9º do art. 3º da IN SRF nº 93/97):

a) Poderão ser deduzidos da receita bruta no caso das instituições financeiras, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, e sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários:

- despesas incorridas na captação de recursos de terceiros;
- despesas com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais e do Exterior;
- despesas de cessão de créditos;
- despesas de câmbio;
- perdas com títulos e aplicações financeiras de renda fixa;
- perdas nas operações de renda variável;

b) Poderão ser deduzidos da receita bruta no caso de empresas de seguros privados, o cosseguro e resseguros cedidos, os valores referentes a cancelamentos e restituições de prêmios que houverem sido computados em conta de receita, assim como a parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;

c) No caso de entidade de previdência privada aberta e de empresas de capitalização, poderá ser deduzida da receita bruta a parcela das contribuições e prêmios, respectivamente, destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas.

d) Devem integrar a receita bruta:

- os rendimentos obtidos em aplicações financeiras de renda fixa de titularidade de instituição financeira, sociedade de seguro, de previdência e de capitalização, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedade distribuidora de títulos e valores mobiliários ou sociedade de arrendamento mercantil;
- os ganhos líquidos e rendimentos auferidos nas operações de renda variável realizadas em bolsa, no mercado de balcão organizado, autorizado por órgão competente, ou através de fundos de investimento, para a carteira própria das instituições referidas na letra anterior;

e) é vedada a dedução de qualquer despesa administrativa.

#### 4. ACRÉSCIMOS À BASE DE CÁLCULO - GANHOS DE CAPITAL E DEMAIS RESULTADOS

Serão acrescidos à base de cálculo, no mês em que forem auferidos, os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, inclusive (IN SRF nº 93/97, art. 4º):

- os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizado entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, exceto se a mutuária for instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil;

- os ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;

- os ganhos auferidos em operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão;

- a receita de locação de imóvel, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica, deduzida dos encargos necessários à sua percepção;

- os juros de mora equivalentes a taxa Selic de que trata o § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95, relativos a impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados;

- as variações monetárias ativas.

#### 5. Apuração do Ganho de Capital na Alienação de Bens e Direitos

O ganho de capital, nas alienações de bens do ativo permanente e de ouro não considerado ativo financeiro, corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil (IN SRF nº 93/97, art. 4º, § 1º).

Para efeito de apuração do ganho de capital, considera-se valor contábil:

I - no caso de investimento permanente em:

a) participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição, o valor de aquisição;

b) participações societárias avaliadas pelo valor de patrimônio líquido, a soma algébrica dos seguintes valores:

b.1) o valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado;

b.2) ágio ou deságio na aquisição do investimento;

b.3) provisão para perdas, constituída até 31 de dezembro de 1995, quando dedutível.

II - no caso das aplicações em ouro, não considerado ativo financeiro, o valor de aquisição;

III - no caso dos demais bens e direitos do ativo permanente, o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulada;

IV - no caso de outros bens e direitos não classificados no ativo permanente, considera-se valor contábil o custo de aquisição.

**Nota:** o custo dos bens adquiridos e os valores registrados contabilmente antes de 01.01.96, serão considerados pelo valor corrigido até 31.12.95.

Ressalte-se que a não comprovação dos custos pela pessoa jurídica implicará adição integral da receita à base de cálculo do Imposto de Renda devido mensalmente.

V - O ganho de capital auferido na venda de bens do ativo permanente para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, deverá integrar a base de cálculo do imposto mensal, podendo, para efeito de determinar o lucro real, ser computado na proporção da parcela do preço recebido em cada mês (IN SRF nº 93/97, art. 5º, § 5º).

## 6. VALORES NÃO INTEGRANTES DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO

Não integram a base de cálculo do Imposto de Renda mensal calculado por estimativa (art. 7º da IN SRF nº 93/97):

- os rendimentos produzidos por aplicação financeira de renda fixa submetidos à incidência do IRRF;
- os ganhos líquidos auferidos no mercado de renda variável, submetidos a tributação mensal separadamente;
- as receitas provenientes de atividade incentivada, na proporção do benefício de isenção ou redução do imposto a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus;
- a reversão de saldo de provisões anteriormente constituídas;
- as recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas;
- os lucros e dividendos decorrentes de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição e a contrapartida do ajuste por aumento do valor de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- os juros sobre o capital próprio auferidos.

## 7. TRATAMENTO DO LUCRO INFLACIONÁRIO

A pessoa jurídica que tiver saldo de lucro inflacionário e não houver optado pela realização antecipada com redução da alíquota do imposto, deverá adicionar à base de cálculo do imposto mensal 1/120 do saldo do lucro inflacionário a tributar existente em 31 de dezembro do ano-calendário anterior (art. 6º da IN SRF nº 93/97).

## 8. DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO

O imposto devido em cada mês será calculado mediante a aplicação (art. 8º e § único do art. 8º da IN SRF nº 93/97):

- da alíquota normal de 15% sobre a base de cálculo apurada de acordo com as normas examinadas anteriormente;
- da alíquota adicional de 10% sobre a parcela da base de cálculo apurada que exceder a R\$ 20.000,00.

Para efeito de pagamento, a pessoa jurídica poderá deduzir, do imposto apurado no mês, sem a inclusão do adicional (art. 9º da IN SRF nº 93/97):

I - os valores dos incentivos fiscais de dedução do imposto relativos ao Programa de Alimentação do Trabalhador, às Doações aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente, às Atividades Audiovisuais, observados os seguintes limites:

- a) Programa de Alimentação do Trabalhador: 4% do imposto devido;
- b) 4% para doações e patrocínios culturais e 3% para investimentos em atividades audiovisuais;
- c) Doações aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente: 1%.

II - o Imposto de Renda pago ou retido na fonte sobre receitas que integraram a base de cálculo do imposto devido;  
III - o Imposto de Renda pago a maior ou indevidamente em períodos anteriores.

Cabe lembrar que do imposto mensal calculado por estimativa, não poderão ser deduzidos o Imposto de Renda retido na fonte sobre rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável ou pago sobre os ganhos líquidos (§ 1º do art. 9º da IN SRF nº 93/97).

**Nota:**

a) o Imposto de Renda pago a maior, apurado em 31 de dezembro de cada ano, poderá ser deduzido a partir do mês de janeiro do ano subsequente. (AD nº 03/00)

b) a parcela excedente, em cada mês, dos incentivos mencionados no item I, acima, poderá ser utilizada nos meses subsequentes no mesmo ano-calendário, observados os limites legais específicos.

## 9. OPÇÃO PARA APLICAÇÃO EM INCENTIVOS FISCAIS

As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real que optarem pelo pagamento por estimativa podem manifestar a opção pela aplicação de parte do imposto nos fundos Finor, Finam ou Funres (restrito às empresas domiciliadas no Estado do Espírito Santo), no curso do ano-calendário (art. 4º da Lei nº 9.532/97).

A opção no curso do ano-calendário é exercida mediante recolhimento, em Darf específico, no mesmo prazo do Imposto de Renda, mediante destaque de parcela do imposto de valor equivalente a até 18%, para o Finor ou o Finam, ou até 25% para o Funres, observando-se que:

- no Darf deverá ser indicado o código de receita relativo ao fundo pelo qual a empresa optar;
- a opção é irretratável e não poderá ser alterada;

### I - Base de cálculo do incentivo

A base de cálculo da opção para a aplicação nesses fundos é o imposto calculado à alíquota normal de 15%, sem inclusão do adicional, com os seguintes ajustes (arts. 601 e 606 do RIR/99) e 16, § 4º, da Lei nº 9.430/96 e Majur/98):

a) adição dos seguintes valores:

- Imposto de Renda a pagar sobre o lucro de sociedade em conta de participação da qual a empresa seja sócia ostensiva;
- Imposto de Renda, vencido e pago no período-base, relativo à opção pela realização antecipada com redução da alíquota, sobre o lucro inflacionário;

b) subtração do valor das deduções do imposto relativas aos seguintes incentivos fiscais:

- Programa de Alimentação do Trabalhador;
- Programa de Desenvolvimento Tecnológico Industrial/ Agropecuário (PDTI/PDTA);
- Atividade Audiovisual

c) Subtração do valor do Imposto de Renda normal (15%), que serviu de base de cálculo, dos seguintes incentivos fiscais:

- redução ou isenção do imposto concedida a empresas instaladas nas áreas de atuação da Sudene e da Sudam, ou que explorem empreendimentos hoteleiros e/ou turísticos, ou em atuação na área do Programa Grande Carajás;
- redução do imposto para reinvestimento, no caso de empresas instaladas nas regiões da Sudene ou da Sudam;

d) Subtração do valor do Imposto de Renda calculado sobre a diferença entre custo orçado e custo efetivo de unidade imobiliária vendida antes do término da obra (nas empresas imobiliárias), quando o custo efetivo for inferior, em mais de 15%, ao custo orçado;

e) subtração do valor do imposto normal (15%) incidente sobre a parcela do lucro real correspondente a lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior.

### II - Tratamento da Parcela Excedente ao Limite Admitido Apurado na Declaração de Rendimentos

Se o valores destinados para os fundos excederem ao total que a pessoa jurídica tiver direito, apurado na Declaração de Rendimentos, a parcela excedente será considerada (§ 6º do art. 4º da Lei nº 9.532/97):

- a) para as empresas que tenham direito de aplicação em projeto próprio, como recursos próprios aplicados nesse projeto;
- b) para as demais empresas, como subscrição voluntária para o fundo destinatário da opção manifestada no Darf.

### III - Imposto Pago a Menor em Virtude de Excesso de Valor Destinado aos Fundos

No caso de pagamento a menor de imposto em virtude de excesso de valor destinado para os fundos, a diferença deverá ser paga com acréscimo de multa e juros, calculados de acordo com a legislação do Imposto de Renda.

### IV - Códigos Para Recolhimento do Finor, Finam e do Funres

Caso a pessoa jurídica opte pela aplicação de parte do imposto mensal, ou por ocasião do ajuste anual nos fundos, na forma mencionada acima, deverá utilizar, no campo 04 do Darf, para recolhimento das parcelas destinadas aos incentivos fiscais, os seguintes códigos:

FINOR - imposto calculado por estimativa: 6677  
FINAM - imposto calculado por estimativa: 6692  
FUNRES - imposto calculado por estimativa: 6704  
FINOR - parcela relativa ao ajuste anual: 7920  
FINAM - parcela relativa ao ajuste anual: 7933  
FUNRES - parcela relativa ao ajuste anual: 7946

### 10. EXEMPLO

Considerando-se que no mês de fevereiro a empresa auferiu os seguintes valores apurados de acordo com as normas mencionadas neste trabalho:

Receita de venda de mercadorias	R\$	800.000,00
Receita de prestação de serviços	R\$	200.000,00
Receita bruta do mês	R\$	1.000.000,00

Receita de aluguéis	R\$	50.000,00
Ganho de capital na alienação de bens	R\$	80.000,00

#### I - Apuração da base de cálculo:

Tendo em vista que os percentuais aplicáveis sobre a receita bruta são:

8% sobre a receita de venda de mercadorias;

32% sobre a receita de prestação de serviços.

#### Temos:

8% sobre R\$ 800.000,00	R\$	64.000,00
32% sobre R\$ 200.000,00	R\$	64.000,00
Receita de aluguéis	R\$	50.000,00
Ganho de capital na alienação de bens	R\$	80.000,00

Base de cálculo do imposto	R\$	258.000,00
----------------------------	-----	------------

#### II - Cálculo do imposto e adicional devidos:

Imposto devido: 15% sobre 258.000,00	R\$	38.700,00
Adicional sobre a parcela excedente a R\$ 20.000,00: 10% sobre R\$ 238.000,00 (R\$ 258.000,00 - R\$ 20.000,00)	R\$	23.800,00

Imposto e adicional devidos no mês	R\$	62.500,00
------------------------------------	-----	-----------

#### III - Apuração do imposto a pagar: considerando-se que a empresa tenha direito a deduzir os incentivos fiscais ao Pat e operações de caráter cultural e artístico pelo limite permitido pela legislação:

Imposto devido sem o cômputo do adicional	R\$	38.700,00
(-) 4% Pat	R\$	1.548,00
(-) 4% Operações de caráter cultural e artístico	R\$	1.548,00
(=) Imposto devido	R\$	35.604,00
(+) adicional	R\$	23.800,00
(=) Imposto e adicional devidos	R\$	59.404,00

#### IV - Cálculo do incentivo destinado ao Finor:

Imposto devido sem o cômputo do adicional	R\$	38.700,00
(-) Incentivo fiscal Pat	R\$	1.548,00
(=) Base de cálculo do incentivo	R\$	37.152,00

(x) percentual aplicado no incentivo		18%
(=) parcela a ser recolhida como incentivo	R\$	6.687,36
V - Valor do Imposto de Renda a pagar		
Imposto e adicional devidos	R\$	59.404,00
(-) Parcela a ser recolhida como incentivo	R\$	6.687,36
(=) Valor do Imposto de Renda a pagar	R\$	52.716,64

## 11. PRAZO DE RECOLHIMENTO

A pessoa jurídica deverá efetuar o recolhimento do imposto calculado por estimativa ou apurado em balanço ou balancete mensal, até o último dia útil do mês subsequente ao mês de apuração.

Se o imposto mensal a pagar resultar em valor inferior a R\$ 10,00, deverá ser adicionado ao imposto devido em período(s) subsequente(s), até que o total seja igual ou superior a R\$ 10,00, quando então, será pago no prazo previsto para o pagamento do imposto devido no mês em que esse limite for atingido (art. 68 da Lei nº 9.430/96).

## 12. CÓDIGOS PARA RECOLHIMENTO DO IRPJ

Para pagamento do IRPJ e do adicional, quando for o caso, deverão ser utilizados os seguintes códigos no campo 04 do Darf:

a) Pessoas jurídicas obrigadas à tributação com base no lucro real:

- entidades financeiras: 2319;

- demais pessoas jurídicas: 2362;

b) Pessoas jurídicas não obrigadas, mas optantes pela apuração do lucro real: 5993.

## 13. REDUÇÃO OU SUSPENSÃO DOS PAGAMENTOS MENSAIS COM BASE EM BALANÇO OU BALANCETE

A pessoa jurídica que optar pelo recolhimento mensal do imposto por estimativa poderá (art. 10 da IN SRF nº 93/97):

I - Suspender o pagamento do imposto, desde que demonstre, por meio de balanço ou balancete levantado com observância da legislação comercial e fiscal e transcrito no livro diário, que o valor do imposto devido, calculado com base no lucro real do período em curso, é igual ou inferior à soma do Imposto de Renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado;

II - Reduzir o valor do imposto a pagar ao montante correspondente à diferença positiva entre o imposto devido no período em curso, e a soma do Imposto de Renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete;

III - Suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido no mês de janeiro se, com base em balanço ou balancete levantado nesse mês, com observância dos requisitos mencionados no item I, apurar prejuízo fiscal ou o imposto calculado sobre o lucro real for inferior ao calculado por estimativa;

IV - Suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido, em qualquer outro mês do mesmo ano-calendário desde que levante novo balanço ou balancete.

## 14. AJUSTE DA DIFERENÇA DO IMPOSTO - APURAÇÃO DO LUCRO REAL ANUAL

O saldo do imposto apurado (diferença entre o imposto apurado sobre o lucro real anual e a soma do imposto pago mensalmente), em 31 de dezembro, por ocasião da apuração do lucro real anual terá o seguinte tratamento (art. 6º da Lei nº 9.430/96):

a) se o saldo apurado for positivo, deverá ser pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do subsequente, acrescido de juros calculados à taxa Selic acumulada mensalmente a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% no mês do pagamento;

b) se o saldo apurado for negativo, o valor pago a maior poderá ser compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de janeiro do ano subsequente, assegurada a alternativa de requerer a sua restituição, após a entrega da Declaração de Rendimentos; (AD SRF nº 03/00)

c) o prazo mencionado na letra "a" não se aplica ao imposto relativo ao mês de dezembro que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente.

## 15. COMPENSAÇÃO DOS VALORES PAGOS A MAIOR

O saldo de imposto a compensar apurado em 31 de dezembro, será acrescido de juros equivalentes à taxa Selic e de 1%, observado o seguinte (IN SRF nº 22/96, art. 73 da Lei nº 9.532/97 e MAJUR/SRF):



a) os valores pagos por estimativa ou com base em balanços ou balancetes de suspensão, ou redução nos meses de janeiro a novembro, que excederem ao valor devido anualmente, serão acrescidos dos juros equivalentes à taxa Selic, acumulada mensalmente, a partir de 1º de janeiro do ano subsequente até o mês anterior ao da compensação e de 1% relativamente ao mês em que for efetuada a compensação;

b) o valor pago por estimativa ou em balanço de suspensão ou redução relativa ao mês de dezembro que exceder ao valor devido anualmente, será acrescido dos juros equivalentes à taxa do Selic, acumulada mensalmente, a partir do mês subsequente ao do pagamento até o mês anterior ao da compensação e de 1% relativamente ao mês em que for efetuada a compensação.

## 28.4 - Lucro Presumido

### 1. INTRODUÇÃO

As pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido deverão apurar o Imposto de Renda nos períodos trimestrais encerrados nos dias 31.03, 31.07, 30.09 e 31.12.

### 2. PESSOAS JURÍDICAS QUE NÃO PODEM OPTAR PELO LUCRO PRESUMIDO

Estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real as pessoas jurídicas mencionadas abaixo (art. 36 da Lei nº 8.981/1995, com as alterações da Lei nº 9.065/1995, art. 58 da Lei nº 9.430/1996, art. 13 da Lei nº 9.718/1998, art. 46 da Lei nº 10.637/2003 e art. 246 do RIR/1999) e, portanto, não podem optar pela tributação com base no lucro presumido:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, tenha excedido o limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais) ou de R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses contados do mês de início de atividades a dezembro desse ano, considerando-se como receita total o somatório dos seguintes valores:

a) receitas de vendas de bens (mercadorias ou produtos), de serviços, industrialização, da atividade rural e de outras atividades compreendidas nos objetivos sociais da pessoa jurídica, não computados os valores relativos: às vendas canceladas, ao IPI destacado na Nota Fiscal e aos descontos concedidos incondicionalmente;

b) receitas de quaisquer outras fontes não relacionadas diretamente com os objetivos sociais da pessoa jurídica, bem como os ganhos de capital;

c) ganhos de capital na alienação de bens do ativo permanente;

d) ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;

e) rendimentos nominais auferidos em aplicações financeiras de renda fixa;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresa de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

Nota: As sociedades corretoras de seguros podem optar pelo lucro presumido (Parecer Normativo Cosit nº 01/1993).

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do Exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, queiram usufruir de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do Imposto de Renda;

V - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

VI - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa;

VII - as pessoas jurídicas que exercerem atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado (art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 25/1999).

Podem, também, optar pela tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas que iniciarem atividades ou que resultarem de incorporação, fusão ou cisão, desde que não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real e cuja receita bruta total não exceda o limite de R\$ 4.000.000,00 multiplicado pelo número de meses do período.

As pessoas jurídicas, tributadas pelo lucro presumido, e que, em qualquer trimestre do ano-calendário, tiverem seu lucro arbitrado, poderão, por ocasião da entrega da declaração de rendimentos, exercer a opção pela tributação com base no lucro presumido relativamente aos demais trimestres do ano-calendário.

Nota: As empresas enquadradas nas hipóteses I, III, IV e VI poderão optar pela tributação com base no lucro presumido, no período em que estiverem submetidas ao Refis (art. 9º do Decreto nº 3.342/2000).

### 2.1 - Sociedade em Conta de Participação

De acordo com a Instrução Normativa SRF nº 31, de 29.03.2001 (DOU de 02.04.2001), a partir de 1º de janeiro de 2001, observadas as hipóteses de obrigatoriedade de observância do regime de tributação com base no lucro real previstas no art. 14 da Lei nº 9.718/1998, as Sociedades em Conta de Participação podem optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido, observado o seguinte:

- I - a opção da Sociedade em Conta de Participação pelo regime de tributação com base no lucro presumido não implica a simultânea opção do sócio ostensivo, nem a opção efetuada por este implica a opção daquela;
- II - o recolhimento dos tributos e contribuições devidos pela Sociedade em Conta de Participação será efetuado mediante a utilização de Darf específico, em nome do sócio ostensivo;
- III - as Sociedades em Conta de Participação que exerçam as atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis não poderão optar pelo lucro presumido enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado;
- IV - deverão ser observadas as demais normas relativas ao regime de tributação com base no lucro presumido previstas na legislação tributária, inclusive quanto à adoção do regime de caixa.

### **3. OPÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO**

O exercício da opção pelo pagamento trimestral pelo lucro presumido será manifestado com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário e será definitivo para todo o ano-calendário (art. 26 da Lei nº 9.430/1996 e § 1º do art. 13 da Lei nº 9.718/1998).

A pessoa jurídica que houver iniciado atividade a partir do segundo trimestre manifestará a opção pelo lucro presumido com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido relativa ao período de apuração do início de atividade.

### **4. FORMA DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO**

#### **4.1 - Percentuais Aplicáveis Sobre a Receita Bruta**

A base de cálculo do imposto devido trimestralmente será determinada mediante aplicação, sobre a receita bruta auferida na(s) atividade(s) explorada(s) pela empresa, dos percentuais constantes da tabela abaixo (art. 25, inciso I da Lei nº 9.430/1996):

Atividade	Percentual de Presunção	Percentual Direto
Revenda de combustíveis derivados de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,6%	0,24%
Venda de mercadorias, industrialização por encomenda, atividade rural	8%	1,2%
Prestação de serviços hospitalares	8%	1,2%
Transporte de cargas	8%	1,2%
Transporte de passageiros	16%	2,4%
Serviços em geral (*)	32%	4,8%
Serviços prestados por sociedade civil de profissão legalmente regulamentada	32%	4,8%
Intermediação de negócios (*)	32%	4,8%
Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza, como por exemplo: <i>franchising</i> , <i>factoring</i> , etc. (*)	32%	4,8%
Bancos comerciais, bancos de investimentos, caixas econômicas, etc.	16%	2,4%
Loteamento, incorporação, venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda	8%	1,2%
Construção por administração ou por empreitada, unicamente de mão-de-obra (*)	32%	4,8%
Construção por administração ou por empreitada com fornecimento de materiais e mão-de-obra (ADN CST nº 6/97)	8%	1,2%

**Notas:**

a) As atividades de corretagem (seguros, imóveis) e as de representação comercial são consideradas atividades de intermediação de negócios (Major SRF 2001).

b) A pessoa jurídica que explorar atividades diversificadas deverá aplicar o percentual correspondente sobre a receita bruta de cada atividade.

(\*) As pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços mencionadas nesses itens poderão utilizar o percentual de 16% enquanto a sua receita bruta acumulada do ano em curso não ultrapassar a R\$ 120.000,00, devendo-se observar o seguinte (Lei nº 9.250/1995, art. 40 e Instrução Normativa SRF nº 93/1997, §§ 3º a 6º):

a) se a receita bruta anual ultrapassar esse limite, a pessoa jurídica ficará sujeita ao percentual de 32%, retroativamente ao mês de janeiro, devendo efetuar o recolhimento das diferenças do imposto apuradas, até o último dia útil do mês subsequente àquele em que ocorrer o excesso, sem nenhum acréscimo;

b) no ano-calendário seguinte ao da ocorrência do excesso de receita, a empresa poderá voltar a utilizar o percentual de 16% enquanto a receita bruta anual não exceder a R\$ 120.000,00.

**4.1.1 - Atividade Gráfica - Percentuais Aplicáveis Sobre a Receita**

O Ato Declaratório Cosit nº 18, de 27.09.2000 (DOU de 28.09.2000) e o Parecer Cosit nº 37, de 27.09.2000 (DOU de 28.09.2000) esclareceram que a atividade gráfica pode configurar-se como industrial, comercial ou de prestação de serviços. Consideram-se como prestação de serviços as operações realizadas por encomenda, nos termos do art. 5º, V, c/c art. 7º, II, do Decreto nº 2.637/1998.

Assim, a alíquota aplicável, na apuração do lucro presumido, será de 8%, quando atuar nas áreas comercial e industrial, sendo aplicada a de 32% na hipótese de prestação de serviços com ou sem fornecimento de material.

**Nota:** O Art. 5º, V e o art. 7º, II do Decreto nº 2.637/1998, tem o seguinte teor:

"Art. 5º - Não se considera industrialização:

...

V - o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional;

Art. 7º - Para os efeitos do art. 5º:

...

II - nos casos dos seus incisos IV e V:

a) oficina é o estabelecimento que empregar, no máximo, cinco operários e, caso utilize força motriz, não dispuser de potência superior a cinco quilowatts;

b) trabalho preponderante é o que contribuir no preparo do produto, para formação de seu valor, a título de mão-de-obra, no mínimo com sessenta por cento."

**4.1.2 - Serviços Médicos e Serviços Hospitalares**

É comum o questionamento com relação à distinção entre serviços médicos e hospitalares, tendo em vista a aplicação do percentual para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica pelas empresas optantes pela tributação pelo lucro presumido ou pelo lucro real estimado. A dúvida existe em função de que o percentual para determinação da base de cálculo do IRPJ para as empresas que exploram serviços hospitalares é de 8% e, para as empresas que prestam serviços médicos é de 32%.

De acordo com o entendimento externado por meio da Decisão nº 64, de 07.04.2000 (DOU de 10.01.2001), pela Secretaria da Receita Federal da 6ª Região Fiscal, serviços hospitalares são aqueles em que o estabelecimento prestador promove internação e hospedagem do paciente e não se confunde com os serviços médicos prestados no tratamento das doenças neoplásicas, dentro de suas próprias instalações, sem internação e hospedagem. Pessoa jurídica que se dedica às atividades de consultas, exames e serviços de imunoterapia e quimioterapia antiláptica, efetuada nas instalações da empresa, não envolvendo a internação e hospedagem de pacientes para

tratamento, são atingidas pelo coeficiente de 32% para a determinação do lucro presumido, bem como para o cálculo da estimativa mensal.

O estabelecimento de saúde que obtém receitas oriundas de serviços médicos e laboratoriais e, ainda, de serviços hospitalares deverá segregar seus resultados para a aplicação dos coeficientes de presunção respectivos.

Salientamos que trata-se apenas de entendimento externado pela SRF, não tendo força legal, que aqui reproduzimos, para conhecimento do contribuinte, cuja aplicação ficará a seu critério.

## **4.2 - Conceito de Receita Bruta e Exclusões**

A receita bruta sobre a qual incidem os percentuais da tabela do subitem anterior compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, observando-se o seguinte:

I - a receita será computada na base de cálculo pelo regime de competência, ou seja, tomando por base a receita auferida, ainda que não recebida;

II - da receita bruta serão excluídos os valores relativos (Lei nº 8.981/1995, art. 31):

a) às vendas canceladas e as devoluções de vendas;

b) aos descontos incondicionais concedidos;

c) ao IPI incidente sobre as vendas e ao ICMS devido pelo contribuinte substituto, no regime de substituição tributária;

d) as saídas que não decorram de vendas, a exemplo das transferências de mercadorias para outros estabelecimentos da mesma empresa;

III - não podem ser excluídos da receita bruta os seguintes valores:

a) o ICMS incidente sobre as vendas e o ISS incidente sobre serviços;

b) o custo do financiamento, nas vendas a prazo, contido no valor dos bens ou serviços ou destacado na Nota Fiscal (Ato Declaratório Normativo nº 07/1993).

## **4.3 - Acréscimo Das Demais Receitas, Resultados e Ganhos de Capital à Base de Cálculo**

Ao valor apurado mediante aplicação dos percentuais constantes da tabela do subitem 4.1, deverão ser acrescidas as demais receitas ou resultados positivos de operações não compreendidos na atividade da empresa, e os ganhos de capital, auferidos no período, tais como:

I - rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e ganhos líquidos de aplicações de renda variável;

Nota: Os rendimentos e ganhos líquidos serão acrescidos à base de cálculo do lucro presumido por ocasião da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação.

II - rendimentos auferidos nas operações de mútuo, realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas;

III - ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;

IV - ganhos auferidos em operações de cobertura ("hedge") realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão;

V - receita de locação de imóvel, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica;

VI - juros relativos a impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados;

VII - variações monetárias ativas;

VIII - juros sobre capital próprio auferidos;

IX - valores recuperados correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, que tenham sido deduzidos em período anterior no qual a empresa tenha sido tributada pelo lucro real;

X - multas ou qualquer outra vantagem paga ou creditada por pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, em virtude de rescisão de contrato;

XI - ganhos de capital nas alienações de bens e direitos;

Notas:

a) para efeitos de apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens ou direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda;

b) tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser atualizado monetariamente até 31 de dezembro desse ano, não se lhe aplicando qualquer atualização monetária a partir dessa data;

c) tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer atualização monetária.

XII - juros ativos e os descontos financeiros obtidos;

XIII - ganhos de capital auferidos na devolução de bens e direitos ao titular ou sócio da pessoa jurídica.

## **4.4 - Valores de Operações Praticadas Com Pessoas Vinculadas Residentes ou Domiciliadas no Exterior**

Devem ser adicionados à base de cálculo do imposto devido no quarto trimestre do ano-calendário (art. 36, VII a IX e § 10 da Instrução Normativa SRF nº 93/1997):

a) o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o subitem 4.1, sobre a parcela das receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa;

b) o valor dos encargos suportados pela mutuária que exceder ao limite calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América, pelo prazo de seis meses, acrescido de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros, quando pagos ou creditados a pessoa vinculada no Exterior e o contrato não for registrado no Banco Central do Brasil;

c) a diferença de receita, auferida pela mutuante, correspondente ao valor calculado com base na taxa a que se refere o inciso anterior e o valor contratado, quando este for inferior, caso o contrato, não registrado no Banco Central do Brasil, seja realizado com mutuária definida como pessoa vinculada domiciliada no Exterior.

## **5. TRATAMENTO DO LUCRO INFLACIONÁRIO**

A pessoa jurídica que tiver saldo de lucro inflacionário e não houver optado pela realização antecipada com redução da alíquota do imposto deverá adicionar à base de cálculo do imposto mensal 1/120 do saldo do lucro inflacionário a tributar existente em 31 de dezembro do ano-calendário anterior, controlado na parte B do Lalur (art. 54 da Lei nº 9.430/1996 e art. 36, V, da Instrução Normativa SRF nº 93/1997).

## **6. PESSOA JURÍDICA TRIBUTADA COM BASE NO LUCRO REAL NO ANO-CALENDÁRIO ANTERIOR**

Caso a pessoa jurídica passe a apurar o imposto com base no lucro presumido, e tenha sido tributada com base no lucro real no ano-calendário anterior, deverá oferecer à tributação, no primeiro trimestre do ano-calendário em que exercer a opção, os saldos dos valores cuja tributação houver diferido, controlados na parte B do Lalur, tais como (art. 54 da Lei nº 9.430/1996):

a) lucros não realizados decorrentes de contratos com entidades governamentais;

b) lucros não realizados relativos à venda de bens do ativo permanente com recebimento do preço em prazo que ultrapasse o ano-calendário seguinte ao da contratação.

## **7. VALORES NÃO INTEGRANTES DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO**

Consideram-se não-tributáveis as receitas e rendimentos relacionados abaixo: (Majur SRF)

a) recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas, e cujas perdas não tenham sido deduzidas na apuração do lucro real em períodos anteriores;

b) a reversão de saldo de provisões anteriormente constituídas; e

c) os lucros e dividendos recebidos decorrentes de participações societárias, caso refiram-se a períodos em que os mesmos sejam isentos de Imposto de Renda.

## **8. TRATAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE**

As importâncias pagas ou creditadas à pessoa jurídica, sujeitas à incidência do Imposto de Renda na Fonte, terão o seguinte tratamento:

a) quando decorrentes da prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional, de comissões, corretagens ou quaisquer outras remunerações pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais e da prestação de serviços de propaganda e publicidade serão incluídas como receitas de prestação de serviços e o Imposto de Renda Retido na Fonte poderá ser compensado com o devido trimestralmente. Para efeito de compensação, o imposto pago ou retido, constante de documento hábil, será compensado pelos valores originais, sem qualquer atualização (art. 75, parágrafo único da Lei nº 9.430/1996).

Quando o imposto a compensar for superior ao imposto devido no trimestre, o excesso poderá ser compensado nos trimestres subseqüentes, acrescido dos juros equivalentes à taxa Selic, para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do trimestre subseqüente e de 1% (um por cento) no mês da compensação;

b) os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, renda variável ou juros sobre o capital próprio serão incluídos na base de cálculo e o imposto pago ou retido incidente sobre esses rendimentos poderá ser compensado com o imposto devido trimestralmente. Para efeito de compensação, o imposto pago ou retido, constante de documento hábil, será compensado pelos valores originais, sem qualquer atualização (art. 75, parágrafo único da Lei nº 9.430/1996). Quando o imposto a compensar for superior ao imposto devido no trimestre, o excesso poderá ser compensado nos trimestres subseqüentes, acrescido dos juros equivalentes à taxa Selic, para títulos federais, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do trimestre subseqüente e de 1% (um por cento) no mês da compensação;

c) serão considerados tributados exclusivamente na fonte os rendimentos decorrentes de participações societárias, sempre que tais rendimentos sofrerem tributação na fonte devido à época em que os mesmos forem gerados.

## **9. DETERMINAÇÃO DO IMPOSTO**

### **9.1 - Alíquotas**

O imposto devido em cada trimestre será calculado mediante a aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo.

### **9.2 - Adicional**

A parcela do lucro presumido que exceder ao resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número dos meses do respectivo período de apuração sujeita-se à incidência do adicional à alíquota de 10%.

### **9.3 - Deduções do Imposto de Renda Devido**

Para efeito de pagamento do Imposto de Renda, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto apurado em cada trimestre:

I - o Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre as receitas que estão incluídas na base de cálculo do imposto trimestral, tais como:

a) o Imposto de Renda Retido na Fonte sobre importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a título de: - comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela intermediação de negócios;

- remuneração de serviços profissionais, serviços de limpeza e conservação de imóveis, segurança e vigilância e locação de mão-de-obra;
  - rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa;
  - multas ou quaisquer vantagens pagas ou creditadas por pessoas jurídicas, inclusive a título de indenização, em virtude de rescisão de contrato;
  - b) o imposto recolhido pela própria empresa, incidente sobre:
    - remuneração de serviços de propaganda e publicidade recebida de pessoas jurídicas;
    - ganhos líquidos de aplicações financeiras de renda variável;
- II - o Imposto de Renda pago a maior ou indevidamente em períodos anteriores, ainda não compensado.

### 9.3.1 - Vedação da Dedução de Incentivos Fiscais

Desde o ano-calendário de 1998, está vedada a dedução de qualquer incentivo fiscal no imposto devido com base no lucro presumido (art. 10 da Lei nº 9.532/1997).

## 10. EXEMPLO

Considerando-se que determinada empresa tributada com base no lucro presumido apurou os seguintes valores no segundo trimestre de 2003:

Receita de vendas (sem IPI) R\$ 500.000,00

Receita de prestação de serviços R\$ 250.000,00

Vendas canceladas R\$ 30.000,00

Rendimentos de aplicações financeiras R\$ 7.000,00

Rendimentos de aluguéis R\$ 10.000,00

IRRF sobre receitas computadas na base de cálculo R\$ 3.000,00

I - Apuração da base de cálculo do lucro presumido:

Receita de vendas R\$ 500.000,00

(-) Vendas canceladas R\$ 30.000,00

(=) Receita de vendas líquidas R\$ 470.000,00

(+) Receita de serviços R\$ 250.000,00

(=) Base de cálculo do lucro presumido R\$ 720.000,00

II - Apuração da base de cálculo do imposto trimestral, tendo em vista que os percentuais aplicáveis sobre as receitas de vendas é de 8% e sobre as receitas de prestação de serviços é de 32%:

8% sobre R\$ 470.000,00 R\$ 37.600,00

32% sobre R\$ 250.000,00 R\$ 80.000,00

(=) Lucro presumido do trimestre R\$ 117.600,00

(+) Rendimentos de aplicações financeiras R\$ 7.000,00

(+) Rendimentos de aluguéis R\$ 10.000,00

(=) Base de cálculo do imposto R\$ 134.600,00

III - Apuração do imposto devido no trimestre:

Imposto normal de 15% de R\$ 134.600,00 R\$ 20.190,00

Adicional: 10% de R\$ 74.600,00 R\$ 7.460,00

(=) Valor do imposto devido R\$ 27.650,00

(-) IRRF sobre as receitas computadas na base de cálculo R\$ 3.000,00

(=) Imposto de Renda a pagar R\$ 24.650,00

## 11. PAGAMENTO DO IMPOSTO

### 11.1 - Local de Pagamento

Os contribuintes deverão pagar o Imposto de Renda da pessoa jurídica nas agências bancárias integrantes da rede arrecadadora de receitas federais.

### 11.2 - Documento a Utilizar

O pagamento será feito mediante a utilização do Documento de Arrecadação de Receitas Federais - Darf sob o código 2089.

### 11.3 - Prazo Para Pagamento

O Imposto de Renda devido, apurado trimestralmente, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do trimestre de apuração.

À opção da pessoa jurídica, o imposto devido poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder, observado o seguinte:

a) nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais) e o imposto de valor inferior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais) será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração;

b) as quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa Selic, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês do pagamento.

### 11.4 - Imposto de Valor Inferior a R\$ 10,00

Se o imposto trimestral a pagar resultar em valor inferior a R\$ 10,00, deverá ser adicionado ao imposto devido em período(s) subsequente(s), até que o total seja igual ou superior a R\$ 10,00, quando, então, será pago no prazo previsto para o pagamento do imposto devido no trimestre em que esse limite for atingido.

## **11.5 - Antecipação Mensal Dos Pagamentos**

Para evitar problemas financeiros no encerramento de cada trimestre, a pessoa jurídica optante pelo recolhimento do IRPJ com base no lucro presumido, poderá antecipar o recolhimento do imposto devido no trimestre, mediante cálculo e recolhimento de parcelas mensais. Apesar de não haver respaldo legal para tanto, as Secretarias da Receita Federal de diversas regiões fiscais não têm se oposto a essa prática, uma vez que a legislação fixa os prazos finais para o recolhimento e não veda o recolhimento antecipado.

No entanto, entendemos que para que fique caracterizado que as antecipações referem-se ao IRPJ devido com base no lucro presumido, o contribuinte deve observar o seguinte:

- a) deve fazer constar no campo 04 do Darf o código 2089 para IRPJ;
- b) no período de apuração, deverá indicar o último dia do trimestre de apuração;
- c) na data do vencimento, informar a data de vencimento fixada pela legislação, ou seja, o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do trimestre de apuração.

Nota: Alertamos aos senhores assinantes que ao adotarem a prática de antecipar os pagamentos relativos ao lucro presumido, verifiquem junto à Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição qual é o posicionamento da mesma acerca do assunto, para evitar maiores problemas.

## **12. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

A pessoa jurídica que optar pela tributação com base no lucro presumido deverá manter:

- a) escrituração contábil nos termos da legislação comercial ou Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária;
- b) livro Registro de Inventário no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada;
- c) livro de Apuração do Lucro Real, quando tiver lucros diferidos de períodos anteriores, inclusive saldo de lucro inflacionário a tributar;
- d) documentação relativa aos atos negociais que o contribuinte praticar, bem como os livros de escrituração obrigatória por legislação fiscal específica e todos os demais papéis e documentos que serviram de base para a escrituração comercial e fiscal, em boa ordem e guarda enquanto não decorrido o prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos;
- e) apresentar a Declaração Integrada de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ e a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF nos programas e prazos previstos pela legislação.

## **13. APURAÇÃO COM BASE NO REGIME DE CAIXA - REGRAS A OBSERVAR**

### **13.1 - Empresa Que Escriturar Somente o Livro Caixa**

A pessoa jurídica, que adotar o regime de caixa no reconhecimento de receitas, na determinação do lucro presumido, bem como da CSLL e mantiver a escrituração do Livro Caixa, deverá (Instrução Normativa SRF nº 104/1998):

- I - emitir a Nota Fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;
- II - indicar, no Livro Caixa, em registro individual, a Nota Fiscal a que corresponder cada recebimento.

### **13.2 - Empresa Que Mantiver Escrituração Contábil**

A pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, para apurar pelo regime de caixa, o lucro presumido e a CSLL devida no regime do lucro presumido, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a Nota Fiscal a que corresponder o recebimento.

### **13.3 - Tratamento Aplicável Aos Valores Recebidos**

Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou da prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer.

Observe-se que quando for adotado o regime de caixa, os valores recebidos, a qualquer título, do adquirente do bem ou direito ou do contratante dos serviços serão considerados como recebimento do preço ou de parte deste, até o seu limite.

### **13.4 - Cômputo da Receita em Período de Apuração Posterior ao Recebimento**

O cômputo da receita em período de apuração posterior ao do recebimento sujeitará a pessoa jurídica ao pagamento do imposto e das contribuições com o acréscimo de juros de mora e de multa de mora ou de ofício, conforme o caso, calculados na forma da legislação vigente.

## **14. LUCROS DISTRIBUÍDOS**

No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, poderá ser distribuído, sem incidência do imposto:

- a) o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os impostos e contribuições a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

Assim, se considerarmos os dados do exemplo desenvolvido no item 10 deste trabalho, e que o PIS e a Cofins devidos pela empresa no primeiro trimestre somam R\$ 15.000,00, temos:

Base de cálculo do imposto no trimestre R\$ 134.600,00

(-) Imposto de Renda devido R\$ 27.650,00

(-) PIS e Cofins R\$ 15.000,00

(-) Contribuição Social sobre o Lucro R\$ 13.760,00

(=) Lucro que pode ser distribuído com isenção

a partir de 01.07.2003 R\$ 78.190,00

b) a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado acima, desde que a empresa demonstre, através de escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado pelo critério da letra "a".

## **14.1 - Lucro Líquido Apurado na Escrituração Contábil Superior ao Lucro Presumido - Isenção**

Se a empresa, submetida à tributação com base no lucro presumido, mantiver a escrituração contábil de acordo com a legislação comercial e apurar lucro líquido após o IRPJ em valor superior ao da base de cálculo do IRPJ diminuído do imposto e contribuições devidos, a totalidade do lucro líquido apurado contabilmente poderá ser distribuída com isenção do Imposto de Renda.

Se o lucro líquido apurado contabilmente for inferior ao valor determinado de acordo com as regras mencionadas acima, prevalece a isenção sobre a distribuição do lucro presumido líquido do imposto e contribuições devidos, uma vez que a legislação do Imposto de Renda admite a distribuição desse valor com isenção, independentemente da escrituração contábil.

## **28.5 - Cálculo do Imposto de Renda Com Base no Lucro Arbitrado**

### **1. CASOS EM QUE SE APLICA O ARBITRAMENTO DO LUCRO**

A base de cálculo do Imposto de Renda da pessoa jurídica será determinada pelo critério de arbitramento do lucro quando (arts. 47 da Lei nº 8.981/95 e 55 da Lei nº 9.430/96):

a) a pessoa jurídica, obrigada à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

b) a escrituração mantida pelo contribuinte contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para determinar o lucro real ou, ainda, revelar evidentes indícios de fraude;

c) a pessoa jurídica deixar de apresentar à autoridade tributária, quando solicitado, os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal (se tributada pelo lucro real) ou o Livro Caixa com toda a movimentação financeira (se tributada pelo lucro presumido);

d) o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido, estando obrigada a tributação com base no lucro real;

e) a pessoa jurídica não mantiver em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário;

f) o comissário ou representante de pessoa jurídica estrangeira não apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior.

**Nota:** O contribuinte que utilizar o sistema de processamento eletrônico de dados para escrituração contábil e fiscal, não terá o seu lucro arbitrado, se não apresentar os arquivos magnéticos no prazo fixado pela fiscalização, conforme estava previsto na legislação anterior (MP nº 1.724/98)

### **2. PERÍODO DE APURAÇÃO**

A partir do ano-calendário de 1997, o Imposto de Renda das pessoas jurídicas passou a ser apurado trimestralmente, inclusive quando apurado com base no lucro arbitrado, ressalvados os casos em que a pessoa jurídica opta pelo recolhimento por estimativa e nos casos de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, nos quais a base de cálculo e o imposto devido deverão ser apurados na data do evento.

A apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, ficando assegurada, nos trimestres não submetidos ao arbitramento, a tributação com base no lucro real ou lucro presumido, desde que atendidos os requisitos de cada regime de tributação.

### **3. ARBITRAMENTO DO LUCRO QUANDO CONHECIDA A RECEITA BRUTA**

#### **I - Determinação da Base de Cálculo**

O lucro arbitrado será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:



I - o valor resultante da aplicação dos percentuais da tabela estampada abaixo, sobre a receita bruta auferida em cada trimestre, pelo regime de competência, de acordo com a natureza da atividade (arts. 40 e 41 da IN SRF nº 93/97);

ATIVIDADE DA EMPRESA	PERCENTUAL APLICÁVEL SOBRE A RECEITA BRUTA
a) revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,92
b) prestação de serviços hospitalares; c) transporte de carga; d) atividade rural; e) venda de mercadorias ou produtos (exceto revenda de combustíveis para consumo); f) industrialização por encomenda; g) qualquer outra atividade (exceto prestação de serviços) para a qual não esteja previsto percentual específico	9,6%
h) serviços de transporte (exceto o de carga)	19,2%
i) prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada; j) intermediação de negócios; l) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; m) construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra; n) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring); o) prestação de qualquer outro tipo de serviço não mencionado anteriormente.	38,4%
p) bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta.,	45%

## Notas:

- As pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviço em geral, mencionadas nas letras "j" a "o", da tabela acima, cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) poderão utilizar, para determinação do lucro arbitrado trimestral, o percentual de 19,2% (dezenove inteiros e dois décimos por cento).

- A pessoa jurídica que houver utilizado este percentual para o pagamento trimestral do imposto, cuja receita bruta acumulada até um determinado trimestre do ano-calendário exceder o limite de R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), ficará sujeita ao pagamento da diferença do imposto postergado, apurada em relação a cada trimestre transcorrido.

- No caso de exploração de atividades diversificadas, será aplicado sobre a receita bruta de cada atividade o respectivo percentual constante da tabela acima.

II - demais receitas, ganhos de capital e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas no item anterior, auferidas no período, tais como:

a) ganhos de capital apurados na venda de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não caracterizado como ativo financeiro;

**Nota:** para efeito de apuração de ganho de capital na alienação de bens ou direitos, a ser computado na base de cálculo do imposto, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda (art. 52 da Lei nº 9.430/96).

b) rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e ganhos líquidos de aplicações financeiras de renda variável;

c) juros sobre o capital próprio que houverem sido pagos ou creditados por outra pessoa jurídica da qual a empresa seja sócia ou acionista, bem como os rendimentos de ganhos líquidos decorrentes de quaisquer operações financeiras;

d) valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive perdas no recebimento de créditos, que tenham sido deduzidos em período anterior no qual a empresa tenha sido tributada com base no lucro real;

e) o saldo do lucro inflacionário acumulado existente ao final do período de apuração anterior;

f) juros equivalentes à taxa Selic para títulos federais, relativos a impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados;

g) outros rendimentos e/ou ganhos auferidos (variações monetárias ativas, descontos financeiros obtidos, aluguéis provenientes de locação de bens que não façam parte do objeto da empresa);

h) multas ou qualquer outra vantagem paga ou creditada por pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, em virtude de rescisão de contrato;

i) valores determinados segundo as normas de preços de transferência em operações com o exterior, relativos:

- à parcela das receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa;

- ao valor dos encargos suportados pela mutuária que exceder ao limite calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América, pelo prazo de seis meses, acrescidos de três por cento anuais a título de Spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros, quando pagos ou creditados a pessoa vinculada no exterior e o contrato não for registrado no Banco Central do Brasil;

- à diferença de receita, auferida pela mutuante, correspondente ao valor calculado com base na taxa Libor e o valor contratado, quando este for inferior, caso o contrato, não registrado no Banco Central do Brasil, seja realizado com mutuária definida como pessoa vinculada domiciliada no exterior.

## II - Conceito de Receita Bruta

A receita bruta das vendas e serviços sobre a qual se aplicam os percentuais previstos na tabela do item 3.1, compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, observando-se o seguinte:

a) podem ser excluídos os valores relativos (art. 31 da Lei nº 8.981/95):

- às vendas canceladas;

- aos descontos incondicionais concedidos;

- ao IPI incidente sobre as vendas e ao ICMS devido pelo contribuinte substituto, no regime de substituição tributária;

- às doações e patrocínios realizados sob a forma de prestação de serviços ou de fornecimento de material de consumo para projetos culturais amparados pela Lei nº 8.313/91 - Lei Rouanet (ADN Cosit nº 23/97).

b - não podem ser excluídos da receita bruta:

- o ICMS incidente sobre as vendas e o ISS incidente sobre os serviços;

- o custo do financiamento, nas vendas a prazo, contido no valor dos bens ou serviços ou destacado na Nota Fiscal (ADN COSIT nº 7/93).

### III - Atividades Imobiliárias

As pessoas jurídicas dedicadas às atividades de venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, de loteamento de terrenos e de incorporação de prédios em condomínio terão seus lucros arbitrados deduzindo-se da receita bruta o custo do imóvel devidamente comprovado, corrigido monetariamente até 31 de dezembro de 1995, com base no valor da Ufir de R\$ 0,8287.

O lucro arbitrado será tributado na proporção da receita recebida ou cujo recebimento esteja previsto para o próprio trimestre.

#### Exemplo:

Suponhamos que uma empresa do ramo imobiliário tenha vendido um apartamento conforme dados a seguir:

Valor da venda	R\$	80.000,00
Custo	R\$	50.000,00

- Recebimentos:

30.03.98	R\$	20.000,00
30.06.98	R\$	20.000,00
30.09.98	R\$	20.000,00
30.12.98	R\$	20.000,00

Valor da venda	80.000,00
Custo	50.000,00
Lucro Bruto	30.000,00
Percentual Lucro Bruto	37,50

O percentual do lucro bruto foi obtido mediante a divisão do valor correspondente ao lucro bruto pelo valor correspondente à venda.

A receita a ser considerada em cada trimestre será determinada da seguinte forma:

Lucro bruto contido em cada parcela			
	Parcela	Percentual	Lucro
30/03/98	20.000,00	37,50%	7.500,00
30/06/98	20.000,00	37,50%	7.500,00
30/09/98	20.000,00	37,50%	7.500,00
30/12/98	20.000,00	37,50%	7.500,00
	80.000,00		30.000,00

Receita do 1º trimestre	R\$	7.500,00
Receita do 2º trimestre	R\$	7.500,00
Receita do 3º trimestre	R\$	7.500,00
Receita do 4º trimestre	R\$	7.500,00

### IV - Valores Não Integrantes da Base de Cálculo do Imposto

Consideram-se não tributáveis as receitas e rendimentos relacionados abaixo (Major SRF):

a) as recuperações de créditos que não representem ingresso de novas receitas e cujas perdas não tenham sido deduzidas na apuração do lucro real em períodos de apuração anteriores;

b) a reversão de saldo de provisões anteriormente constituídas; e

c) os lucros e dividendos recebidos decorrentes de participações societárias, caso refiram-se a períodos em que os mesmos sejam isentos de Imposto de Renda.

## V - Pessoa Jurídica Que no Ano-Calendário Anterior Foi Tributada Pelo Lucro Real

A pessoa jurídica que no ano-calendário anterior houver sido tributada com base no lucro real deverá adicionar, também, à base de cálculo do imposto correspondente ao primeiro período de apuração no qual for tributada pelo lucro arbitrado, os saldos dos valores cuja tributação havia sido diferida, controlados na parte B do Lalur, tais como (art. 54 da Lei nº 9.430/96):

- a) lucros não realizados decorrentes de contratos com entidades governamentais;
- b) lucro não realizado relativo a vendas de bens do ativo permanente com recebimento do preço em prazo que ultrapasse o ano-calendário seguinte ao da contratação.

## VI - Tratamento do Lucro Inflacionário

A pessoa jurídica que tiver saldo de lucro inflacionário e não houver optado pela realização antecipada com redução da alíquota do imposto, deverá adicionar esse saldo à base de cálculo do imposto correspondente ao primeiro período de apuração no qual for tributada pelo lucro arbitrado (art. 40 da IN SRF nº 93/97).

## 4. ALÍQUOTA DO IMPOSTO

Sobre a base de cálculo apurada de acordo com as normas examinadas no item anterior, será calculado o Imposto de Renda mediante aplicação:

- a) da alíquota de 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo apurada;
- b) da alíquota adicional sobre a parcela do lucro arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração.

## 5. VEDAÇÃO DA DEDUÇÃO DE INCENTIVOS FISCAIS

A partir do ano-calendário de 1998, está vedada a dedução de qualquer incentivo fiscal no imposto devido com base no lucro arbitrado (art. 10 da Lei nº 9.532/97).

## 6. DEDUÇÕES DO IMPOSTO DE RENDA DEVIDO COM BASE NO LUCRO ARBITRADO

Do imposto devido com base no lucro arbitrado poderá ser deduzido o Imposto de Renda Retido na Fonte ou pago separadamente sobre receitas ou rendimentos computados na sua base de cálculo.

Se o Imposto Retido na Fonte ou pago sobre receitas computadas na base de cálculo do imposto trimestral for superior ao valor desse, o excedente poderá ser deduzido do imposto devido nos trimestres subseqüentes.

## 7. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS OU DIVIDENDOS

A pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro arbitrado poderá distribuir, a título de lucros ou dividendos, sem incidência do Imposto de Renda, na fonte e na declaração do beneficiário, o valor correspondente à diferença entre a base de cálculo do imposto devido e a soma dos seguintes tributos e contribuições devidos no período (art. 51, § 2º da IN SRF nº 11/96, e ADN COSIT nº 4/96):

- a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica, inclusive o adicional, quando devido;
- b) Contribuição Social Sobre o Lucro;
- c) Cofins;
- d) PIS/Pasep.

A parcela excedente a esse valor poderá ser distribuída sem a incidência de Imposto de Renda, desde que a empresa demonstre por meio de escrituração contábil que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as regras de apuração da base de cálculo do imposto (art. 51, § 2º, da IN SRF nº 11/96).

O valor dos lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço, superior ao valor passível de distribuição sem apuração de resultado contábil, sujeita-se à incidência do Imposto de Renda na forma prevista na legislação específica, caso ultrapasse o montante de lucros acumulados ou reserva de lucros.

## 8. RENDIMENTOS PAGOS AOS SÓCIOS OU TITULAR

Os rendimentos efetivamente pagos a sócios ou titular de empresa individual, a título de remuneração pela prestação de serviços ou quaisquer outros pagamentos que não se refiram à distribuição de lucros, tais como pró-

labore, aluguéis e serviços prestados, sujeitam-se à tributação pelo Imposto de Renda na Fonte e na declaração de rendimentos dos beneficiários.

## 9. CASO PRÁTICO

Suponhamos que determinada pessoa jurídica, submetida à tributação com base no lucro arbitrado, tenha apresentado a seguinte situação no primeiro trimestre de 2000:

a) Receita bruta de vendas de mercadorias	R\$	250.000,00
b) Vendas canceladas	R\$	15.000,00
c) Rendimentos de aplicações financeiras	R\$	70.000,00
d) IRRF sobre aplicações financeiras	R\$	14.000,00
e) Ganho de capital na venda de ativo permanente	R\$	30.000,00
f) Cofins paga no trimestre	R\$	9.000,00
g) PIS pago no trimestre	R\$	200,00
h) CSLL devida no trimestre	R\$	8.000,00

I - Determinação da base de cálculo do Imposto de Renda, admitindo-se que o percentual aplicável sobre a receita para cálculo do lucro arbitrado seja de 9,6%:

Receita bruta de vendas de mercadorias	R\$	250.000,00
(-) Vendas canceladas	R\$	15.000,00
(=) Receita líquida de vendas	R\$	235.000,00
(X) Percentual de arbitramento		9,6%

(=) Base de cálculo	R\$	22.560,00
(+) Rendimentos de aplicações financeiras	R\$	70.000,00
(+) Ganho de capital na venda de ativo permanente	R\$	30.000,00
(=) Base de cálculo do Imposto de Renda	R\$	122.560,00

II - Cálculo do Imposto de Renda:

IRPJ normal: 15% de R\$ 122.560,00	R\$	18.384,00
Adicional do IRPJ: 10% de R\$ 62.560,00	R\$	6.256,00
Total do IRPJ devido	R\$	24.640,00

**Nota:** o valor de R\$ 62.560,00 sobre o qual incide o adicional do IRPJ, equivale a base de cálculo excedente, no trimestre, a R\$ 60.000,00.

III - Dedução do IRRF sobre aplicações financeiras do IRPJ devido:

IRPJ devido	R\$	24.640,00
(-) IRRF	R\$	14.000,00
(=) IRPJ a pagar	R\$	10.640,00

IV - Valor do lucro que pode ser distribuído com isenção do Imposto de Renda:

Base de cálculo do IRPJ	R\$	122.560,00
(-) IRPJ devido	R\$	10.640,00
(-) Cofins	R\$	9.000,00
(-) PIS	R\$	200,00
(-) Contribuição Social sobre o lucro	R\$	8.000,00
(=) Lucro que pode ser distribuído com isenção, independentemente de apuração contábil	R\$	94.720,00

## 10. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO

I - Local de Pagamento

Os contribuintes deverão pagar o Imposto de Renda da pessoa jurídica nas agências bancárias integrantes da rede arrecadadora de receitas federais.

II - Documento a Utilizar

O pagamento será feito mediante a utilização do Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF sob o código 5625.

III - Prazo Para Pagamento

O Imposto de Renda devido, apurado trimestralmente, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

À opção da pessoa jurídica, o imposto devido poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao do encerramento do período de apuração a que corresponder, observado o seguinte:

a) Nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais) e o imposto de valor inferior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais) será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração;

b) As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa Selic, acumulada mensalmente, a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do

período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês do pagamento.

#### IV - Imposto de Valor Inferior a R\$ 10,00

Se o imposto trimestral a pagar resultar em valor inferior a R\$ 10,00, deverá ser adicionado ao imposto devido em período(s) subsequente(s), até que o total seja igual ou superior a R\$ 10,00, quando então, será pago no prazo previsto para o pagamento do imposto devido no trimestre em que esse limite for atingido.

#### 11. ARBITRAMENTO DO LUCRO QUANDO NÃO CONHECIDA A RECEITA BRUTA

Quando não for conhecida a receita bruta, o lucro arbitrado será determinado, em procedimento de ofício (privativo da Receita Federal), mediante utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (art. 51 da Lei nº 8.981/95):

a) 1,5 (um inteiro e cinco décimos) do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, atualizado monetariamente até 31 de dezembro de 1995;

b) 0,004 (quatro centésimos) da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente até 31 de dezembro de 1995;

c) 0,007 (sete centésimos) do valor do capital, inclusive sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade, atualizado monetariamente até 31 de dezembro de 1995;

d) 0,05 (cinco centésimos) do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido, atualizado monetariamente até 31 de dezembro de 1995;

**Nota:** A atualização monetária a que se referem as letras "a" a "d", deste item, deve ser efetuada até 31 de dezembro de 1995, tomando-se por base o valor da UFIR de R\$ 0,8287 (§ 3º do art. 51 da Lei nº 8.981/95 e § 3º do art. 45 da IN SRF nº 11/96)

e) 0,4 (quatro décimos) do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;

f) 0,4 (quatro décimos) da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;

g) 0,8 (oito décimos) da soma dos valores devidos no mês a empregados;

**Nota:** na hipótese de utilização das alternativas previstas nas letras "e", "f" e "g", a critério da autoridade lançadora, poderão ter sua aplicação limitada, respectivamente, às atividades comerciais, industriais e de prestação de serviços e, no caso de empresas com atividade mista, ser adotados isoladamente em cada atividade (§ 1º do art. 51 da Lei nº 8.981/95).

h) 0,9 (nove décimos) do valor mensal do aluguel devido.

**Nota:** No arbitramento de períodos de apuração iniciados a partir de 1997, será observado o seguinte (§§ 1º e 2º do art. 27 da Lei nº 9.430/96):

a) os coeficientes mencionados nas alternativas "b" a "d" serão multiplicados pelo número de meses do período de apuração;

b) no caso de utilização das alternativas "e" a "h", o lucro arbitrado será o valor resultante da soma dos valores apurados para cada mês do período de apuração.

#### **28.6 - Redução do Imposto Por Incentivos Fiscais - Classificação Contábil**

De acordo com o art. 4º da Lei nº 9.532/97 as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão optar pela aplicação de parte do IRPJ, em investimentos regionais na declaração de rendimentos ou no curso do ano-

calendário, nas datas de pagamento do imposto com base no lucro estimado, apurado mensalmente, ou no lucro real, apurado trimestralmente.

## 1 - REGISTRO DOS DEPÓSITOS NO ATIVO

Os valores recolhidos diretamente a favor do Finor, pelas empresas que apuram o Imposto de Renda tributadas com base no lucro real trimestral ou estimado, têm a natureza de um depósito a ser convertido em aplicações no mencionado fundo.

Saliente-se que, embora as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real/estimado venham recolhendo as parcelas destinadas à aplicação em incentivos fiscais, separadamente do imposto, é imprescindível formalizar a opção pela aplicação, na Declaração de Rendimentos.

Nesse caso, tecnicamente cabe registrar o valor do incentivo:

- a) em uma conta específica no Realizável a Longo Prazo;
- por ocasião da formalização da opção, na Declaração de Rendimentos, relativamente às parcelas a aplicar contidas no valor do Imposto de Renda pago até esse momento; e
- por ocasião do pagamento das quotas do saldo do imposto apurado na Declaração de Rendimentos, pagas após a entrega desta, relativamente à parcela do incentivo nelas contida.

**Nota:** A IN SRF nº 11/96 determina que o valor do incentivo deve ser registrado em conta do ativo permanente, subgrupo investimentos, no entanto perante a boa técnica contábil, a empresa só deve registrá-los diretamente nessa conta, se tiver a intenção de mantê-los como investimentos permanentes.

- b) o valor do incentivo registrado no ativo tem, como contrapartida, crédito a uma conta de reserva de capital, classificada no Patrimônio Líquido, que poderá intitular-se Reserva de Incentivos Fiscais.

## 2 - RECEBIMENTO DOS CERTIFICADOS DOS INVESTIMENTOS

Quando receber o extrato, emitido pelo Banco, comunicando a emissão das quotas escriturais do incentivo, a empresa precisa providenciar o seu registro contábil.

As quotas dos fundos, devem ser registradas em conta própria classificável no Ativo Permanente, subgrupo Investimentos, tendo como contrapartida:

- a) a baixa na conta do Realizável a Longo Prazo onde foram registrados os valores depositados; ou
- b) o registro em conta de reserva de capital, do Patrimônio Líquido, caso a empresa não tenha efetuado a contabilização dos depósitos.

## 3 - ALIENAÇÃO DAS QUOTAS

No caso de alienação das quotas de investimentos feitos mediante dedução do Imposto de Renda, a diferença entre o valor pelo qual o investimento estiver registrado no ativo e o preço obtido na alienação será debitado em conta de resultado. Cabe lembrar que esse valor não é dedutível para fins de determinação do lucro real.

## 4 - AÇÕES ADQUIRIDAS MEDIANTE TROCA POR QUOTAS DO FUNDO

As ações adquiridas mediante troca, em leilões realizados nas Bolsas de Valores, das quotas do FINOR e FINAM por títulos pertencentes à Carteira desses fundos, devem permanecer registradas em conta do Ativo Permanente - Investimentos.

## 5 - APLICAÇÕES EM PROJETO PRÓPRIO

As aplicações em projetos próprios, pois normalmente têm a condição de serem permanentes, devem permanecer classificados no Ativo Permanente - Investimentos

### 28.7 - Imposto de Renda Diferido

#### 28.7.1 - Imposto de Renda Diferido Ativo

Pode ocorrer que determinados custos ou despesas, que já foram apropriados contabilmente no exercício, sejam dedutíveis para fins de Imposto de Renda somente em exercícios seguintes, quando forem efetivamente pagos ou incorridos. Neste caso, o Imposto de Renda pago ou a pagar, deve ser apropriado como despesa, no período em que a despesa está contabilizada, apesar de ainda não ser dedutível, mediante a redução do valor correspondente na contabilização da despesa do Imposto de Renda, cuja contrapartida será uma conta intitulada Imposto de Renda Diferido no grupo Realizável a Longo Prazo.

Quando as despesas se tornarem dedutíveis nos exercícios seguintes, essa conta de ativo é baixada a débito de despesa de Imposto de Renda.

Dessa forma, o Passivo fica pelo valor do imposto efetivo a pagar e a despesa relativa ao Imposto de Renda fica registrada numa base mais justa e proporcional ao lucro contabilizado, dentro do regime da competência. Assim não fazendo o diferimento, estamos alocando a despesa de Imposto de Renda a períodos diferentes dos lucros contabilizados a que se referem.

**Exemplo:**

Lucro Líquido antes do IR	R\$	5.000,00
Adições: Provisão para perdas sobre estoques	R\$	250,00
Provisão para perdas permanentes em investimentos	R\$	320,00
Multas fiscais	R\$	150,00
Lucro real	R\$	5.720,00
IRPJ	R\$	858,00

Nesse caso, as provisões adicionadas para determinação do lucro real, serão dedutíveis no futuro, quando realizadas ou comprovadas, sobre as quais será calculado o valor do imposto a ser diferido, para apropriação como despesa, pelo regime da competência.

Para efeitos desse cálculo deve-se considerar somente as despesas contabilizadas e adicionadas ao lucro real, que com certeza serão dedutíveis no futuro, por isso não se considera nesse cálculo o valor das multas fiscais.

Despesas que serão dedutíveis em exercícios futuros:

Provisão para perdas sobre estoques	R\$	250,00
Provisão para perdas permanentes em investimentos	R\$	320,00
Total	R\$	570,00
IRPJ 15%	R\$	85,50

O registro contábil do IRPJ diferido será efetuado da seguinte forma:

D - IMPOSTO DE RENDA DIFERIDO (Realizável a Longo Prazo)

C - PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA (Resultado) R\$ 85,50

Quando as despesas que foram adicionadas ao lucro real se tornarem dedutíveis, será efetuada a reversão:

D - PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA (Resultado)

C - IMPOSTO DE RENDA DIFERIDO (Realizável a Longo Prazo) R\$ 85,50.

## 28.7.2 - Imposto de Renda Diferido - Passivo Postergado

De acordo com o Princípio Contábil da Competência, se a contabilidade já reconheceu uma receita ou lucro, a despesa de Imposto de Renda deve ser reconhecida nesse mesmo período, ainda que tais receitas e lucros tenham a sua tributação diferida para efeitos fiscais, ou seja, o Imposto de Renda incidente sobre elas será pago em períodos futuros.

Ressalte-se que o diferimento do Imposto de Renda, é feito somente para fins fiscais no Lalur, não alterando o lucro líquido na contabilidade, pois em função do regime de competência, na contabilidade não há postergação do reconhecimento do resultado. São exemplos de diferimento:

- a) o lucro inflacionário não realizado, ou seja, o saldo credor da conta de correção monetária ajustado de acordo com a legislação fiscal, já registrado contabilmente como receita, mas que pode ser diferido para efeito de Imposto de Renda;
- b) a receita já contabilizada, mas não recebida, decorrente de contratos a longo prazo de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços, quando contratados com entidades governamentais;
- c) o ganho de capital na venda a prazo de bens do ativo permanente, cujo preço deva ser recebido, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário subsequente.

Nesses casos, a receita ou o lucro já foram registrados contabilmente, pelo regime de competência, e a despesa de Imposto de Renda, também deve ser reconhecida no mesmo período, mediante crédito na conta de Provisão para Imposto de Renda Diferido, classificada no Passivo Circulante ou Exigível a Longo Prazo e débito na conta de despesa de Imposto de Renda no Resultado. Quando a receita ou o lucro se tornarem tributáveis, o valor constante da conta de Provisão para Imposto de Renda Diferido será transferida para a conta de Provisão para Imposto de Renda no Passivo Circulante, não alterando o resultado desse período.



## 29. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO

### 29.1 - Classificação Contábil

Por ocasião do encerramento de cada período de apuração do Imposto de Renda, mensal ou trimestral, será também calculada de acordo com a legislação fiscal, a Contribuição Social Sobre o Lucro - CSLL, sendo o seu resultado registrado contabilmente a débito do resultado do exercício e a crédito de provisão para Contribuição Social Sobre o Lucro.

Contabilmente, classificação da provisão para pagamento da Contribuição Social Sobre o Lucro deverá ser:

- a) no passivo circulante - referente a CSLL incidente sobre a parcela de lucros que se tornar exigível até o final do período-base seguinte;
- b) no passivo exigível a longo prazo - referente a CSLL incidente sobre a parcela do lucro diferido que se tornar exigível após o final do período-base seguinte.

Os valores recolhidos no decorrer do exercício, por estimativa ou com base no lucro real trimestral, antes da entrega da Declaração de Rendimentos, podem ser registrados em uma conta redutora daquela que registra a provisão, intitulada como CSLL Recolhida, cujo valor será revertido para a conta de provisão por ocasião da formalização da Declaração de Rendimentos. Caso o valor recolhido seja superior ao valor da provisão constituída, o valor excedente deve ser transferido para o Ativo, como Impostos/Contribuições a Recuperar.

Se a empresa não tiver constituído a provisão para a Contribuição Social Sobre o Lucro no encerramento do Período-base, ou a tiver contabilizado por um valor inferior a CSLL devida, deve regularizar tal situação no período-base. Se a empresa apurar o lucro real mensalmente, esse ajuste deve ser feito no mês seguinte àquele a que se referir a provisão que está sendo regularizada.

Neste caso, a provisão contabilizada intempestivamente ou o seu complemento, se for o caso, tem como contrapartida um débito à conta de lucros ou prejuízos acumulados no Patrimônio Líquido.

### 29.2 - Cálculo da CSLL a Pagar - Pessoa Jurídica Tributada Com Base no Lucro Real Trimestral

As pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real trimestral deverão apurar trimestralmente a contribuição social sobre o lucro líquido, cuja base de cálculo será o lucro líquido ajustado pelas adições prescritas e pelas exclusões permitidas pela legislação.

#### 1. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo da contribuição social é o valor do resultado (lucro ou prejuízo) apurado nos períodos trimestrais encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, com observância da legislação comercial antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado extracontabilmente, pelas adições e exclusões examinadas a seguir (art. 13 da Lei nº 9.249/95 e Major/SRF):

#### I - Adições:

Devem ser adicionados ao resultado:

- a) resultado negativo da avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial;
- b) valor da reserva de reavaliação, baixada durante o período, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado desse mesmo período, nas hipóteses em que deva ser adicionada ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real;
- c) valor das provisões não dedutíveis na determinação do lucro real, exceto as seguintes:
  - provisão para pagamento de férias e 13º salário;
  - provisões técnicas das companhias de seguro e capitalização, bem como das entidades de previdência privada, cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável;
- d) o valor das despesas não dedutíveis computados no resultado:
  - contraprestações de arrendamento mercantil e do aluguel de bens móveis ou imóveis, exceto quando relacionados intrinsecamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços;

- despesas de depreciação, amortização, manutenção, reparo, conservação, impostos, taxas, seguros e quaisquer outros gastos com bens móveis ou imóveis, exceto se intrinsecamente relacionados com a produção de bens e serviços;

- despesas com alimentação dos sócios, acionistas e administradores;

- contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros, planos de saúde e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

- as doações, exceto as efetuadas em favor de instituições de ensino e pesquisa sem finalidade lucrativa e entidades civis sem fins lucrativos que prestem serviços gratuitos em benefício de empregados da pessoa jurídica doadora e seus dependentes, ou em benefício da comunidade onde atuem, observados os limites fixados na legislação.

e) a parcela dos lucros decorrentes de contratos com entidades governamentais, que hajam sido excluídos na determinação da base de cálculo da contribuição em período anterior, proporcional ao valor das receitas recebidas no período de apuração, inclusive mediante resgate ou alienação sob qualquer forma de títulos públicos ou Certificados de Securitização, emitidos especificamente para quitação desses créditos (art. 3º da Lei nº 8.003/90 e art. 18 da Lei nº 9.711/98);

f) os encargos de depreciação, amortização e exaustão e o custo dos bens baixados a qualquer título, correspondente à correção complementar pela diferença IPC/BTNF, que hajam sido debitados ao resultado do período de apuração;

g) o valor da reserva de correção especial do Ativo Permanente (art. 2º da Lei nº 8.200/91) proporcional ao valor dos bens submetidos a essa correção especial, que hajam sido realizados no período mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa por perecimento;

h) as despesas com brindes;

i) os juros remuneratórios do capital próprio, que hajam sido produzidos na apuração do resultado na forma do art. 9º da Lei nº 9.249/95, bem como o Imposto de Renda incidente na Fonte sobre esses juros, assumido pela empresa, no caso de sua capitalização ou manutenção em conta de reserva para esse fim.

## II - Exclusões

Devem ser excluídos do resultado:

a) o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;

b) os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

c) o valor das provisões não dedutíveis que tenham sido adicionadas na determinação da base de cálculo de período de apuração anterior e que tenham sido baixadas no período de apuração por utilização ou reversão;

d) a parcela dos lucros decorrentes de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços celebrados com entidades governamentais, proporcional ao valor das receitas desses contratos, computadas na apuração do resultado e não recebidas até a data do encerramento do trimestre;

e) a parcela dos lucros decorrentes de contratos de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços celebrados com entidades governamentais, quando os créditos com essas pessoas jurídicas forem quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com Certificados de Securitização, emitidos especificamente para essa finalidade;

**Nota:** no caso de subcontratação de parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento caberá também à empreiteira ou fornecedora, na proporção da sua participação na receita a receber.

f) a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil de bens e direitos recebidos a título de devolução de participação no capital social de outra sociedade, que tenha sido creditada ao resultado (art. 22 § 4º da Lei nº 9.249/95);

g) a reversão do saldo remanescente da provisão para o Imposto de Renda sobre o lucro inflacionário com tributação diferida, quando houver sido exercida a opção para a tributação antecipada com o benefício da redução da alíquota do imposto.

### III - Adição e Exclusão de Valores Apurados Antes de 31.12.95

Os valores a serem adicionados ou excluídos originados em períodos-base encerrados até 31.12. 95 serão computados na determinação da base de cálculo, pelo valor corrigido até essa data com base no valor da UFIR de 01.01.96, de R\$ 0,8287. A partir dessa data, em virtude da extinção da correção monetária do balanço, não se corrige mais os valores a serem excluídos ou adicionados ao lucro líquido.

### IV - Diferimento da tributação sobre lucros não realizados com entidades governamentais.

A Lei nº 9.711, de 20.11.98, em seu artigo 18, permite a manutenção do diferimento da incidência da Contribuição Social Sobre o Lucro, sobre lucros não realizados decorrentes de contratos com entidades governamentais, quando os créditos decorrentes desses contratos forem quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive Certificados de Securitização emitidos especificamente para essa finalidade.

Nesse caso, o lucro cuja tributação foi diferida será computado na base de cálculo da Contribuição Social devida no período em que ocorrer o resgate dos títulos ou a sua alienação sob qualquer forma.

De acordo com o artigo 3º da Lei nº 8.003/90, o diferimento da incidência da Contribuição Social sobre o Lucro:

a) é permitido no caso de contratos, de construção por empreitada ou de fornecimento de bens ou serviços a preço predeterminado, celebrados com pessoa jurídica de direito público ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária;

b) consiste na exclusão do lucro líquido, para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social, da parcela do lucro da empreitada ou fornecimento, computado no resultado do período em que a receita for recebida.

c) aplica-se à pessoa jurídica subcontratada da empreitada ou do fornecimento, hipótese em que o montante a ser excluído do lucro líquido, pela contratada e pela subcontratada, será calculado proporcionalmente ao valor das respectivas participações na receita não recebida.

## 2. COMPENSAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA

### I - Compensação da Base de Cálculo Negativa de Períodos Anteriores

Para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro, o resultado apurado, depois dos ajustes de adição e exclusão, quando positivo, poderá ser reduzido pela compensação de base de cálculo negativa apurada em períodos anteriores, até o limite de 30%.

Observe-se que não há prazo para essa compensação, mas ela ficará sempre condicionada à observância do limite de 30% do lucro líquido ajustado e à comprovação por parte da pessoa jurídica através de livros e documentos comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/87, ou seja:

a) a pessoa jurídica não poderá compensar a base de cálculo negativa da CSLL, se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade;

b) a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar a base de cálculo negativa da CSLL da sucedida;

c) no caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar o valor da base de cálculo negativa da CSLL, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido.

Ressalte-se que o valor da base de cálculo negativa deve ser controlada extracontabilmente, de forma similar ao controle dos prejuízos fiscais controlados na parte B do Lalur, não podendo, para este controle, ser utilizado o Lalur.

## II - Base de Cálculo Negativa da Contribuição Social Apurada no Decorrer do Ano-Calendário

Se após os ajustes feitos no lucro líquido apurar-se um valor negativo, este poderá ser compensado na determinação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, nos períodos de apuração subseqüentes, desde que essa seja calculada com base no resultado efetivamente apurado, até o limite máximo de 30% (trinta por cento).

## III - Entidades Financeiras e Equiparadas - Compensação da Base de Cálculo Negativa

As entidades financeiras e equiparadas, que tiverem base de cálculo negativa e valores adicionados, temporariamente, ao lucro líquido, para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, correspondentes a períodos de apuração encerrados até 31 de dezembro de 1998, poderão optar por escriturar, em seu ativo, como crédito compensável com débitos da mesma contribuição, o valor equivalente a dezoito por cento da soma daquelas parcelas, observando-se que:

a) A pessoa jurídica que optar pela forma mencionada acima não poderá computar os valores que serviram de base de cálculo do referido crédito na determinação da base de cálculo da CSLL correspondente a qualquer período de apuração posterior a 31 de dezembro de 1998.

b) A compensação do crédito somente poderá ser efetuada com até trinta por cento do saldo da CSLL remanescente, em cada período de apuração, após a compensação de até um terço da Cofins efetivamente paga, não sendo admitida, em qualquer hipótese, a restituição de seu valor ou sua compensação com outros tributos ou contribuições, observadas as normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

c) O direito à compensação de que trata a letra "b" acima limita-se, exclusivamente, ao valor original do crédito, não sendo admitido o acréscimo de qualquer valor a título de atualização monetária ou de juros.

## 3. LUCROS, RENDIMENTOS E GANHOS DE CAPITAL DO EXTERIOR - INCIDÊNCIA

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se à incidência da CSLL, observadas as normas de tributação universal previstas nos arts. 25 a 27 da Lei nº 9.249/95, os arts. 15 a 17 da Lei nº 9.430/96, e o art. 1º da Lei nº 9.532/97, que tratam da tributação dos lucros e rendimentos auferidos no Exterior (art.18).

O saldo do Imposto de Renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o Imposto de Renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSLL devida em virtude da adição, à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

## 4. ALÍQUOTAS DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

### I - A Partir de Fevereiro/00

A partir de 01.02.00, sobre a base de cálculo apurada de acordo com as normas mencionadas anteriormente, aplica-se a alíquota de 9% para todas as pessoas jurídicas inclusive as entidades financeiras e equiparadas (Medida Provisória nº 1.858-10/99, art 6º, inciso II).

### 4.1 - Bônus de Adimplência Fiscal

#### 1. PESSOAS JURÍDICAS BENEFICIADAS

A partir do ano-calendário de 2003, as pessoas jurídicas adimplentes com os tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF) nos últimos cinco anos-calendário, submetidas ao regime de tributação com base no lucro real ou presumido, poderão se beneficiar do bônus de adimplência fiscal de que trata o art. 41 da Medida Provisória nº 66, de 2002, na forma disciplinada na Instrução Normativa SRF nº 231, de 25 de outubro de 2002 (DOU de 29.10.02).

Observe-se que o período de cinco anos-calendário será computado por ano completo, inclusive aquele em relação ao qual dar-se-á o aproveitamento do bônus.

#### 2. PESSOAS JURÍDICAS IMPEDIDAS

Não fará jus ao bônus a pessoa jurídica que, nos últimos cinco anos-calendário, se enquadre em qualquer das seguintes hipóteses, em relação aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal:

I - lançamento de ofício;

II - débitos com exigibilidade suspensa;

III - inscrição em dívida ativa;

IV - recolhimentos ou pagamentos em atraso;

**Nota:** Essa restrição não se aplica na hipótese de a pessoa jurídica promover espontaneamente o pagamento ou recolhimento da totalidade dos débitos em atraso, juntamente com os acréscimos relativos aos juros e à multa de mora, até a data da utilização do bônus.

V - falta ou atraso no cumprimento de obrigação acessória.

#### 2.1 - Desoneração da Pessoa Jurídica - Permissão Para Utilização do Bônus

Na hipótese de decisão definitiva, na esfera administrativa ou judicial, que implique desoneração integral da pessoa jurídica, as restrições referidas nos números I e II acima serão desconsideradas desde a origem.

Ocorrendo a desoneração, a pessoa jurídica poderá calcular, a partir do ano-calendário em que obteve a decisão definitiva, o bônus em relação aos anos-calendário em que estava impedida de deduzi-lo. Nesse caso a pessoa jurídica deverá efetuar recolhimento da totalidade dos débitos em atraso, juntamente com os acréscimos relativos aos juros e à multa de mora, até a data da utilização do bônus.

### 3. FORMA DE CÁLCULO

O bônus de adimplência fiscal será calculado aplicando-se o percentual de um por cento sobre a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), determinada segundo as normas estabelecidas para as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração com base no lucro presumido, observado o seguinte:

I - o bônus será calculado em relação à base de cálculo relativamente ao ano-calendário em que for permitido seu aproveitamento;

II - na hipótese de período de apuração trimestral, o bônus será calculado em relação aos quatro trimestres do ano-calendário e poderá ser deduzido da CSLL devida correspondente ao último trimestre.

### 4. UTILIZAÇÃO DO BÔNUS

O bônus, calculado na forma mencionada acima, será utilizado deduzindo-se da CSLL devida:

I - no último trimestre do ano-calendário, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real trimestral ou lucro presumido;

II - no ajuste anual, na hipótese da pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual.

A parcela do bônus que não puder ser aproveitada no período de apuração poderá ser deduzida nos anos-calendário subseqüentes, da seguinte forma:

I - em cada trimestre, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real trimestral ou presumido;

II - no ajuste anual, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual.

É vedado o ressarcimento ou a compensação de forma diferente da mencionada acima.

### 5. MULTA PELA UTILIZAÇÃO INDEVIDA

A utilização indevida do bônus implica a imposição das seguintes multas, calculadas sobre o valor da contribuição que deixar de ser recolhida em razão da dedução indevida do bônus:

I - 150%;

II - 225%, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos.

#### 5.1 - Redução da Multa

As multas serão reduzidas em:

I - 50%, se o contribuinte notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (art. 6º da Lei nº 8.218/91);

II - 40%, se o contribuinte notificado requerer o parcelamento do débito no prazo legal de impugnação (art. 60 da Lei nº 8.383/91).

### 6. CONTABILIZAÇÃO

O bônus será registrado na contabilidade da pessoa jurídica beneficiária, observando-se o seguinte:

I - na aquisição do direito, a débito de conta de Ativo Circulante e a crédito de Lucro ou Prejuízos Acumulados;

II - na utilização, a débito da provisão para pagamento da CSLL e a crédito da conta de Ativo Circulante referida no número I.

## 29.3 - Contribuição Social Sobre o Lucro - Pagamento Por Estimativa

### 1. PESSOAS JURÍDICAS OBRIGADAS AO PAGAMENTO MENSAL

A pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do Imposto de Renda calculado por estimativa, fica obrigada também, ao pagamento mensal da contribuição social sobre o lucro líquido (art. 30 da Lei nº 9.430/96).

### 2. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que optarem pelo recolhimento por estimativa, corresponderá a soma dos seguintes valores apurados em cada mês (art. 29 da Lei nº 9.430/96):

- 12% da receita bruta auferida no período, proveniente das atividades que constituam o objeto da empresa;

- ganhos de capital obtidos na alienação de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não caracterizado como ativo financeiro;

- os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável;

- demais receitas e resultados positivos decorrentes de operações não compreendidas no objeto da pessoa jurídica, inclusive os juros remuneratórios do capital próprio pagos ou creditados por sociedade da qual a empresa seja sócia ou acionista;

## I - Empresas Prestadoras de Serviços - Base de Cálculo

A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal por estimativa, corresponderá a 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades, relacionadas abaixo, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de setembro/2003 (art. 22 da Lei nº 10.684/2003):

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
- d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

## II - Conceito de Receita Bruta e Exclusões

A receita bruta sobre a qual será calculada a CSLL, compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia, observando-se o seguinte:

- a) a receita será computada na base de cálculo pelo regime de competência, ou seja, tomando por base a receita auferida, ainda que não recebida;
- b) da receita bruta serão excluídos os valores relativos (Lei nº 8.981/95, art. 31):
  - as vendas canceladas;
  - aos descontos incondicionais concedidos;
  - ao IPI incidente sobre as vendas e ao ICMS devido pelo contribuinte substituto, no regime de substituição tributária;
  - às doações e patrocínios realizados sob a forma de prestação de serviços ou fornecimento de material de consumo para projetos culturais amparados pela Lei nº 8.313/91 (ADN COSIT nº 23/97);
- c) não podem ser excluídos da receita bruta os seguintes valores:
  - o ICMS incidente sobre as vendas e o ISS incidente sobre serviços;
  - o custo do financiamento, nas vendas a prazo, contido no valor dos bens ou serviços ou destacado na Nota Fiscal (ADN nº 07/93).

## III - Atividades Imobiliárias

As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas (Lei nº 8.981/95, art. 30).

## IV - Contratos Para Fornecimento de Bens Produzidos em Longo Prazo

Nos casos de contratos com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento a preço determinado de bens ou serviços a serem produzidos, será computada na receita bruta parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante a aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada em cada mês, nos termos da IN SRF nº 21/79 (IN SRF nº 93/97, art. 5º, II).

## V - Receitas Decorrentes de Contratos de Curto Prazo

Tratando-se de construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou serviços produzidos em prazo inferior a um ano, a receita deverá ser incluída na base de cálculo da CSLL, a medida em que os bens ou serviços forem produzidos ou executados.

## VI - Contratos a Longo Prazo Com Entidades Governamentais

A receita decorrente de fornecimento de bens e serviços para pessoa jurídica de direito público ou empresas sob seu controle, empresas públicas, sociedades de economia mista ou suas subsidiárias, nos casos de empreitada ou fornecimento contratado, será reconhecida no mês do recebimento (IN SRF nº 93/97, art. 5º, IV).

Quando os créditos decorrentes desses contratos forem quitados pelo Poder Público com títulos de sua emissão, inclusive com certificados de Securitização emitidos especificamente para essa finalidade, para efeito de cálculo da CSLL mensal com base na presunção de lucros, a receita será considerada recebida somente por ocasião do resgate dos títulos ou de sua alienação sob qualquer forma (IN SRF nº 93/97, § 2º).

## VII - Instituições Financeiras e Entidades a Ela Equiparadas

Para apuração do lucro estimado dos bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imobiliário,

sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativa de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta, a CSLL será calculada sobre a receita auferida, ajustada, observando-se o seguinte (§§ 8º e 9º do art. 3º da IN SRF nº 93/97):

Poderão ser deduzidos da receita bruta:

- a) no caso das instituições financeiras, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, e sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários:
  - despesas incorridas na captação de recursos de terceiros;
  - despesas com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais e do Exterior;
  - despesas de cessão de créditos;
  - despesas de câmbio;
  - perdas com títulos e aplicações financeiras de renda fixa;
  - perdas nas operações de renda variável;
- b) no caso de empresas de seguros privados, o cosseguro e resseguros cedidos, os valores referentes a cancelamentos e restituições de prêmios que houverem sido computados em conta de receita, assim como a parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;
- c) no caso de entidade de previdência privada abertas e de empresas de capitalização, a parcela das contribuições e prêmios, respectivamente, destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas.

Devem integrar a receita bruta:

- a) os rendimentos obtidos em aplicações financeiras de renda fixa de titularidade de instituição financeira, sociedade de seguro, de previdência e de capitalização, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedade distribuidora de títulos e valores mobiliários ou sociedade de arrendamento mercantil;
- b) os ganhos líquidos e rendimentos auferidos nas operações de renda variável realizadas em bolsa, no mercado de balcão organizado, autorizado por órgão competente, ou através de fundos de investimento, para a carteira própria das instituições referidas na letra anterior;

É vedada a dedução de qualquer despesa administrativa.

### 3. ACRÉSCIMOS À BASE DE CÁLCULO - GANHOS DE CAPITAL E DEMAIS RESULTADOS

Serão acrescidos à base de cálculo, no mês em que forem auferidos, os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, inclusive (IN SRF nº 93/97, art. 4º):

- os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizado entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas, exceto se a mutuária for instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil;
- os ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;
- os ganhos auferidos em operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão;

- a receita de locação de imóvel, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica, deduzida dos encargos necessários à sua percepção;
- os juros de mora equivalentes a taxa Selic de que trata o § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/95, relativos a impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados;
- as variações monetárias ativas.

## I - Apuração do Ganho de Capital na Alienação de Bens e Direitos

O ganho de capital, nas alienações de bens do ativo permanente e de ouro não considerado ativo financeiro, corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação o respectivo valor contábil (IN SRF nº 93/97, art. 4º, § 1º).

Para efeito de apuração do ganho de capital, considera-se valor contábil:

a) no caso de investimento permanente em:

- participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição, o valor de aquisição;
- participações societárias avaliadas pelo valor de patrimônio líquido, a soma algébrica dos seguintes valores:

o valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado;

ágio ou deságio na aquisição do investimento;

provisão para perdas, constituída até 31 de dezembro de 1995, quando dedutível.

b) no caso das aplicações em ouro, não considerado ativo financeiro, o valor de aquisição;

c) no caso dos demais bens e direitos do ativo permanente, o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão acumulada;

d) no caso de outros bens e direitos não classificados no ativo permanente, considera-se valor contábil o custo de aquisição.

**Nota:** o custo dos bens adquiridos e os valores registrados contabilmente antes de 01.01.96, serão considerados pelo valor corrigido até 31.12.95.

Ressalte-se que a não comprovação dos custos pela pessoa jurídica implicará adição integral da receita à base de cálculo do Imposto de Renda devido mensalmente.

## 4. VALORES NÃO INTEGRANTES DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO

Não integram a base de cálculo do Imposto de Renda mensal calculado por estimativa (art. 7º da IN SRF nº 93/97):

- I - os rendimentos produzidos por aplicação financeira de renda fixa;
- II - os ganhos líquidos auferidos no mercado de renda variável, submetidos a tributação mensal separadamente;
- III - a reversão de saldo de provisões anteriormente constituídas;
- IV - as recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas;
- V - os lucros e dividendos decorrentes de participações societárias avaliadas pelo custo de aquisição e a contrapartida do ajuste por aumento do valor de investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- VI - os juros sobre o capital próprio auferidos.

## 5. ALÍQUOTA

Para determinação do valor da contribuição aplicam-se as seguintes alíquotas:

a) a partir de 01.01.99, sobre a base de cálculo apurada de acordo com as normas mencionadas anteriormente, aplica-se a alíquota de 8% para todas as pessoas jurídicas, inclusive as entidades financeiras e equiparadas (art. 19 da Lei nº 9.249/95, Emenda Constitucional de Revisão nº 10/96 e art. 7º da MP nº 1.807/99);

b) a partir de 01.05.99 até 30.01.2000, a alíquota passa a ser de 12% para todas as pessoas jurídicas, inclusive as entidades financeiras e equiparadas.



c) a partir de fevereiro/2000 a alíquota passa a ser de 9% para todas as pessoas jurídicas, inclusive as entidades financeiras e equiparadas (MP nº 1.858-10/99)

As pessoas jurídicas, tributadas pelo lucro real, que estiverem efetuando o pagamento da CSLL por estimativa, com base no art. 30 da Lei nº 9.430/96, deverão apurar a CSLL devida mensalmente a partir de 1º de maio até 31 de dezembro de 1999 mediante a utilização da alíquota de 12% (doze por cento).

## 6. REDUÇÃO OU SUSPENSÃO DOS PAGAMENTOS COM BASE EM BALANÇO OU BALANCETE

A forma de cálculo e pagamento da contribuição social deve seguir a forma adotada para cálculo e pagamento do Imposto de Renda, ou seja (art. 28 da Lei nº 9.430/96):

a) no mês em que o Imposto de Renda for apurado e pago por estimativa, a contribuição social também será apurada e paga com base no cálculo estimado;

b) no mês em que o pagamento do Imposto de Renda for reduzido ou suspenso em virtude de levantamento de balanço ou balancete nesse mês, a contribuição social também deverá ser apurada com base no resultado efetivamente apurado com observância da legislação comercial e fiscal, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação, deduzindo-se do valor da contribuição social devida no período, os valores já pagos.

## 7. PRAZO DE RECOLHIMENTO

A contribuição social devida em cada mês, deverá ser recolhida no mesmo prazo do Imposto de Renda, ou seja, até o último dia útil do mês subsequente ao de sua apuração.

I - Contribuição Social de Valor Inferior a R\$ 10,00

Se o valor da contribuição social mensal a pagar resultar em valor inferior a R\$ 10,00, deverá ser adicionado ao valor da contribuição social devida em período(s) subsequente(s), até que o total seja igual ou superior a R\$ 10,00, quando então, será pago no prazo previsto para o pagamento da contribuição devida no mês em que esse limite for atingido (art. 68 da Lei nº 9.430/96).

## 8. EXEMPLO DE CÁLCULO DA CSLL

Admitindo-se que uma pessoa jurídica, tributada pelo lucro real anual, sujeita a contribuição social à alíquota de 9%, tenha apresentado a seguinte situação, em determinado mês:

a) Receita de vendas de mercadorias	R\$ 400.000,00
b) Receita de prestação de serviços	R\$ 200.000,00
c) Rendimentos de aplicações financeiras	R\$ 50.000,00
d) Receita de aluguéis	R\$ 50.000,00
I – Apuração da base de cálculo:	
12% sobre R\$ 600.000,00	R\$ 72.000,00
(+) Rendimentos de aplicações financeiras	R\$ 50.000,00
(+) Receita de aluguéis	R\$ 50.000,00
(=) Base de cálculo da CSLL	R\$ 172.000,00
II – Determinação da CSLL:	
9% sobre R\$ 172.000	R\$ 15.480

## 9. BÔNUS DE ADIMPLÊNCIA FISCAL

### 1- PESSOAS JURÍDICAS BENEFICIADAS

A partir do ano-calendário de 2003, as pessoas jurídicas adimplentes com os tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF) nos últimos cinco anos-calendário, submetidas ao regime de tributação com base no lucro real ou presumido, poderão se beneficiar do bônus de adimplência fiscal de que trata o art. 41 da Medida Provisória nº 66, de 2002, na forma disciplinada na Instrução Normativa SRF nº 231, de 25 de outubro de 2002 (DOU de 29.10.02).

Observe-se que o período de cinco anos-calendário será computado por ano completo, inclusive aquele em relação ao qual dar-se-á o aproveitamento do bônus.

### 2. PESSOAS JURÍDICAS IMPEDIDAS

Não fará jus ao bônus a pessoa jurídica que, nos últimos cinco anos-calendário, se enquadre em qualquer das seguintes hipóteses, em relação aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal:

I - lançamento de ofício;

II - débitos com exigibilidade suspensa;

III - inscrição em dívida ativa;

IV - recolhimentos ou pagamentos em atraso;

**Nota:** Essa restrição não se aplica na hipótese de a pessoa jurídica promover espontaneamente o pagamento ou recolhimento da totalidade dos débitos em atraso, juntamente com os acréscimos relativos aos juros e à multa de mora, até a data da utilização do bônus.

V - falta ou atraso no cumprimento de obrigação acessória.

## 2.1 - Desoneração da Pessoa Jurídica - Permissão Para Utilização do Bônus

Na hipótese de decisão definitiva, na esfera administrativa ou judicial, que implique desoneração integral da pessoa jurídica, as restrições referidas nos números I e II acima serão desconsideradas desde a origem.

Ocorrendo a desoneração, a pessoa jurídica poderá calcular, a partir do ano-calendário em que obteve a decisão definitiva, o bônus em relação aos anos-calendário em que estava impedida de deduzi-lo. Nesse caso a pessoa jurídica deverá efetuar recolhimento da totalidade dos débitos em atraso, juntamente com os acréscimos relativos aos juros e à multa de mora, até a data da utilização do bônus.

### 3. FORMA DE CÁLCULO

O bônus de adimplência fiscal será calculado aplicando-se o percentual de um por cento sobre a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), determinada segundo as normas estabelecidas para as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração com base no lucro presumido, observado o seguinte:

I - o bônus será calculado em relação à base de cálculo relativamente ao ano-calendário em que for permitido seu aproveitamento;

II - na hipótese de período de apuração trimestral, o bônus será calculado em relação aos quatro trimestres do ano-calendário e poderá ser deduzido da CSLL devida correspondente ao último trimestre.

### 4. UTILIZAÇÃO DO BÔNUS

O bônus, calculado na forma mencionada acima, será utilizado deduzindo-se da CSLL devida:

I - no último trimestre do ano-calendário, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real trimestral ou lucro presumido;

II - no ajuste anual, na hipótese da pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual.

A parcela do bônus que não puder ser aproveitada no período de apuração poderá ser deduzida nos anos-calendário subsequentes, da seguinte forma:

I - em cada trimestre, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real trimestral ou presumido;

II - no ajuste anual, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual.

É vedado o ressarcimento ou a compensação de forma diferente da mencionada acima.

### 5. MULTA PELA UTILIZAÇÃO INDEVIDA

A utilização indevida do bônus implica a imposição das seguintes multas, calculadas sobre o valor da contribuição que deixar de ser recolhida em razão da dedução indevida do bônus:

I - 150%;

II - 225%, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos.

#### 5.1 - Redução da Multa

As multas serão reduzidas em:

I - 50%, se o contribuinte notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (art. 6º da Lei nº 8.218/91);

II - 40%, se o contribuinte notificado requerer o parcelamento do débito no prazo legal de impugnação (art. 60 da Lei nº 8.383/91).

### 6. CONTABILIZAÇÃO

O bônus será registrado na contabilidade da pessoa jurídica beneficiária, observando-se o seguinte:

I - na aquisição do direito, a débito de conta de Ativo Circulante e a crédito de Lucro ou Prejuízos Acumulados;

II - na utilização, a débito da provisão para pagamento da CSLL e a crédito da conta de Ativo Circulante referida no número I.

### 10. COMPENSAÇÃO DE VALORES PAGOS A MAIOR

As pessoas jurídicas que efetuem o recolhimento da CSLL com base na estimativa, poderão compensar nos recolhimentos mensais:

a) o saldo de contribuição social pago a maior apurado em declaração de rendimentos que não tenha sido compensado em ano-calendário ou meses anteriores;

b) os valores recolhidos a maior em meses anteriores do próprio ano-calendário, ainda não compensados.

### 11. CÓDIGOS PARA PREENCHIMENTO DO DARF

Para pagamento da contribuição social devem ser utilizados os seguintes códigos no campo 04 do Darf:

a) entidades financeiras: 2469;

b) demais empresas: 2484

### 12. AJUSTE DA DIFERENÇA DA CSLL - APURAÇÃO DO LUCRO REAL ANUAL

O saldo da CSLL (diferença entre a CSLL apurada no balanço anual e a soma da CSLL paga mensalmente), em 31 de dezembro, por ocasião da apuração do balanço anual terá o seguinte tratamento (art. 6º da Lei nº 9.430/96):

- a) se o saldo apurado for positivo, deverá ser pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, acrescido de juros calculados à taxa Selic acumulada mensalmente a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% no mês do pagamento;
- b) se o saldo apurado for negativo, o valor pago a maior poderá ser compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, assegurada a alternativa de requerer a sua restituição, após a entrega da Declaração de Rendimentos;
- c) o prazo mencionado na letra "a" não se aplica ao imposto relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente.

## **29.4 - Contribuição Social Sobre o Lucro - Pagamento Pelo Lucro Presumido**

### **1. PESSOAS JURÍDICAS OBRIGADAS AO PAGAMENTO TRIMESTRAL**

A pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do Imposto de Renda calculado com base no lucro presumido, fica obrigada, também, ao pagamento trimestral da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (arts. 28 e 29 da Lei nº 9.430/96 e 49 e 56 da IN SRF nº 93/97).

### **2. BASE DE CÁLCULO**

A base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, devida pelas pessoas jurídicas que optarem pelo recolhimento por estimativa, corresponderá à soma dos seguintes valores apurados em cada mês (art. 29 da Lei nº 9.430/96):

- a) 12% da receita bruta auferida no período, proveniente das atividades que constituam o objeto da empresa;
- b) ganhos de capital obtidos na alienação de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não caracterizado como ativo financeiro e demais rendimentos e ganhos de capital;
- c) 12% da parcela das receitas auferidas nas exportações a pessoas vinculadas ou para países com tributação favorecida, apurada durante o ano-calendário;
- d) o valor relativo à diferença de encargos e receitas financeiras de mútuos nos casos de operações com pessoas vinculadas residentes ou domiciliadas no Exterior;

### **I - Empresas Prestadoras de Serviços - Base de Cálculo**

A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento com base no lucro presumido, corresponderá a 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades, relacionadas abaixo, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de setembro/2003 (art. 22 da Lei nº 10.684/2003):

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
- d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

### **II - Acréscimo das Demais Receitas, Resultados e Ganhos de Capital à Base de Cálculo**

Ao valor da base de cálculo apurada mediante aplicação do percentual de 12%, deverão ser acrescidos as demais receitas ou resultados positivos de operações não compreendidas na atividade da empresa, e os ganhos de capital, auferidos no período, tais como:

- a) rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e ganhos líquidos de aplicações de renda variável;

### **Nota:**

Os rendimentos e ganhos líquidos serão acrescidos à base de cálculo do lucro presumido por ocasião da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação.

- b) rendimentos auferidos nas operações de mútuo, realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas;
- c) ganhos de capital auferidos na alienação de participações societárias permanentes em sociedades coligadas e controladas, e de participações societárias que permaneceram no ativo da pessoa jurídica até o término do ano-calendário seguinte ao de suas aquisições;
- d) ganhos auferidos em operações de cobertura ("hedge") realizadas em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros, ou no mercado de balcão;
- e) receita de locação de imóvel, quando não for este o objeto social da pessoa jurídica;
- f) juros relativos a impostos e contribuições a serem restituídos ou compensados;
- g) variações monetárias ativas;
- h) juros sobre capital próprio auferidos;
- i) valores recuperados correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, que tenham sido deduzidos em período anterior no qual a empresa tenha sido tributada pelo lucro real;
- j) multas ou qualquer outra vantagem paga ou creditada por pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, em virtude de rescisão de contrato;
- l) ganhos de capital nas alienações de bens e direitos;

**Nota:** Para efeitos de apuração de ganho de capital, os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens ou direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da CSLL;

- tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser atualizado monetariamente até 31 de dezembro desse ano, não se lhe aplicando qualquer atualização monetária a partir dessa data;

- tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer atualização monetária.

m) juros ativos e os descontos financeiros obtidos;

n) ganhos de capital auferidos na devolução de bens e direitos ao titular ou sócio da pessoa jurídica;

**III - Valores de Operações Praticadas Com Pessoas Vinculadas Residentes ou Domiciliadas no Exterior**  
Deve ser adicionada à base de cálculo da CSLL no quarto trimestre do ano-calendário (art. 36, VII a IX e § 10 da IN SRF nº 93/97):

a) o valor resultante da aplicação do percentual de que 12%, sobre a parcela das receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa;

b) o valor dos encargos suportados pela mutuária que exceder ao limite calculado com base na taxa Libor, para depósitos em dólares dos Estados Unidos da América, pelo prazo de seis meses, acrescido de três por cento anuais a título de spread, proporcionalizados em função do período a que se referirem os juros, quando pagos ou creditados a pessoa vinculada no Exterior e o contrato não for registrado no Banco Central do Brasil;

c) a diferença de receita, auferida pela mutuante, correspondente ao valor calculado com base na taxa a que se refere o inciso anterior e o valor contratado, quando este for inferior, caso o contrato, não registrado no Banco Central do Brasil, seja realizado com mutuária definida como pessoa vinculada domiciliada no Exterior.

### 3. ALÍQUOTA

Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 2000, a alíquota da CSLL, passa a ser de 9% (MP nº 1.858-10/99)

#### 3.1. BÔNUS DE ADIMPLÊNCIA FISCAL

##### 1. PESSOAS JURÍDICAS BENEFICIADAS

A partir do ano-calendário de 2003, as pessoas jurídicas adimplentes com os tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF) nos últimos cinco anos-calendário, submetidas ao regime de tributação com base no lucro real ou presumido, poderão se beneficiar do bônus de adimplência fiscal de que trata o art. 41 da Medida Provisória nº 66, de 2002, na forma disciplinada na Instrução Normativa SRF nº 231, de 25 de outubro de 2002 (DOU de 29.10.02).

Observe-se que o período de cinco anos-calendário será computado por ano completo, inclusive aquele em relação ao qual dar-se-á o aproveitamento do bônus.

##### 2. PESSOAS JURÍDICAS IMPEDIDAS

Não fará jus ao bônus a pessoa jurídica que, nos últimos cinco anos-calendário, se enquadre em qualquer das seguintes hipóteses, em relação aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal:

I - lançamento de ofício;

II - débitos com exigibilidade suspensa;

III - inscrição em dívida ativa;

IV - recolhimentos ou pagamentos em atraso;

**Nota:** Essa restrição não se aplica na hipótese de a pessoa jurídica promover espontaneamente o pagamento ou recolhimento da totalidade dos débitos em atraso, juntamente com os acréscimos relativos aos juros e à multa de mora, até a data da utilização do bônus.

V - falta ou atraso no cumprimento de obrigação acessória.

##### 2.1 - Desoneração da Pessoa Jurídica - Permissão Para Utilização do Bônus

Na hipótese de decisão definitiva, na esfera administrativa ou judicial, que implique desoneração integral da pessoa jurídica, as restrições referidas nos números I e II acima serão desconsideradas desde a origem.

Ocorrendo a desoneração, a pessoa jurídica poderá calcular, a partir do ano-calendário em que obteve a decisão definitiva, o bônus em relação aos anos-calendário em que estava impedida de deduzi-lo. Nesse caso a pessoa jurídica deverá efetuar recolhimento da totalidade dos débitos em atraso, juntamente com os acréscimos relativos aos juros e à multa de mora, até a data da utilização do bônus.

### 3. FORMA DE CÁLCULO

O bônus de adimplência fiscal será calculado aplicando-se o percentual de um por cento sobre a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), determinada segundo as normas estabelecidas para as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração com base no lucro presumido, observado o seguinte:

I - o bônus será calculado em relação à base de cálculo relativamente ao ano-calendário em que for permitido seu aproveitamento;

II - na hipótese de período de apuração trimestral, o bônus será calculado em relação aos quatro trimestres do ano-calendário e poderá ser deduzido da CSLL devida correspondente ao último trimestre.

### 4. UTILIZAÇÃO DO BÔNUS

O bônus, calculado na forma mencionada acima, será utilizado deduzindo-se da CSLL devida:

I - no último trimestre do ano-calendário, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real trimestral ou lucro presumido;

II - no ajuste anual, na hipótese da pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual.

A parcela do bônus que não puder ser aproveitada no período de apuração poderá ser deduzida nos anos-calendário subsequentes, da seguinte forma:

I - em cada trimestre, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real trimestral ou presumido;

II - no ajuste anual, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual.

É vedado o ressarcimento ou a compensação de forma diferente da mencionada acima.

### 5. MULTA PELA UTILIZAÇÃO INDEVIDA

A utilização indevida do bônus implica a imposição das seguintes multas, calculadas sobre o valor da contribuição que deixar de ser recolhida em razão da dedução indevida do bônus:

I - 150%;

II - 225%, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos.

#### 5.1 - Redução da Multa

As multas serão reduzidas em:

I - 50%, se o contribuinte notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (art. 6º da Lei nº 8.218/91);

II - 40%, se o contribuinte notificado requerer o parcelamento do débito no prazo legal de impugnação (art. 60 da Lei nº 8.383/91).

## 6. CONTABILIZAÇÃO

O bônus será registrado na contabilidade da pessoa jurídica beneficiária, observando-se o seguinte:

I - na aquisição do direito, a débito de conta de Ativo Circulante e a crédito de Lucro ou Prejuízos Acumulados;

II - na utilização, a débito da provisão para pagamento da CSLL e a crédito da conta de Ativo Circulante referida no número I.

### 29.5 - Contribuição Social Sobre o Lucro - Pagamento Pelo Lucro Arbitrado

#### 1. PESSOAS JURÍDICAS OBRIGADAS

A pessoa jurídica que houver optado pelo pagamento do Imposto de Renda calculado com base no lucro arbitrado fica obrigada também ao pagamento trimestral da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (arts. 28 da Lei nº 9.430/96).

#### 2. BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, devida pelas pessoas jurídicas que optarem pelo recolhimento pelo lucro arbitrado, corresponderá a soma dos seguintes valores apurados em cada trimestre (art. 29 da Lei nº 9.430/96):

I - nas empresas comerciais, industriais e prestadoras de serviços:

a) 12% da receita bruta auferida no período, proveniente das atividades que constituam o objeto da empresa ;

b) dos ganhos de capital obtidos na alienação de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não caracterizado como ativo financeiro e demais rendimentos e ganhos de capital

II - para os bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos e valores mobiliários, sociedades distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, e entidades de previdência privada, abertas (§§ 6º e 7º do art 3º e § 1º do art. 53 da IN SRF nº 11/96):

a) 12% da receita bruta auferida no trimestre, ajustada pelas seguintes deduções:

a.1) no caso das instituições financeiras, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio e distribuidoras de títulos e valores mobiliários:

- despesas de captação de recursos de terceiros;

- encargos com obrigações por refinanciamentos, empréstimos e repasses de recursos de órgãos e instituições oficiais;

- despesas de câmbio;

a.2) no caso das empresas de seguros privados: o cosseguro e resseguro cedidos, os valores referentes a cancelamento e restituições de prêmios que houverem sido computados como receitas, a parcela dos prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;

a.3) no caso de entidades de previdência privada abertas e de empresas de capitalização, a parcela das contribuições e prêmios destinada à constituição de provisões ou reservas técnicas;

**Nota:** Ressalte-se que é vedada a dedução de qualquer despesa administrativa.

b) dos rendimentos obtidos em aplicações financeiras de renda fixa de titularidade de instituição financeira, sociedade de seguro, de previdência e de capitalização, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedade distribuidora de títulos e valores mobiliários ou sociedade de arrendamento mercantil;

c) dos ganhos líquidos e rendimentos auferidos nas operações de renda variável realizadas em bolsa, no mercado de balcão organizado, autorizado por órgão competente, ou por meio de fundos de investimento, para a carteira própria das instituições mencionadas na letra "b" acima.

### 3. ALÍQUOTA

Relativamente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 2000, a alíquota da CSLL, passa a ser de 9% (MP nº 1.858-10/99)

#### 3.1. BÔNUS DE ADIMPLÊNCIA FISCAL

##### 1. PESSOAS JURÍDICAS BENEFICIADAS

A partir do ano-calendário de 2003, as pessoas jurídicas adimplentes com os tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF) nos últimos cinco anos-calendário, submetidas ao regime de tributação com base no lucro real ou presumido, poderão se beneficiar do bônus de adimplência fiscal de que trata o art. 41 da Medida Provisória nº 66, de 2002, na forma disciplinada na Instrução Normativa SRF nº 231, de 25 de outubro de 2002 (DOU de 29.10.02).

Observe-se que o período de cinco anos-calendário será computado por ano completo, inclusive aquele em relação ao qual dar-se-á o aproveitamento do bônus.

##### 2. PESSOAS JURÍDICAS IMPEDIDAS

Não fará jus ao bônus a pessoa jurídica que, nos últimos cinco anos-calendário, se enquadre em qualquer das seguintes hipóteses, em relação aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal:

I - lançamento de ofício;

II - débitos com exigibilidade suspensa;

III - inscrição em dívida ativa;

IV - recolhimentos ou pagamentos em atraso;

**Nota:** Essa restrição não se aplica na hipótese de a pessoa jurídica promover espontaneamente o pagamento ou recolhimento da totalidade dos débitos em atraso, juntamente com os acréscimos relativos aos juros e à multa de mora, até a data da utilização do bônus.

V - falta ou atraso no cumprimento de obrigação acessória.

##### 2.1 - Desoneração da Pessoa Jurídica - Permissão Para Utilização do Bônus

Na hipótese de decisão definitiva, na esfera administrativa ou judicial, que implique desoneração integral da pessoa jurídica, as restrições referidas nos números I e II acima serão desconsideradas desde a origem.

Ocorrendo a desoneração, a pessoa jurídica poderá calcular, a partir do ano-calendário em que obteve a decisão definitiva, o bônus em relação aos anos-calendário em que estava impedida de deduzi-lo. Nesse caso a pessoa jurídica deverá efetuar recolhimento da totalidade dos débitos em atraso, juntamente com os acréscimos relativos aos juros e à multa de mora, até a data da utilização do bônus.

### 3. FORMA DE CÁLCULO

O bônus de adimplência fiscal será calculado aplicando-se o percentual de um por cento sobre a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), determinada segundo as normas estabelecidas para as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração com base no lucro presumido, observado o seguinte:

I - o bônus será calculado em relação à base de cálculo relativamente ao ano-calendário em que for permitido seu aproveitamento;

II - na hipótese de período de apuração trimestral, o bônus será calculado em relação aos quatro trimestres do ano-calendário e poderá ser deduzido da CSLL devida correspondente ao último trimestre.

### 4. UTILIZAÇÃO DO BÔNUS

O bônus, calculado na forma mencionada acima, será utilizado deduzindo-se da CSLL devida:

I - no último trimestre do ano-calendário, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real trimestral ou lucro presumido;

II - no ajuste anual, na hipótese da pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual.

A parcela do bônus que não puder ser aproveitada no período de apuração poderá ser deduzida nos anos-calendário subsequentes, da seguinte forma:

I - em cada trimestre, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real trimestral ou presumido;

II - no ajuste anual, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual.

É vedado o ressarcimento ou a compensação de forma diferente da mencionada acima.

### 5. MULTA PELA UTILIZAÇÃO INDEVIDA

A utilização indevida do bônus implica a imposição das seguintes multas, calculadas sobre o valor da contribuição que deixar de ser recolhida em razão da dedução indevida do bônus:

I - 150%;

II - 225%, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos.

#### 5.1 - Redução da Multa

As multas serão reduzidas em:

I - 50%, se o contribuinte notificado, efetuar o pagamento do débito no prazo legal de impugnação (art. 6º da Lei nº 8.218/91);

II - 40%, se o contribuinte notificado requerer o parcelamento do débito no prazo legal de impugnação (art. 60 da Lei nº 8.383/91).

## **6. CONTABILIZAÇÃO**

O bônus será registrado na contabilidade da pessoa jurídica beneficiária, observando-se o seguinte:

I - na aquisição do direito, a débito de conta de Ativo Circulante e a crédito de Lucro ou Prejuízos Acumulados;

II - na utilização, a débito da provisão para pagamento da CSLL e a crédito da conta de Ativo Circulante referida no número I.

### **29.6 - CSLL Diferida**

De acordo com o Princípio Contábil da Competência, se a contabilidade já reconheceu uma receita ou lucro, a despesa de CSLL deve ser reconhecida nesse mesmo período, ainda que tais receitas e lucros tenham a sua tributação diferida para efeitos fiscais, ou seja, a CSLL incidente sobre elas será pago em períodos futuros.

Ressalte-se que o diferimento da CSLL é feito somente para fins fiscais em controles extra-contábeis, não alterando o lucro líquido na contabilidade, pois em função do regime de competência, na contabilidade não há postergação do reconhecimento do resultado.

O tratamento contábil aplicável neste caso é similar ao do Imposto de Renda Diferido, examinado no tópico 28.7.

## **30. CONTAS A PAGAR E OUTRAS OBRIGAÇÕES**

### **30.1 - Adiantamentos de Clientes**

Os valores recebidos de clientes por conta de fornecimento de bens e/ou serviços devem ser classificados como um passivo usualmente registrado nessa conta, pois representa a obrigação contratual de produzir os bens ou prestar os serviços, ou da devolução do dinheiro recebido caso isso não se concretize.

Essa conta pode figurar no Circulante ou no exigível a longo prazo dependendo do prazo fixado para cumprimento da obrigação.

Se contrato estabelecer que os adiantamentos estão sujeitos a atualização monetária, isto deverá ser reconhecido contabilmente, pelo regime de competência, com base no indexador fixado contratualmente, mediante débito na conta de variações monetárias passivas no resultado e crédito na conta que registra o adiantamento no Passivo.

### **30.2 - Contas a Pagar**

Nessa conta são registradas as obrigações decorrentes do fornecimento de utilidades e da prestação de serviços, tais como de energia elétrica, água, telefone, propaganda, aluguéis e honorários profissionais de terceiros, além de outras obrigações que não constam de contas específicas e que são pouco comuns para a empresa.

### **30.3 - Ordenados e Salários a Pagar**

Os valores relativos a salários e ordenados devem ser provisionados pelo regime de competência, devendo incluir todos os benefícios aos quais o empregado tenha direito, tais como: horas extras, adicionais insalubridade e periculosidade, prêmios, etc., mediante débito na conta de despesa com ordenados e salários e crédito na conta ordenados e salários a pagar no Passivo Circulante.

### **30.4 - Encargos Sociais a Recolher**

Os encargos sociais, (INSS parte do empregado e da empresa e FGTS) incidentes sobre os salários e ordenados pagos ou creditados pela empresa, devem ser registrados nessa conta, pelo regime de competência, com base nas taxas previstas na legislação ou mesmo por valores estimados, devendo-se mensalmente ajustar a diferença.

### **30.5 - Arrendamento Mercantil**

As operações de leasing ou arrendamento mercantil consiste em que, através de um contrato, uma empresa arrendadora formalmente concede a uma arrendatária o direito de uso de determinado bem durante um período especificado.

Na prática, o registro contábil do arrendamento mercantil no Brasil tem sido a de considerá-lo como aluguel, não sendo efetuado o registro da ativação do bem recebido e nem o registro dos compromissos de pagamentos das prestações.

Desta forma, as operações de arrendamento mercantil são contabilizadas como despesa pelo valor das prestações e, ao final do contrato, se a arrendatária optar por ficar com o bem, é que se efetua a sua ativação pelo valor contratado.

A empresa deve efetuar o registro do valor dos bens arrendados, em contas de compensação, devendo as demonstrações financeiras conter em notas explicativas, informações sobre os bens arrendados em uso pela



empresa, bem como, os critérios contábeis adotados para o registro dessa operação, as condições contratuais quanto ao valor, prazo, forma de pagamento e opção de compra dos bens.

## 30.5.1 - Aspectos Fiscais

### 1. CONCEITO

Até o advento da Resolução Bacen nº 2.309, de 28.08.96, entendia-se por arrendamento mercantil ou "leasing", sua denominação mais comum, a operação pela qual a arrendadora adquiria, conforme as especificações do cliente (arrendatária), um bem que lhe seria arrendado, por tempo determinado. A arrendatária, portanto, podia usufruir do bem, pelo tempo estipulado no contrato, mediante o pagamento de contraprestações, geralmente mensais. Ao final do contrato, renovável, o bem podia ser devolvido ou adquirido pela arrendatária, que pagava somente o valor residual fixado contratualmente. Tal operação, regida pela Lei nº 6.099/74, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.132, de 26.10.83, era também disciplinada pela Resolução Bacen nº 980, de 13.12.84. Atualmente, as operações efetuadas em desacordo com a Resolução Bacen nº 2.309/96, não se caracterizam como arrendamento mercantil.

### 2. MODALIDADES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

Consoante o artigo 5º da Resolução Bacen nº 2.309/96, o arrendamento mercantil divide-se em duas modalidades: o financeiro e o operacional. O arrendamento mercantil do tipo "operacional" foi introduzido pela própria Resolução.

#### I - Arrendamento Mercantil Financeiro

O enquadramento, nessa modalidade de arrendamento, se verifica quando observados os seguintes requisitos:

- a) as contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, são normalmente suficientes para que a arrendadora recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e, adicionalmente, obtenha um retorno sobre os recursos investidos;
- b) as despesas de manutenção, assistência técnica e serviços correlatos à operacionalidade do bem arrendado são de responsabilidade da arrendatária;
- c) o preço para o exercício da opção de compra é livremente pactuado, podendo ser, inclusive, o valor de mercado do bem arrendado.

#### II - Arrendamento Mercantil Operacional

Considera-se arrendamento mercantil na modalidade operacional quando (Resolução Bacen nº 2.465/98):

- a) as contraprestações a serem pagas pela arrendatária contemplam o custo de arrendamento do bem e os serviços inerentes à sua colocação à disposição da arrendatária, não podendo o total dos pagamentos da espécie ultrapassar 90% (noventa por cento) do custo do bem;
- b) o prazo contratual seja inferior a 75% do prazo de vida útil econômica do bem;
- c) o preço para o exercício da opção de compra seja o valor do mercado do bem arrendado;
- d) não haja previsão de pagamento de valor residual garantido.

### 3. PRAZOS LEGAIS

Os prazos mínimos estabelecidos para as operações de arrendamento mercantil são os seguintes:

- a) para o arrendamento mercantil financeiro:
  - a.1) 2 (dois) anos, compreendidos entre a data de entrega dos bens à arrendatária, consubstanciada em termo de aceitação e recebimento dos bens, e a data de vencimento da última contratação, quando se tratar de arrendamento de bens com vida útil igual ou inferior a 5 (cinco) anos;
  - a.2) 3 (três) anos, observada a definição do prazo constante acima, para o arrendamento de outros bens;
- b) para o arrendamento mercantil operacional, 90 (noventa dias).

### 4. CARACTERÍSTICAS DA ARRENDATÁRIA

As operações de arrendamento mercantil a que se refere a Lei nº 6.099/74, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.132/83, somente podem ser realizadas por pessoas jurídicas que tenham como objeto principal de sua

atividade a prática de operações de arrendamento mercantil, pelos bancos múltiplos com carteira de arrendamento mercantil e pelas instituições financeiras que, na forma do tópico 5 deste trabalho, estejam autorizadas a contratar operações de arrendamento com o próprio vendedor do bem ou com pessoas jurídicas a ele coligadas ou interdependentes.

## 5. OPERAÇÕES CONTRATADAS COM O PRÓPRIO VENDEDOR "LEASE BACK"

As operações de arrendamento mercantil contratadas com o próprio vendedor do bem ou com pessoas a ele ligadas, conhecida pela expressão "lease back", somente podem ser realizadas se a arrendatária for pessoa jurídica. A modalidade terá que ser a de arrendamento mercantil financeiro, sendo que os bancos múltiplos com carteira de investimento, de desenvolvimento e/ou de crédito imobiliário, os bancos de investimento, os bancos de desenvolvimento, as caixas econômicas e as sociedades de crédito imobiliário também podem realizar este tipo de operação.

Se houver prejuízo na venda do bem a ser arrendado ao próprio vendedor ou a pessoa a ele vinculada (operação de "lease back"), o mesmo será indedutível na determinação do lucro real da pessoa jurídica alienante, conforme esclareceu o Parecer Normativo nº 22/82. Assim, se a empresa "A", na condição de arrendatária, efetua a venda de um bem para a empresa "B", na condição de arrendadora e, em ato subsequente, realiza uma operação de arrendamento mercantil com esse mesmo bem, estamos diante da figura do "lease back". Se referido bem estava registrado na contabilidade da empresa "A" pelo valor de R\$ 260.000,00 e a transferência para a empresa "B" foi realizada pelo valor de R\$ 200.000,00, a empresa "A" apurou uma perda de capital de R\$ 60.000,00. Essa perda, segundo o ato normativo acima citado, não será dedutível na apuração do lucro real da empresa "A".

## 6. DEDUTIBILIDADE DAS CONTRAPRESTAÇÕES DE ARRENDAMENTO

De acordo com o artigo 295 do RIR/94, os valores relativos às contraprestações pagas ou creditadas por força de contratos de arrendamento mercantil, são considerados como custo ou despesa operacional dedutíveis na apuração do lucro real da arrendatária. A partir de 01.01.96, para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, as contraprestações de arrendamento mercantil somente são dedutíveis quando se tratar de bens relacionados diretamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços (artigo 13, inciso II da Lei nº 9.249/95).

## 7. OUTROS CUSTOS E DESPESAS ASSUMIDOS PELA ARRENDATÁRIA

Observadas as condições para dedutibilidade mencionadas no item anterior deste trabalho, serão igualmente dedutíveis quaisquer outras despesas assumidas contratualmente pela arrendatária.

### I - Manutenção ou Reforma

Admitindo-se que o bem arrendado seja essencial na atividade da pessoa jurídica, os gastos necessários para mantê-lo em condições de uso e funcionamento, desde que não se refiram a benfeitorias com prazo de vida útil superior a um ano, poderão ser deduzidos como custo ou despesa operacional para efeito de determinação do lucro real.

### II - Amortização de Benfeitorias

O Parecer Normativo nº 18, de 31.03.87, esclareceu que é vedado à arrendatária apropriar, no prazo do contrato, a totalidade dos gastos com benfeitorias em bem arrendado, mesmo que não tenha sido prevista indenização por parte da arrendatária. Entretanto, pode-se efetuar amortização de tais gastos, no decurso do prazo de vida útil do bem, contado da data em que foram realizadas as benfeitorias. Assim, se for realizada uma benfeitoria num bem arrendado cuja vida útil restante seja de 7 (sete) anos, a amortização será considerada no referido período.

### III - Seguros

Na hipótese de o bem arrendado, o pagamento de prêmio de seguro deve ser tratado como "despesa antecipada", cuja classificação será no Ativo Circulante. O valor registrado no Ativo Circulante será apropriado como custo ou despesa operacional durante o prazo de vigência da respectiva apólice de seguro (artigo 13, inciso II da Lei nº 9.249/95).

## 8. PAGAMENTO ANTECIPADO DO VALOR RESIDUAL

Dependendo da modalidade do arrendamento mercantil, o contrato pode prever o pagamento antecipado, pela arrendatária, do valor residual garantido em qualquer momento de sua vigência, sem que isso caracterize a opção de compra.

Neste caso, as parcelas do valor residual pagas antes do término do contrato devem compor o ativo da arrendatária, consoante determina a Portaria MF nº 140, de 27.07.84.

## 9. TRANSFERÊNCIA DE CONTRATOS

Havendo anuência expressa da arrendadora, a arrendatária poderá transferir a terceiros, no País, seus direitos e obrigações decorrentes do contrato de arrendamento mercantil, com ou sem co-responsabilidade solidária.

No caso vertente, a segunda arrendatária deverá ativar o valor pago ou devido à primeira arrendatária. A primeira arrendatária, por sua vez, deverá reconhecer, conforme o caso, um ganho ou uma perda de capital decorrente dessa operação.

## 10. OPÇÃO DE COMPRA

No final do contrato de arrendamento mercantil, a arrendatária poderá ficar com o bem objeto do arrendamento.

Neste caso, o bem deverá ser registrado no Ativo Imobilizado da arrendatária pelo valor pago, à arrendadora, pela opção de compra.

### I - Depreciação

Após a opção de compra, o bem poderá ser depreciado mediante utilização das regras para depreciação de um bem adquirido na condição de usado, a saber:

- a) metade do prazo de vida útil admissível para o bem adquirido novo;
- b) restante do prazo de vida útil do bem, considerando este em relação à primeira utilização.

• Para determinação da taxa de depreciação deverá ser considerado o maior prazo de vida útil do bem. Ressaltamos que, na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, a dedutibilidade da depreciação do bem está condicionada à observância do disposto no artigo 13, inciso III da Lei nº 9.249/95, ou seja, somente será dedutível a depreciação de bens relacionados intrinsecamente com a produção ou a comercialização de bens e serviços.

## 11. OPERAÇÃO DE COMPRA E VENDA À PRESTAÇÃO

As operações de arrendamento mercantil contratadas, pela arrendatária, em desacordo com a Lei nº 6.099/74, serão consideradas como de compra e venda a prestação.

Neste caso, as contraprestações pagas durante a vigência do contrato de arrendamento mercantil passariam a compor o custo de aquisição do bem. Para fins de apuração do lucro real da arrendatária, tais contraprestações, caso já tenham sido lançadas como despesas, deveriam ser adicionadas na parte "A" do Lalur.

Além da adição na parte "A" do Lalur, a arrendatária deveria proceder a um ajuste contábil para fins de ativação das contraprestações de arrendamento mercantil.

## 12. DIVERGÊNCIA FISCO X CONTRIBUINTE

Tem-se tornado prática bastante comum a fiscalização glosar custos e despesas operacionais lastreados em contratos de arrendamento mercantil efetuados por arrendatária pessoa jurídica, principalmente quando:

- a) no final do contrato o bem é adquirido por um valor ínfimo;
- b) as prestações são desproporcionais, com valor elevado no início do contrato (sistema tobogã).

Atualmente tanto o 1º Conselho de Contribuintes quanto a Câmara Superior de Recursos Fiscais vêm decidindo que o valor residual ínfimo, por si só, não descaracteriza o contrato de arrendamento mercantil, desde que obedecidas as demais regras da legislação vigente. Quanto a desproporcionalidade das prestações, a jurisprudência tem convalidado o entendimento fiscal, considerando que as prestações elevadas no início do contrato descaracterizam o "leasing", tornando-o uma simples operação de compra e venda a prazo.

## 30.6 - Dividendos a Pagar

Essa conta terá os lançamentos relativos aos dividendos propostos aprovados pela assembléia. São os valores líquidos e certos a serem pagos ou creditados aos acionistas.

## 30.7 - Contratos de Fornecimento de Bens e Serviços a Longo Prazo

Entende-se como de "longo prazo" o contrato cuja produção do bem ou execução do serviço contratado requer período superior a um ano, e geralmente estão relacionados com projetos de construção e fornecimento de bens ou serviços de médio e grande porte tais como: estradas, viadutos, prédios, barragens, navios, aviões, equipamentos, etc. Para efeitos contábeis, somente as transações decorrentes dos contratos: faturamento, recebimentos de faturas e de adiantamentos de clientes; apropriação ao resultado de receitas e custos, são passíveis de registro nas contas patrimoniais e de resultado, não sendo os contratos propriamente ditos objeto de registro no balanço patrimonial, mas, apenas, de evidenciação em notas explicativas. Nos contratos de longo prazo de fornecimento de bens ou serviços a serem produzidos com base em preço predeterminado, e nos de construção por empreitada, a apuração do resultado será em cada exercício, proporcionalmente ao progresso físico da produção dos bens ou da construção ou execução dos serviços. A contabilidade da empresa deverá registrar a receita e o custo em cada exercício, em vez de somente no seu término ou entrega.

### 30.7.1 - Aspectos Fiscais

A apuração dos resultados de contratos a longo prazo está prevista no artigo 407 do RIR/99, cujos procedimentos foram disciplinados pela IN SRF nº 21/79.

A legislação do imposto de renda estabelece duas formas para apuração do resultado no caso de contratos de construção ou de produção de bens e serviços. As formas de apuração do resultado levam em consideração o prazo de execução do contrato. Assim, no caso de contrato de curto prazo - considerado de até 12 (doze) meses - o resultado será apurado à medida em que for completada a execução de cada unidade, independentemente do faturamento. Por sua vez, no contrato de longo prazo - considerado acima de 12 (doze) meses - o resultado será apurado de acordo com a percentagem do contrato ou da produção executada durante o período-base.

Portanto, tratando-se de contrato de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço pré-determinado, de bens e serviços a serem produzidos, com prazo de execução superior a 12 (doze) meses, o resultado será apurado, em cada período-base, de acordo com o progresso dessa execução.

Na apuração do resultado serão considerados em cada período de apuração do imposto de renda:

- a) o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos no respectivo período;
- b) parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato ou da produção executada no período.

## 2. PREÇO PRÉ-DETERMINADO

Preço pré-determinado é aquele fixado no contrato de construção por empreitada ou de fornecimento de bens e serviços. Esse preço, dependendo do contrato, poderá ser reajustado ou não para execução global.

Tratando-se de construções, bens ou serviços divisíveis, o preço pré-determinado é o fixado contratualmente para cada unidade.

## 3. DETERMINAÇÃO DA PERCENTAGEM DO CONTRATO OU DA PRODUÇÃO

Na forma da letra "b" do tópico 1, a receita deverá transitar pelo balanço de resultados influenciando na apuração do lucro real mediante aplicação de determinado percentual sobre o preço total do contrato.

Esse percentual, a critério da pessoa jurídica, poderá ser determinado por uma das seguintes formas:

- a) com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção do bem; ou
- b) com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a percentagem de execução em função do progresso físico da empreitada ou produção. É importante assinalar que a opção por um dos critérios de avaliação de andamento - letra "a" ou "b" - deverá ser exercida em relação a cada contrato. Feita a opção, essa deverá ser exercida durante toda a execução do contrato. Isso significa que a pessoa jurídica, em relação a um mesmo contrato, não poderá alterar a forma de apuração do resultado. Assim, se a opção para apuração do resultado foi feita com base no laudo de medição, a pessoa jurídica não poderá alterar para custos incorridos.

### I - Avaliação do Andamento por Medição

No caso em que o andamento da execução for avaliado com base em laudo técnico de medição, o resultado do contrato, que deve ser computado no lucro líquido do período-base, será determinado pela aplicação das seguintes fórmulas:

Custo total orçado ou estimado, reajustado	x	% da execução acumulada, demonstrada nos laudos técnicos até o período-base	=	Custo incorrido proporcional, acumulado até o período-base
Custo incorrido proporcional, acumulado até o período-base	-	Custo incorrido proporcional, acumulado até o período-base anterior	=	Custo incorrido correspondente ao período-base
Preço total, reajustado	x	% da execução acumulada, demonstrada nos laudos técnicos até o período-base	=	Receita proporcional, acumulada até o período-base
Receita proporcional, acumulada até o período-base	-	Receita proporcional, acumulada até o período-base anterior	=	Receita correspondente ao período-base

A apuração do resultado com base em laudo técnico de medição é um procedimento pouco utilizado pelas empresas.

### 3.2 - Avaliação do Andamento com Base nos Custos Incorridos

No caso em que o andamento da execução for avaliado com base na relação existente entre o custo incorrido no período-base e o custo total orçado ou estimado, o resultado do contrato, que deve ser computado no lucro líquido do período de apuração do imposto, será determinado mediante aplicação das seguintes fórmulas:

Preço total reajustado	X	Custos incorridos acumulados até o período-base: Custo total orçado ou estimado, reajustado	=	Receita proporcional, acumulada até o período-base
Receita proporcional, acumulada até o período-base	-	Receita proporcional, acumulada até o período-base anterior	=	Receita correspondente ao período-base
Receita correspondente ao período-base	-	Custos incorridos no período-base	=	Resultado computável na determinação do lucro líquido

## 4. CUSTOS COMPUTÁVEIS NA APURAÇÃO DO RESULTADO

Os custos computáveis na apuração do resultado são:

- a) os custos diretos e indiretos incorridos na construção ou produção, ou na prestação de serviços, inclusive os custos preliminares, tais como os de preparo de projetos, necessários à execução, incorridos após a contratação
- b) o custo total orçado ou estimado, e respectivos reajustes.

Os custos diretos compreendem, entre outros, a matéria-prima, mão-de-obra direta e os gastos gerais de fabricação. Como custo indireto podemos citar, por exemplo, o salário do engenheiro.

### I - Reajuste do Custo Orçado ou Estimado

O custo orçado ou estimado será reajustado em decorrência de:

- a) modificação na quantidade da construção, produção ou dos serviços contratados, constante de aditamento contratual, com a correspondente alteração do preço total;
- b) variações de preços.

O custo total orçado ou estimado reajustado será igual à soma do custo incorrido acumulado com o custo previsto, a preços do tempo da apuração parcial, para complemento da execução do contrato de construção por empreitada, ou de fornecimento de bens ou serviços.

#### Exemplo:

a) custo incorrido acumulado	R\$ 120.000,00
b) custo previsto para conclusão	R\$ 130.000,00
c) custo orçado (a+b)	R\$ 250.000,00

No período-base em que se completar a execução, na apuração do resultado será tomado, como custo total orçado ou estimado reajustado, o custo total efetivo.

## 5. CÔMPUTO DA RECEITA NA APURAÇÃO DO RESULTADO

O preço total, ou receita, deverá ser computado na apuração do resultado pelo valor fixado no contrato. Além do valor fixado no contrato, deverão ser incluídos os reajustamentos na forma pré-determinada no próprio contrato ou em aditamento.

A receita a ser computada na apuração do resultado corresponderá à receita bruta de vendas e serviços, não se incluindo os impostos não-cumulativos cobrados, do comprador ou contratante (Imposto sobre Produtos Industrializados) e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário.

## 6. CONTROLES ESPECÍFICOS NO CONTRATO DE PRODUÇÃO EM LONGO PRAZO

A pessoa jurídica deverá manter registro individualizado por contrato de produção em longo prazo. Desse registro individualizado deverão constar, necessariamente, os seguintes itens:

- a) descrição sumária da encomenda;
- b) prazo de execução, bem como eventual dilação;
- c) custo orçado ou estimado e respectivos reajustes;
- d) preço total e reajustes convencionados.

Já, em relação a cada período-base, o registro individualizado deverá ser feito em relação aos seguintes itens:

- a) custos incorridos;
- b) receita ou parte do preço recebido ou faturado;
- c) resultado apurado.

## 7. CONTRATOS COM ENTIDADES GOVERNAMENTAIS

O artigo 409 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, dispõe que no caso de empreitada ou fornecimento contratado a curto ou longo prazo, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob o seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, a pessoa jurídica poderá

diferir a tributação do lucro até sua realização. No caso de diferimento do lucro, a pessoa jurídica deverá observar os seguintes procedimentos:

a) para efeito de apurar o lucro líquido do período-base, a parcela do lucro da empreitada ou fornecimento, computado no resultado, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo período-base, poderá ser transferida para resultados de exercícios futuros;

b) a parcela transferida na forma da letra "a" deverá ser computada no resultado do período-base em que a receita for recebida;

c) se a pessoa jurídica subcontratar parte da empreitada ou fornecimento, o direito ao diferimento caberá, também, à subempreiteira, na proporção de sua participação na receita a receber.

## **Exemplo:**

a) receita do período-base	R\$ 100.000,00
b) custo do período-base	R\$ 60.000,00
c) receita não recebida	R\$ 50.000,00
d) resultado computado na determinação do lucro líquido	R\$ 40.000,00

A parcela do lucro a ser transferida para resultados de exercícios futuros corresponderá:

$$R\$ 40.000,00 \times 100\% = 40\%$$

$$R\$ 100.000,00$$

$$R\$ 100.000,00 - R\$ 50.000,00 = R\$ 50.000,00$$

$$R\$ 50.000,00 \times 40\% = R\$ 20.000,00$$

I - Conceito de Subsidiária de Sociedade de Economia Mista

Para fins de diferimento da tributação do lucro não realizado de que trata o item 7, retro, considera-se subsidiária de sociedade de economia mista a empresa cujo capital com direito a voto pertença, em sua maioria, direta ou indiretamente, a uma única sociedade de economia mista e com esta tenha atividade integrada ou complementar.

II - Controle em REFA parcela a ser excluída do lucro líquido do período-base, conforme exemplo demonstrado no item 7, será transferida para a conta de resultados de exercícios futuros, no Passivo.

Considerando-se o exemplo constante do tópico 7, o registro contábil poderá ser feito do seguinte modo:

D - RECEITA DE EMPREITADA (Resultado)

Obra "X"	R\$ 50.000,00
C - RECEITAS DE EXERCÍCIOS FUTUROS(Passivo)	

Obra "X"	R\$ 50.000,00
D - CUSTOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS (Passivo)	

Obra "X"	R\$ 30.000,00
C - CUSTOS DE EMPREITADA(Resultado)	

Obra "X"	R\$ 30.000,00
----------	---------------

III - Pessoa Jurídica Subcontratada da Empreitada ou Fornecimento

O diferimento do imposto não cabe apenas à pessoa jurídica contratada. Se esta subcontrata a empreitada ou o fornecimento dos bens ou serviços, a subcontratada poderá, também, exercer o direito ao diferimento do Imposto de Renda. Nesse caso, o montante a ser transferido para resultados de exercícios futuros será distribuído entre contratada e subcontratada na proporção das respectivas participações na receita não recebida.

## **8. CASO PRÁTICO**

Apresentaremos, a seguir, um caso prático envolvendo um contrato a longo prazo com entidade privada referente ao fornecimento de um equipamento, de acordo com as seguintes condições:

a) valor do contrato	R\$ 600.000,00
b) custo total estimado	R\$ 360.000,00
c) forma de pagamento:	

- no ato da assinatura do contrato

em 01.03.1999	R\$ 120.000,00
em 01.10.2000	R\$ 240.000,00
em 01.10.2001	R\$ 240.000,00
d) reajuste do contrato até 31.12.1999	R\$ 60.000,00
e) reajuste do custo estimado até 31.12.1999	R\$ 36.000,00
f) Receita faturada no ano-calendário 1999	R\$ 250.000,00

Os lançamentos contábeis, no caso do exemplo proposto, poderão ser efetuados do seguinte modo:

a) registro contábil referente ao recebimento da parcela na data da assinatura do contrato, no valor de R\$ 120.000,00:

D - BANCOS C/MOVIMENTO (Ativo Circulante)

C - ADIANTAMENTOS DE CLIENTES (Ativo Circulante) R\$ 120.000,00

Considerando que a empresa contratada tenha feito a opção para determinação do resultado com base nos custos incorridos e, considerando ainda, que os custos de produção do equipamento no primeiro período-base foram de R\$ 132.000,00, o resultado a ser oferecido à tributação, no ano-calendário de 1999, será determinado da seguinte forma:

R\$ 660.000,00 x R\$ 132.000,00 = R\$ 220.000,00

R\$ 396.000,00

A receita faturada no ano-calendário de 1999 foi de R\$ 250.000,00 e a receita apropriada, no mesmo período, corresponde a R\$ 220.000,00. Neste caso, a diferença de R\$ 30.000,00 será transferida para resultados de exercícios futuros.

b) Pelo registro contábil da receita faturada no ano-calendário de 1999, no valor de R\$ 250.000,00:

D - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante) R\$ 130.000,00

D - ADIANTAMENTOS DE CLIENTES (Passivo Circulante) R\$ 120.000,00

C - RECEITAS DE EMPREITADA (Resultado) R\$ 250.000,00

c) Pelo registro contábil da diferença entre a receita faturada e a receita a apropriar para resultados de exercícios futuros:

D - RECEITAS DE EMPREITADA (Resultado)

C - RECEITAS DE EXERCÍCIOS FUTUROS (Resultado de Exercícios Futuros) R\$ 30.000,00

No primeiro período-base a demonstração do resultado se apresentaria da seguinte forma:

Receitas de empreitada R\$ 220.000,00

(-) Custos Incorridos R\$ 132.000,00

(=) Lucro Bruto R\$ 88.000,00

d) registro contábil referente ao recebimento da segunda parcela previsto para 01.10.2000., no valor de R\$ 240.000,00:

D - BANCOS C/MOVIMENTO (Ativo Circulante) R\$ 240.000,00

C - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante) R\$ 130.000,00

C - ADIANTAMENTOS DE CLIENTES (Passivo Circulante) R\$ 110.000,00

No ano-calendário de 2000, os dados apresentados foram os seguintes:

valor do contrato, reajustado R\$ 726.000,00

custo total estimado R\$ 435.600,00

custos incorridos R\$ 145.200,00

R\$ 726.000,00 x R\$ 277.200,00 = R\$ 462.000,00

R\$ 435.600,00

receita total a apropriar R\$ 462.000,00

receita apropriada R\$ 220.000,00

receita diferida R\$ 30.000,00

receita a apropriar no ano-calendário 2000 R\$ 212.000,00

receita faturada R\$ 212.000,00

e) registro contábil da transferência de REF para resultado referente diferença entre a receita fatura e a receita apropriada no ano-calendário de 1999 (para efeitos fiscais):

D - RECEITAS DE EXERCÍCIOS FUTUROS (Resultado de Exercícios Futuros)

C - RECEITAS DE EMPREITADA (Resultado) R\$ 30.000,00

f) Registro contábil da receita faturada no ano-calendário 2000, no valor de R\$ 212.000,00:

D - ADIANTAMENTOS DE CLIENTES (Passivo Circulante), R\$ 110.000,00

D - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante) R\$ 102.000,00

C - RECEITAS DE EMPREITADA (Resultado) R\$ 212.000,00

No ano-calendário 2000, a demonstração do resultado se apresentaria da seguinte forma:

Receitas de empreitada R\$ 242.000,00

(-) Custos Incorridos R\$ 145.200,00

(=) Lucro Bruto R\$ 96.800,00

g) Registro contábil referente ao recebimento da terceira parcela previsto para 01.10.2001, no valor de R\$ 240.000,00

D - BANCOS C/MOVIMENTO (Ativo Circulante), R\$ 240.000,00

C - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante) R\$ 102.000,00

C - ADIANTAMENTOS DE CLIENTES (Passivo Circulante) R\$ 138.000,00

No ano-calendário 2001, os dados apresentados foram os seguintes:

valor do contrato, reajustado R\$ 798.600,00

custo total estimado R\$ 479.160,00

custos incorridos R\$ 201.960,00

No ano-calendário 2001, a empresa contratada efetuará a entrega do equipamento. Neste caso, a apuração do resultado será determinada da seguinte forma:

valor do contrato, reajustado R\$ 798.600,00

(-) receitas apropriadas:  
ano-calendário 1999 R\$ 220.000,00

ano-calendário 2000 R\$ 242.000,00

(-) custos incorridos no ano-calendário 2001 R\$ 201.960,00

(=) resultado líquido R\$ 134.640,00

h) Registro contábil da receita a apropriar no ano-calendário 2001:

D - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante) R\$ 198.600,00

D - ADIANTAMENTO DE CLIENTES (Passivo Circulante) R\$ 138.000,00

C - RECEITAS DE EMPREITADAS (Resultado) R\$ 336.600,00

No ano-calendário 2001, a demonstração do resultado se apresentaria da seguinte forma:

Receitas de empreitadas R\$ 336.600,00

(-) Custos Incorridos R\$ 201.960,00

(=) Lucro Bruto R\$ 134.640,00

i) Pelo recebimento do saldo do contrato:

D - BANCO C/MOVIMENTO (Ativo Circulante)

C - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante) R\$ 198.600,00



## 31. PROVISÕES

### 31.1 - Gratificações e Participações a Empregados e Administradores

As gratificações atribuídas a empregados e administradores pela empresa, serão registradas nessa conta, tendo como contrapartida uma conta de despesa no resultado do período. As participações nos lucros destinadas a empregados e a administradores previstas no estatuto social serão, também, creditadas nessa conta e debitadas ao lucro do período.

### 31.2 - Participações de Partes Beneficiárias

Nessa conta são registrados os valores relativos à participação nos lucros que são atribuídos às partes beneficiárias, tendo como contrapartida uma conta de despesa no resultado do período.

### 31.3 - Provisão Para Férias

#### 1. PREVISÃO LEGAL PARA CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO

A pessoa jurídica tributada com base no lucro real, poderá deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada exercício social, importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente a férias de seus empregados (art. 337 do RIR/99).

A faculdade de constituir essa provisão contempla a inclusão dos gastos já incorridos com a remuneração de férias proporcionais, 1/3 (um terço) do adicional de férias e dos encargos sociais incidentes sobre os valores que forem objeto de provisão, cujo ônus caiba à pessoa jurídica.

É importante observar que a dedução da provisão para pagamento de remuneração de férias somente é permitida quando devidamente quantificada e individualizada, conforme decidiu o 1º Conselho de Contribuintes através do Acórdão nº 101-75.344/84.

Assim sendo, em virtude dessa limitação à dedução da provisão para férias, a sua constituição precisa estar amparada em demonstrativo que quantifique e individualize as férias incorridas.

#### 2. CONTAGEM DE DIAS DE FÉRIAS

A contagem dos dias de férias será efetuada de acordo com o disposto no artigo 130 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

O empregado adquire o direito ao período integral de férias, ou seja, 30 (trinta) dias, após completar 1 (um) ano de serviço na empresa e desde que não tenha faltado ao trabalho, injustificadamente, por mais de 5 (cinco) vezes.

Após cada período de 12 (doze) meses de vigência do contrato de trabalho, o empregado terá direito a férias na seguinte proporção:

- a) 30 (trinta) dias corridos, quando não houver faltado ao serviço mais de 5 (cinco) vezes;
- b) 24 (vinte e quatro) dias corridos, quando houver tido de 6 (seis) a 14 (quatorze) faltas;
- c) 18 (dezoito) dias corridos, quando houver tido de 15 (quinze) a 23 (vinte e três) faltas;
- d) 12 (doze) dias corridos, quando houver tido de 24 (vinte e quatro) a 32 (trinta e duas) faltas.

Relativamente aos períodos inferiores a 12 (doze) meses de serviço na data de encerramento do balanço, tomar-se-á por base para contagem de dias de férias 1/12 (um doze avos) de 30 (trinta) dias por mês de serviço ou fração superior a 14 (quatorze) dias.

#### 3. CÁLCULO DA PROVISÃO

O número de dias de férias, por empregado, será multiplicado por 1/30 (um trinta avos) da sua remuneração mensal na época do encerramento do balanço, sendo referido valor acrescido de 1/3 (um terço), a título de adicional de férias, e mais os encargos sociais, cujo ônus couber à empresa.

#### 4. ENCARGOS SOCIAIS INCIDENTES SOBRE FÉRIAS

Além da provisão do valor correspondente à remuneração de férias, a empresa pode provisionar os valores relativos às contribuições ao INSS e ao FGTS que incidirão sobre as férias, que constituem encargo da empresa.

#### 5. PROVISÃO EXCEDENTE AO VALOR DO LIMITE DEDUTÍVEL

Caso o valor provisionado exceda o limite dedutível para efeitos fiscais, o valor excedente deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação do lucro real. Esse valor poderá ser excluído na determinação do lucro real do período em que preencher os requisitos para se dedutível ou em que for revertido a crédito de conta de resultado.

#### 6. NÃO CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO

Caso a empresa não tenha efetuado a provisão para pagamento de férias, a totalidade do valor pago ou creditado a esse título será deduzida, como custo ou despesa operacional, no próprio mês em que ocorrer o pagamento, ainda que o período de gozo das férias pelo empregado avance o período subsequente (PN CST nº 8/85).

## 31.4 - Provisão Para 13º Salário

### 1. CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO

De acordo com o artigo 338 do RIR/99, as pessoas jurídicas poderão deduzir, como custo ou despesa operacional, em cada período de apuração do imposto (trimestral ou balanço de suspensão ou redução), a importância destinada a constituir provisão para pagamento de remuneração correspondente ao 13º salário de empregados.

A provisão é calculada na base de 1/12 da remuneração dos empregados que tiverem trabalhado no mínimo quinze dias no mês, cabendo ajuste do valor provisionado nos meses anteriores em virtude de reajustes salariais, acrescidos dos encargos sociais cujo ônus cabe à empresa.

As gratificações, de qualquer espécie, pagas aos diretores ou administradores não são dedutíveis para fins de apuração do lucro real, ainda que pagas a título de 13º salário (art. 303 do RIR/99).

### 2. NÃO CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO

A empresa que não provisionar o valor do 13º salário, em obediência ao princípio contábil da competência, irá contabilizar essa gratificação diretamente em conta de despesa ou custo, conforme o caso, no mês em que se der a quitação da gratificação em folha de pagamento. Os adiantamentos serão considerados como tal e registrados em conta própria do ativo circulante, sendo baixados por ocasião da quitação da gratificação.

### 3. PROVISÃO DOS ENCARGOS SOCIAIS

A empresa poderá provisionar os encargos sociais (20% do INSS, FGTS, percentuais devidos ao SAT e a terceiros) sobre o valor da provisão determinada, cujo ônus cabe à empresa e que incidirão por ocasião do pagamento do 13º salário.

### 4. AJUSTES NO VALOR PROVISIONADO

Caso ocorram alterações salariais, cabe ajustar o valor da provisão para pagamento do 13º salário e dos encargos sociais, constituída em meses anteriores, de modo que o valor registrado reflita o montante da gratificação já incorrida e dos encargos sociais que sobre ela incidirão, quando do seu pagamento. Os ajustes serão registrados na conta de provisão, tendo como contrapartida uma conta de resultado, sendo dedutível como despesa operacional.

### 5. PAGAMENTO DO 13º SALÁRIO

#### I - Adiantamento

Normalmente as empresas adiantam metade do 13º salário por ocasião da concessão das férias a partir do mês de fevereiro, quando solicitada pelo funcionário, ou até 30 de novembro. O valor do adiantamento será registrado em conta de adiantamento no Ativo Circulante, até a data da quitação da gratificação, ou seja, até o pagamento do saldo do 13º salário.

#### II - Quitação

A empresa deve efetuar o pagamento do saldo do 13º salário até o dia 20 de dezembro ou por ocasião da dispensa sem justa causa ou pedido de dispensa do funcionário.

O valor do saldo do 13º salário pago poderá ser registrado contabilmente à debito da respectiva conta de provisão no Passivo Circulante, até o limite do valor provisionado.

Nesta ocasião, o valor do adiantamento registrado no Ativo Circulante, será transferido para a conta que registra a provisão para pagamento da gratificação no Passivo Circulante.

## **31.5 - Dividendos Propostos**

Essa conta registra o valor dos dividendos propostos pela administração da empresa na data do balanço, como parte da destinação proposta para os lucros, destinação essa que deve ser contabilizada na data do balanço mediante débito à conta do resultado do exercício.

Após a aprovação pelos acionistas na assembléia os dividendos propostos serão transferidos para a conta dividendos a pagar.

## **32. RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS**

### **32.1 - Conceito e Classificação**

O grupo Resultado de Exercícios Futuros é apresentado no Balanço Patrimonial entre o Passivo Exigível e o Patrimônio Líquido, sendo composto das receitas já recebidas pela empresa, deduzidas dos custos e despesas correspondentes incorridos ou a incorrer, que efetivamente serão reconhecidas em períodos futuros por estarem associadas a algum evento futuro ou à fluência do tempo e sobre as quais não haja qualquer tipo de obrigação de devolução por parte da empresa (art. 181 da Lei nº 6.404/76), da seguinte forma:

#### **RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS**

Receitas de Exercícios Futuros

(-) Custos e Despesas Correspondentes às Receitas de Exercícios Futuros

### **32.2 - Conteúdo**

Nesse grupo somente deverão constar os valores recebidos que referem-se a transações que afetarão o patrimônio no exercício seguinte, que não serão em hipótese alguma devolvidos pela empresa e nem representem obrigação qualquer de sua parte de entregar bens ou serviços.

O grupo Resultados de Exercícios Futuros é de utilização muito restrita, podendo a empresa optar pela sua eliminação do plano de contas, tendo em vista que as operações registradas nesse grupo não representam valores expressivos para efeitos de análise e na maioria das vezes podem ser classificados no passivo.

#### **32.2.1 - Receitas de Exercícios Futuros**

A definição de "Resultados de Exercícios Futuros" dada pela Lei nº 6.404/76 é pouco esclarecedora. No entanto, de acordo com a doutrina predominante, uma receita é considerada como de exercício futuro quando:

- a) corresponder a recebimento antecipado que, efetivamente, contribuirá para a formação de resultado de exercício futuro;
- b) o valor assim recebido não for passível de devolução pela empresa, nem estiver vinculado a futuro fornecimento de bens ou prestação de serviços (pois, nesse caso, representaria um adiantamento de clientes, classificável no Passivo Circulante ou exigível a longo prazo, conforme o caso).

#### **32.2.2 - Custos e Despesas Correspondentes às Receitas de Exercícios Futuros**

Na obtenção de receitas de exercícios futuros, a empresa deverá dispensar tratamento similar aos custos correspondentes a tais receitas, ou seja, registrá-los também no grupo "Resultados de Exercícios Futuros" como conta redutora da respectiva receita.

### **32.3 - O Que Incluir Nesse Grupo**

#### **32.3.1 - Aluguel Recebido Antecipadamente**

No caso de aluguel recebido antecipadamente, mas cujo contrato estabelece que não haverá reembolso, mesmo que o locatário devolva antes o imóvel ou bem, esse valor será lançado na conta do grupo de Receitas de Exercícios Futuros, a ser apropriado aos resultados efetivos à medida do transcurso do prazo de locação. Também

serão registrados na conta devedora "custos e despesas correspondentes às receitas", que aparece como redutora desse grupo, todos os gastos incorridos ou a incorrer relativos à geração da receita.

### 32.3.2 - Venda de Imóveis a Prazo ou em Prestações

As empresas que desenvolvem atividades de compra e venda, loteamento e incorporação de imóveis e/ou executam contratos de construção ou fornecimentos de bens ou serviços a longo prazo são, provavelmente, as que mais estão utilizando-se das contas de Resultados de Exercícios Futuros, não por dever técnico, mas por imposição da legislação fiscal.

A legislação fiscal determina que o lucro bruto da venda de imóvel, cuja tributação for diferida para o período base do recebimento da receita, deverá ser registrado em conta específica de Resultados de Exercícios Futuros. As normas fiscais impõem o uso de procedimentos contábeis que não são adequados, pois não obedecem ao Princípio Contábil da Competência previsto no § 1º do art. 187 da Lei nº 6.404/76.

Para tanto, deverão ser observadas, entre outras, as seguintes normas por expressa disposição fiscal:

- a) o lucro bruto será registrado com conta específica de "Resultados de Exercícios Futuros", para a qual serão transferidos a receita de venda e o custo do imóvel, inclusive o orçado, se for o caso;
- b) por ocasião da venda, será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda, e em cada período-base será transferida para as contas de resultado parte do lucro bruto proporcional à receita recebida no mesmo período.

A forma de apuração do resultado contábil e do lucro real dessa atividade está disciplinada nos arts. 410 a 414 do RIR/99 e na IN SRF nº 84, de 20.12.79, alterada pela IN SRF nº 23, de 25.03.83.

### 32.3.3 - Instituições Financeiras - Encargos Sobre Contratos de Abertura de Crédito

A instituição financeira que cobra comissão, por ocasião da concessão de um empréstimo, pode apropriá-la também proporcionalmente aos resultados de acordo com o prazo do empréstimo (art. 373 do RIR/99). Pelo recebimento do valor na abertura do crédito, efetuará a contabilização a crédito como Receitas de Exercícios Futuros, bem como os eventuais custos correspondentes, em conta redutora da respectiva receita.

Ressalte-se que esse procedimento somente será válido quando não existir cláusula no contrato que obrigue a instituição financeira a devolver a comissão, parcial ou totalmente, no caso de pagamento antecipado do empréstimo.

### 32.3.4 - Venda Com Lucro, da Controladora Para Controladas

Nas operações de venda, com lucro, da controladora para as suas controladas, é bastante útil o uso do grupo Resultados de Exercícios Futuros.

Quando uma controladora vende uma mercadoria com lucro para a sua controlada e esta mantém tal mercadoria em estoque, tem-se uma superavaliação do resultado e do patrimônio líquido da controladora que somente é expurgado na consolidação dos balanços de ambas. Na realidade, enquanto o produto não é vendido a terceiros pela controlada, existe a figura de um lucro não realizado, ou seja, passou-se a mercadoria de um bolso para outro, mas do mesmo dono. Nesse caso, o mais correto é o seu diferimento no grupo Resultados de Exercícios Futuros, até que o lucro efetivamente se realize à medida que os ativos são baixados no balanço da controlada por venda a terceiros não controlados pelo mesmo grupo.

### 32.4 - Exemplo

Considerando-se que determinada empresa industrial "A" alugue uma máquina para a empresa "B", nas seguintes condições:

- duração do contrato: 8 meses.
- valor total do aluguel pelo referido prazo: R\$ 8.000,00
- pagamento no ato da assinatura do contrato: 02.08.99
- o valor recebido pela locadora não será devolvido, total ou parcialmente, mesmo no caso de devolução antecipada do equipamento
- valor do frete pago pela locadora: R\$ 400,00

I - Pelo registro do aluguel recebido antecipadamente em 02.08.99:

D - CAIXA/BANCO CONTA MOVIMENTO (Ativo Circulante)

C - RECEITA DE ALUGUEL DE MÁQUINAS (Resultados de Exercícios Futuros) R\$8.000,00

II - Pelo registro da despesa correspondente à receita recebida antecipadamente:

## D - DESPESAS COM ALUGUEL DE MÁQUINAS (Resultados de Exercícios Futuros)

C - CAIXA/BANCO CONTA MOVIMENTO (Ativo Circulante) R\$ 400,00

III - Pela apropriação da receita correspondente ao mês de agosto/99 (R\$ 8.000,00: 8 meses = R\$ 1.000,00):

D - RECEITA DE ALUGUEL DE MÁQUINAS (Resultados de Exercícios Futuros)

C - RECEITA DE ALUGUÉIS (Resultado) R\$ 1.000,00

IV - Pela apropriação da despesa correspondente à receita do mês de agosto/99 (R\$ 400,00: 8 meses = R\$ 50,00):

D - DESPESAS COM FRETES (Resultado)

C - DESPESAS COM ALUGUEL DE MÁQUINAS (Resultados de Exercícios Futuros) R\$ 50,00

V - Os lançamentos contábeis dos nºs III e IV acima, se repetirá todos os meses, até o término da vigência do contrato.

## 33. PATRIMÔNIO LÍQUIDO

### 33.1 - Conceito

No balanço patrimonial da empresa, a diferença entre o valor dos ativos e o dos passivos e o resultado de exercícios futuros representa o patrimônio líquido, que é o valor contábil pertencente aos acionistas ou sócios, distribuído nas seguintes contas:

I - Capital Social;

II - Reservas de Capital;

III - Reservas de Reavaliação;

IV - Reservas de Lucros;

V - Lucros ou Prejuízos Acumulados.

### 33.2 - Capital Social - Considerações Gerais

#### I – CONCEITO

O Capital Social é aquela parcela inicial com que se organiza a sociedade civil ou comercial, podendo ser em dinheiro ou bens avaliáveis em moeda nacional, para atender aos seus objetivos econômicos, representado pelas cotas ou ações, ou seja, o capital que os sócios se obrigam a entrar para a sua constituição.

Cabe-nos ressaltar, neste momento, a exceção apenas do sócio indústria, na Sociedade de Capital e Indústria, em que a quota de participação deste consiste, apenas, no seu trabalho e não se soma aos sócios capitalistas na constituição do Capital, quanto à cifra. Este é um tipo de sociedade com peculiaridades próprias que não se identifica com as normas das sociedades por quotas de responsabilidade limitada.

#### II - RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS FACE AO CAPITAL SOCIAL

Tratando-se de Sociedade por Quotas de Responsabilidade Limitada, a responsabilidade dos sócios fica limitada à importância total do capital social subscrito.

Na sociedade anônima a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas.

#### III - FIXAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL

Subscrito o Capital Social, os sócios ficam compromissados à sua integralização, em bens ou em moeda corrente, porém deverá ser estabelecido no Contrato Social ou na respectiva alteração contratual, o prazo de sua integralização, com termo inicial e final, sob pena de responder por mora, além de tornar-se sócio remisso, levando-o até a exclusão da sociedade.

Neste aspecto, face à grande importância do assunto, ainda sob o prisma do comprometimento do sócio com a sociedade, o legislador não poupou normas, e a matéria está disciplinada da seguinte forma:

Artigo 289 do Código Comercial:

"Os sócios devem entrar para o fundo social com as quotas e contingentes a que se obrigarem, nos prazos e pela forma que se estipular o Contrato. Quem deixar de o fazer, responderá à sociedade ou companhia pelo dano emergente de mora, se o contingente não consistir em dinheiro; consistindo em dinheiro pagará por indenização o juro legal somente (artigo 249). Num e noutro caso, porém, poderão os outros sócios preferir, à indenização pela mora, a rescisão da sociedade, a respeito do sócio remisso."

Artigo 302 do Código Comercial:

"A escritura, ou seja, pública ou particular, deve conter:

IV - designação específica do objeto da sociedade, da quota com que cada um dos sócios entra para o capital (artigo 287), e da parte que há de ter nos lucros e nas perdas;"

Decreto nº 3.708/1919, artigo 7º:

"Em qualquer caso do artigo 289 do Código Comercial, poderão os outros sócios preferir a exclusão do sócio remisso. Sendo impossível cobrar amigavelmente do sócio, seus herdeiros ou sucessores a soma devida pelas suas quotas ou preferindo a sua exclusão, poderão os outros sócios tomar a si as quotas anuladas ou transferi-las

a estranhos, pagando ao proprietário primitivo as entradas por ele realizadas, deduzindo os juros de mora e mais prestações estabelecidas no contrato e as despesas."

Decreto nº 1.800, de 30/01/96, artigo 53,III:

"Não podem ser arquivados:

XI - os atos constitutivos e os de transformação de sociedades mercantis, sem que nos mesmos conste:

c) o capital da sociedade mercantil, a forma e o prazo de sua integralização, o quinhão de cada sócio, bem como a responsabilidade dos sócios."

Nos atos constitutivos, deverá ser estabelecido o valor total do capital social, o valor a integralizar, número de quotas e valor nominal das mesmas, bem como deve estar fixado a forma e prazo de integralização do mesmo, pelo sócio.

#### IV - AUMENTO DO CAPITAL SOCIAL

O capital social pode ser aumentado por determinação da assembléia geral ordinária no caso das sociedades anônimas, e por deliberação dos sócios no caso das sociedades limitadas, mediante integralização de valores pelos sócios ou acionistas, capitalização de lucros e reservas, ou ainda mediante subscrição de novas ações nas sociedades anônimas.

#### V - CAPITAL SOCIAL MÍNIMO

Não existe nas Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada a obrigatoriedade da realização, como entrada, para a formação do Capital Social, de 10% no mínimo, do preço de emissão das quotas subscritas em dinheiro e nem a necessidade do depósito no Banco do Brasil ou em outro estabelecimento bancário da parcela do capital realizado em dinheiro, como é indispensável nas Sociedades Anônimas, consoante o artigo 80, itens II e III da Lei nº 6.404/76.

#### VI - O VALOR NOMINAL DAS QUOTAS

As quotas terão sempre valor nominal, expresso no instrumento de contrato ou alteração contratual, este último quando tratar do capital social, somente as ações poderão ser sem valor nominal, daí os artigos 11 e 14 da Lei nº 6.404/76, preverem:

"Artigo 11 - O Estatuto fixará o número das ações em que se divide o capital social e estabelecerá se as ações terão, ou não, valor nominal.

§ 1º - Na companhia com ações sem valor nominal, o estatuto poderá criar uma ou mais classes de ações preferenciais com valor nominal.

§ 2º - O valor nominal será o mesmo para todas as ações da companhia.

§ 3º - O valor nominal das ações de companhia aberta não poderá ser inferior ao mínimo fixado pela Comissão de Valores Mobiliários."

"Artigo 14 - O preço de emissão das ações sem valor nominal será fixado, na Constituição da companhia, pelos fundadores, e no aumento de capital pela Assembléia Geral ou pelo Conselho de Administração (artigos 166 e 170, § 2º)."

#### VII - A PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL SOCIAL E OS LUCROS E PERDAS

Na fixação dos lucros e perdas, a participação do sócio no capital social tem influência fundamental, uma vez que o artigo 302 do Código Comercial determina que o Contrato Social designa "a parte que cada sócio há de ter nos lucros e nas perdas", e que, no silêncio do contrato, ganhos e perdas abraçam a todos os sócios, na razão proporcional dos seus respectivos quinhões no fundo social (Código Comercial, artigo 330).

#### VIII - CAPITAL SOCIAL DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS

O Capital Social nas Sociedades Anônimas é dividido em ações e a responsabilidade dos acionistas limita-se à integralização das mesmas.

As ações, conforme a natureza dos direitos ou vantagens, que confirmam a seus titulares, são de três espécies: ordinárias, preferenciais e de fruição.

Da mesma forma que outros tipos societários, deverá ser especificado no Estatuto Social ou nos atos em que ocorra o aumento do Capital Social a forma e o prazo de integralização do mesmo.

Tratando-se de Sociedade Anônima, existe obrigatoriedade de avaliação dos bens que serão integralizados ao Capital Social por peritos (em número de três) ou por empresa especializada, nomeados pela Assembléia Geral dos Subscritores (Lei nº 6.404/76, artigo 8º) ou pela Assembléia Geral de Acionistas, em caso de aumento de capital (artigo 170 - § 6º).

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 lhe forem solicitadas.

"A existência de uma rígida disciplina da avaliação dos bens que irão formar o Capital Social fundamenta-se, basicamente, na necessidade de fazer com que o Capital Social, constante dos estatutos, corresponda a valores reais e não fictícios, representando, assim, uma soma não ilusória; trata-se pois, de resguardar a efetividade do Capital Social..."

No caso de incorporação de imóveis para a formação do Capital Social, a certidão dos atos constitutivos da companhia, passada pelo Registro do Comércio em que foram arquivados, será o documento hábil para a transferência, por transcrição no registro público competente, dos bens com que o acionista tiver contribuído para a formação do capital.

## IX - REDUÇÃO DE CAPITAL SOCIAL

A redução do capital social poderá ocorrer se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se ele for considerado excessivo, ou ainda no caso do reembolso das quotas ou ações aos sócios ou acionistas dissidentes.

Ressalte-se que no caso de redução de capital de sociedade mercantil, ou sua extinção ou baixa de firma individual, torna-se necessário perante ao Órgão de Registro do Comércio, Juntas Comerciais, a prova de quitação de tributos, que será obtida pelo interessado junto ao órgão competente.

## X - CAPITAL AUTORIZADO

O sistema de capital autorizado foi introduzido pela Lei nº 4.728/65, e consiste em admitir que o estatuto social, além de fixar o montante do capital social, estabeleça limite de capital autorizado dentro do qual a Assembléia Geral ou o Conselho de Administração pode deliberar aumento de capital social independentemente de reforma estatutária, ou seja, a realização do capital (autorizado) se processa na medida das necessidades da companhia, sem o inconveniente de sucessivas alterações no estatuto social.

De acordo com o artigo 168 da Lei nº 6.404/76, a autorização estatutária 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.

### 33.2.1 - Integralização de Capital em Bens - Requisitos a Observar

#### I - INTRODUÇÃO

É prática comum na constituição da empresa ou em posteriores aumentos de capital, haver a integralização do capital subscrito mediante a entrega de bens, desde que observados os requisitos focalizados neste trabalho.

#### II - BENS QUE PODEM SER UTILIZADOS PARA INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL

Podem servir como meio de integralização de capital subscrito, bens de qualquer espécie - móveis ou imóveis, corpóreos ou incorpóreos, desde que suscetíveis de avaliação em dinheiro (art. 287 do Código Comercial).

#### III - PROCEDIMENTOS NA SOCIEDADE ANÔNIMA

##### a) Avaliação Dos Bens a Incorporar

De acordo com a Lei das S/A, os bens devem ser avaliados por três peritos ou por empresa especializada, nomeados em Assembléia Geral, convocada pela imprensa, podendo ser instalada em primeira convocação com a presença de subscritores que representem metade, pelo menos do capital social e em segunda convocação, com qualquer número. Os peritos ou a empresa avaliadora deverão apresentar laudo fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruídos com os documentos relativos aos bens avaliados.

##### b) Aprovação do Laudo e Incorporação Dos Bens

Apresentado o laudo de avaliação pelos peritos ou pela empresa, será realizada outra Assembléia Geral para conhecimento e deliberação sobre o laudo, à qual deverão estar presentes os avaliadores, a fim de prestarem informações que lhes forem solicitadas.

Ressalte-se que nessa deliberação, não poderá votar o acionista que esteja concorrendo para a formação do capital em bens, exceto se todos os subscritores forem condôminos na propriedade do bem (art. 115, §§ 1º e 2º da Lei nº 6.404/76). Se o subscritor aceitar o valor aprovado pela assembléia, os bens se incorporarão ao patrimônio da sociedade, competindo aos diretores providenciar a respectiva transmissão da propriedade.

No caso da assembléia não aprovar a avaliação, ou o subscritor não a aceitar, fica sem efeito as deliberações para a incorporação de bens ao capital.

##### c) Transferência Dos Bens

A conferência de bens móveis ao capital se completa pela simples tradição, ou seja, entrega do bem. No caso da transferência de bens imóveis, deve ser efetuada a transcrição do título no Registro de Imóveis, sendo documento

hábil para tanto cópia da ata da Assembléia Geral que aprovar a incorporação de bens para a realização do aumento de capital, acompanhada da respectiva certidão de arquivamento passada pela Junta Comercial, não sendo exigida a escritura pública.

Tratando-se de bens imateriais como é o caso de patentes de invenção, marcas de indústria e comércio, etc., devem ser observadas as normas pertinentes, previstas no Código de Propriedade Industrial (Lei nº 9.279/96).

#### d) Responsabilidade do Subscritor e do Avaliador

O avaliador e o subscritor responderão perante a companhia pelos danos que 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.

Quando a entrada de capital consistir-se em crédito, o subscritor ou acionista responderá pela solvência do devedor.

A lei atribui responsabilidade civil idêntica à do vendedor, aos subscritores ou acionistas que contribuírem para a formação ou aumento do capital em bens, ou seja, eles ficam responsáveis por vícios ocultos existentes nos bens e garantem a sociedade pela evicção.

**Nota:** Evicção é a perda pela sociedade, da posse ou propriedade dos bens que o subscritor lhe entregou como se fossem seus, em favor de terceiros que comprovam em juízo serem titulares da propriedade dos bens ou dos direitos de posse sobre eles.

Ressalte-se que de acordo com a nova redação do § 1º do art. 117 da Lei das S/A, dada pela Lei nº 9.457/97, caracteriza modalidade de exercício abusivo de poder, para efeito de responsabilização do acionista controlador pelos danos causados pela sua prática, a subscrição de ações com a realização em bens estranhos ao objeto social da companhia.

#### IV - PROCEDIMENTOS NA SOCIEDADE LIMITADA

##### a) Dispensa de Avaliação Pericial

A lei não exige, expressamente, a avaliação pericial de bens entregues pelos sócios para realização de capital subscrito nessas sociedades.

Dessa forma, nas sociedades limitadas, o valor dos bens incorporados ao capital social é convencionado entre os sócios, só cabendo recorrer à avaliação pericial em caso de haver divergência entre eles quanto ao valor a ser atribuído aos bens.

##### b) Dispensa da Escritura Pública

De acordo com a Lei nº 8.934/94, será procedido o arquivamento de contrato social ou de alteração posterior com incorporação de imóvel à sociedade, independentemente de lavratura do instrumento por escritura pública, desde que dele constem:

- a descrição e a identificação do imóvel, sua área, dados relativos à sua titulação, bem como o número da matrícula no Registro Imobiliário;

- a outorga uxória, ou seja, a anuência do cônjuge, caso o sócio que estiver entregando o imóvel seja casado.

#### **33.3 - Capital Subscrito**

O capital social subscrito representa o montante ou a soma em dinheiro declarada como capital da sociedade, nos atos constitutivos, com que os sócios se obrigam a entrar para a sua constituição.

#### **33.4 - Capital Realizado**

O capital realizado representa o valor do capital social efetivamente integralizado pelos sócios ou acionistas, ou seja, é a diferença entre o capital subscrito e o capital a integralizar.

#### **33.5 - Capital a Integralizar**

É uma conta de natureza devedora e representa o valor ainda não integralizado pelos sócios ou acionistas, ou seja, corresponde à parcela do capital subscrito ainda não realizada.

Exemplo:

##### a) Pela subscrição feita pelos sócios:



D - CAPITAL A INTEGRALIZAR

C - CAPITAL SUBSCRITO R\$ 20.000,00

b) Pela integralização de R\$ 10.000,00 pelos sócios:

D - CAIXA/BANCO

C - CAPITAL A INTEGRALIZAR R\$ 10.000,00

c) Demonstração no Balanço da empresa:

Capital Social	R\$	20.000,00
Capital a Integralizar	R\$	10.000,00
Capital Realizado	R\$	10.000,00

### 33.6 - Capital Autorizado

Denomina-se capital autorizado o limite estabelecido em valor ou em número de ações, fixado no Estatuto, que autoriza o Conselho de Administração a aumentar o capital social da empresa, independentemente de reforma estatutária.

### 33.7 - Data da Contabilização do Capital Social

É comum haver dúvidas quanto à data em que devem ser contabilizadas as alterações do capital social: se na data da assembléia ou alteração contratual no caso de sociedade limitada, ou na data de arquivamento ou averbação no Registro do Comércio.

O arquivamento ou averbação no Registro do Comércio torna público o ato, o que permite a produção de efeitos jurídicos. No entanto, para efeitos contábeis, prevalece o momento da ocorrência do evento econômico, ou seja, quando há manifestação da intenção dos sócios ou acionistas alterarem o capital e a adoção das medidas para concretizar essa decisão. Dessa forma, as alterações de capital social são contabilizadas na data em que as mesmas são finalmente deliberadas pela Assembléia, no caso das Sociedades Anônimas, ou na data do instrumento de alteração contratual, no caso das sociedades por quotas.

### 33.8 - Adiantamentos Para Aumento de Capital

a) Conceito

Os adiantamentos para aumento de capital são recursos recebidos pela empresa de seus acionistas ou quotistas destinados a serem utilizados como aporte de capital.

O problema dos adiantamentos para aumento de capital reside na classificação contábil como passivo exigível ou como patrimônio líquido, uma vez que existe a possibilidade da não-incorporação ao capital e de sua devolução ao investidor.

b) Classificação Contábil

b.1 - De Acordo Com a Lei das Sociedades Anônimas e o Posicionamento Fiscal

A Lei nº 6.404/76 é omissa no tratamento dos valores recebidos por conta de futuros aumentos de capital. O Fisco firmou entendimento através dos Pareceres Normativos CST nº 23 de 26.06.81, e CST nº 28 de 21.12.84, que, em suma, estabelecem o seguinte:

- Ocorrendo a eventualidade de adiantamento para futuro aumento de capital, qualquer que seja a forma pela qual os recursos tenham sido recebidos, mesmo que sob a condição para utilização exclusiva em aumento de capital, esses ingressos deverão ser mantidos fora do patrimônio líquido, por serem esses adiantamentos considerados obrigação para com terceiros, podendo ser exigidos pelos titulares enquanto o aumento de capital não se concretizar.

- O patrimônio líquido fica definitivamente aumentado quando, após a subscrição, ocorrer o recebimento de cada parcela de integralização.

Assim sendo, o Fisco determina a classificação dos adiantamentos para futuro aumento de capital como exigibilidades.

## b.2 - De Acordo Com a Técnica Contábil

Quando os adiantamentos para aumento de capital são recebidos com cláusula de absoluta condição de permanência na sociedade, não há porque considerá-los como exigíveis, admitindo-se que esses adiantamentos sejam classificados como parte integrante do patrimônio líquido.

Por outro lado, se os recursos entregues pelos sócios a título de adiantamentos para aumento de capital vierem a ser devolvidos ao investidor ou não incorporados ao capital, não se deve, na existência de tal dúvida, classificá-los no patrimônio líquido, devendo, então, figurar no passivo exigível.

Da mesma forma, os recursos recebidos de acionistas ou quotistas que estejam destinados e vinculados a aumento de capital, por força de disposições contratuais irrevogáveis ou legais, não devem ser tratados como exigibilidades, mas como conta integrante do patrimônio líquido. A destinação dos adiantamentos recebidos com a intenção de capitalização deve estar documentada por instrumentos formais irrevogáveis dos acionistas, quotistas e órgãos diretivos da empresa e não somente por intenções declaradas verbalmente.

## c) Conclusão

Diante do exposto, os adiantamentos para aumento de capital devem ser classificados como parte integrante do patrimônio líquido, em conta distinta, com a devida evidenciação de sua origem, montante e finalidade. Caso parem dúvidas de que os valores irão se incorporar ao capital, tais valores serão classificados como passivo exigível.

Contabilmente, no recebimento de tais recursos, a empresa poderá fazer o seguinte registro:

D - DISPONIBILIDADES (Ativo Circulante)

C - ADIANTAMENTO PARA AUMENTO DE CAPITAL (Patrimônio Líquido)

Quando formalizar o aumento de capital, o registro contábil será:

D - ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL (Patrimônio Líquido)

C - CAPITAL SOCIAL (Patrimônio Líquido)

## 34. RESERVAS DE CAPITAL

### 34.1 - Conceito

As reservas de capital são constituídas com valores recebidos pela empresa e que não transitam pelo Resultado, por não se referirem a contraprestação à entrega de bens ou serviços pela empresa.

De acordo com o parágrafo 1º do artigo 182 da Lei nº 6.404/76, serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

- a) a correção monetária do capital realizado;
- b) 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;
- c) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- d) o prêmio recebido na emissão de debêntures;
- e) as doações e as subvenções para investimentos;

Nos itens seguintes serão analisados individualmente alguns aspectos das contas descritas acima.

### 34.2 - Correção Monetária do Capital Realizado

Na sistemática de correção monetária de balanço, que vigorou até 31.12.95, todas as contas do Patrimônio Líquido são corrigidas monetariamente, e essa correção é acrescida aos saldos das próprias contas, com exceção da correção monetária do capital realizado que deve ser registrada em conta à parte daquela que registra o capital social.

Apesar da Lei das S/A ter classificado o saldo da correção monetária do capital realizado como reserva de capital, ficaria tecnicamente mais correto, se esse valor fosse apresentado dentro do capital social, por se tratar de sua mera atualização monetária.

### **34.3 - Ágio na Emissão de Ações**

No caso de ações com valor nominal, na conta Capital Social, essas ações devem figurar somente pelo seu valor nominal, ou seja, a diferença entre o preço que os acionistas pagam pelas ações e o seu valor nominal deve ser registrada em conta de Reserva de Capital.

Tratando-se de ações sem valor nominal, cujo preço de emissão é fixado, na constituição, pelos fundadores, e, nos aumentos de capital, pela assembléia geral ou pelo conselho de administração, conforme dispuser o estatuto, a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal, que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, será classificada como reserva de capital.

### **34.4 - Alienação de Partes Beneficiárias e Bônus de Subscrição**

As partes beneficiárias e os bônus de subscrição são valores mobiliários que podem ser alienados e, nesse caso, o produto da alienação é contabilizado em conta de reservas de capital específica.

### **34.5 - Prêmio na Emissão de Debêntures**

Quando as vantagens dadas às debêntures, forem muito boas, a empresa pode colocá-las no mercado, por um valor superior ao seu valor nominal. Essa diferença entre o valor nominal das debêntures e o valor pelo qual foram colocadas no mercado, será registrada em conta específica de reserva de capital.

### **34.6 - Doações e Subvenções Para Investimento**

#### **34.6.1 - Doações**

O valor das doações recebidos em bens imóveis, móveis ou direitos, pela empresa serão registrados pelo valor de mercado, em conta de reserva de capital, tendo como contrapartida a conta do respectivo bem ou direito recebido. Ressalte-se que para efeitos fiscais, somente as doações recebidas do Poder Público poderão ser excluídas da tributação, desde que registradas como Reserva de Capital (art. 391 do RIR/94).

#### **34.6.2 - Subvenções**

As subvenções mais comuns são aquelas concedidas às empresas pelo poder público federal, estadual ou municipal, como incentivo ou ajuda a setores econômicos ou regiões em cujo desenvolvimento haja interesse especial, geralmente na forma de isenção ou redução de impostos.

As subvenções para investimentos não são computadas na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda, desde que registradas como reserva de capital (art. 391 do RIR/94).

### **34.7 - Destinação Das Reservas de Capital**

De acordo com o artigo 200 da Lei das S/A, as reservas de capital somente podem ser utilizadas para:

- a) Absorver prejuízos, quando estes ultrapassarem os lucros acumulados e as reservas de lucros, exceto no caso da existência de lucros acumulados e de reservas de lucros, quando os prejuízos serão absorvidos primeiramente por essas contas;
- b) Resgate, reembolso ou compra de ações;
- c) Resgate de partes beneficiárias;
- d) Incorporação ao capital social;
- e) Pagamento de dividendo a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada.

## **35. RESERVA DE REAVALIAÇÃO**

Serão classificadas como reserva de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo feito por três peritos ou empresa especializada, aprovado em assembléia geral.

### **35.1 - Reserva de Reavaliação - Tratamento Fiscal**

#### **1. DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO**

A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404, de 15.12.76, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação, observando-se que (§§ 1º a 3º do art. 434 do RIR/99):

I - o laudo que servir de base ao registro de reavaliação de bens deve identificar os bens reavaliados pela conta em que estão escriturados e indicar as datas de aquisição e das modificações no seu custo original;

II - o contribuinte deverá discriminar na reserva de reavaliação os bens reavaliados que a tenham originado, em condições de permitir a determinação do valor realizado em cada período de apuração;

III - se a reavaliação não satisfizer aos requisitos mencionados, será adicionada ao lucro líquido do período de apuração, para efeito de determinar o lucro real.

IV - pelo fato do valor da reavaliação influenciar a determinação do lucro real, deverá ser controlado na parte B do Lalur.

## 2. LAUDO DE AVALIAÇÃO

A avaliação dos bens, de acordo com o artigo 8º da Lei nº 6.404/76, será feita por três peritos ou por empresa especializada. Os peritos ou a empresa avaliadora deverão apresentar laudo fundamentado, com indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruídos com os documentos relativos aos bens avaliados.

A inobservância do texto legal mencionado, têm como consequência o oferecimento do resultado da reavaliação dos bens à tributação, ou seja, a falta de laudo de avaliação, impede o diferimento da tributação sobre a reserva de reavaliação. Ressalte-se que não importa o tipo societário da empresa; se não tiver laudo procedido de acordo com a lei, a tributação da reserva de reavaliação não poderá ser diferida. Nesse sentido o Conselho de Contribuintes tem se manifestado por meio dos Ac. nºs 103-07.213/86, DOU de 01.02.88 e 105-2.573/88, DOU de 12.08.88.

Ainda nesse sentido o Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu por meio do Ac. 102-27.984/93, DOU de 07.02.95, que a contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente em virtude de nova avaliação, só não será computada no lucro real, ainda que mantida em conta de reserva de reavaliação, se o novo valor for baseado em aludo específico, nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404/76.

## 3. TRIBUTAÇÃO NA REALIZAÇÃO

De acordo com o artigo 435 do RIR/99, o valor da reserva de reavaliação será computado na determinação do lucro real:

- a) quando for utilizada para aumento do capital social, no montante capitalizado;
- b) quando houver a alienação, sob qualquer forma, dos bens reavaliados;
- c) quando houver a apropriação aos resultados das quotas de depreciação, amortização ou exaustão correspondente ao valor reavaliado;
- d) quando houver baixa por perecimento dos bens reavaliados;

### 3.1 - Utilização da Reserva de Reavaliação Para Aumento do Capital Social

A primeira forma de realização elencada no artigo 435 do RIR/99 refere-se à utilização da reserva de reavaliação para aumento do capital social. A tributação ocorrerá no período em que a reserva for utilizada para aumento de capital, no montante capitalizado, exceto no caso da reserva de reavaliação de bens imóveis. Essa situação ocorre, por exemplo, quando a pessoa jurídica possui uma máquina e, com base em laudo de avaliação, efetua o registro contábil da "mais valia" em contrapartida à conta de reserva de reavaliação e, posteriormente, incorpora essa reserva no capital social.

Vejamos o seguinte exemplo:

Determinada empresa procede à reavaliação de uma máquina conforme dados a seguir:

valor corrigido da máquina	R\$	12.000,00
(-) depreciação	R\$	8.000,00
(=) valor líquido contábil	R\$	4.000,00

Após a elaboração do laudo de avaliação, a situação se apresenta do seguinte modo:

valor reavaliado da máquina	R\$	25.000,00
(-) valor líquido contábil	R\$	4.000,00
(=) mais valia	R\$	21.000,00

O valor de R\$ 21.000,00 será adicionado na parte "A" do livro de Apuração do Lucro Real, no entanto, contabilmente, a empresa continuará a registrar o encargo de depreciação sobre a conta "máquinas conta reavaliação", que será considerada como despesa dedutível, não havendo necessidade de ajuste no Lalur, uma vez que o valor relativo à reserva de reavaliação da máquina já foi tributado quando da capitalização do valor correspondente.

### 3.2 - Alienação Sob Qualquer Forma Dos Bens

Diferentemente da incorporação da reserva de reavaliação ao capital social, o efeito tributário neste caso é neutro, uma vez que a "mais valia" integra o custo do bem alienado reduzindo, conseqüentemente, o ganho de capital. Na

incorporação da reserva de reavaliação ao capital social, a "mais valia" provocará redução no lucro real dentro do novo prazo de vida útil do bem reavaliado através da depreciação.

Considerando-se os dados do item anterior:

valor corrigido da máquina	R\$	12.000,00
(-) depreciação	R\$	8.000,00
(=) valor líquido contábil	R\$	4.000,00

Após a elaboração do laudo de avaliação, a situação se apresenta do seguinte modo:

valor reavaliado da máquina	R\$	25.000,00
(-) valor líquido contábil	R\$	4.000,00
(=) mais valia	R\$	21.000,00

Suponhamos que a empresa tenha vendido referida máquina por R\$ 30.000,00.

Neste caso, o ganho de capital corresponderá a R\$ 5.000,00, obtido da seguinte forma:

valor de alienação da máquina	R\$	30.000,00
(-) valor da máquinas + reavaliação	R\$	25.000,00
(=) ganho de capital	R\$	5.000,00

Para efeitos fiscais na parte "A" do livro de Apuração do Lucro Real será adicionada ao lucro líquido a importância de R\$ 21.000,00.

### 3.3 - Realização da Reserva de Reavaliação Mediante Apropriação Das Quotas de Depreciação, Amortização ou Exaustão Correspondente à Mais Valia

A realização da reserva de reavaliação mediante apropriação das quotas de depreciação, amortização ou exaustão correspondente à "mais valia" apresenta efeito tributário neutro na apuração do lucro real. Assim, a redução do lucro através da depreciação, amortização ou exaustão é neutralizada através da adição do mesmo valor na parte "A" do livro de Apuração do Lucro Real.

No exemplo desenvolvido no item 3.1 deste trabalho tivemos a seguinte situação:

valor líquido contábil da máquina	R\$	4.000,00
(+) valor da "mais valia"	R\$	21.000,00
(=) valor reavaliado	R\$	25.000,00

O encargo de depreciação sobre a "mais valia", considerando-se a taxa de depreciação de 10%, corresponderá a: R\$ 21.000,00 x 10% = R\$ 2.100,00

A importância de R\$ 2.100,00 será adicionada na parte "A" do livro de Apuração do Lucro Real. Note-se que o mesmo valor do encargo de depreciação registrado como custo ou despesa é adicionado ao lucro líquido na parte A, e baixado da parte B do Lalur, para fins de determinação do lucro real, a título de realização da reserva de reavaliação.

Observe-se que as quotas de depreciação, amortização ou exaustão calculados sobre o valor reavaliado e apropriados contabilmente, são dedutíveis na determinação do lucro real.

### 3.4 - Baixa Por Perecimento Dos Bens Reavaliados

De acordo com orientação do Parecer Normativo nº 146/75, os bens do ativo imobilizado que se tornarem imprestáveis podem ser baixados por ocasião da efetiva saída do patrimônio, computando-se o resultado, caso haja valor econômico apurável, como receita eventual ou perda extraordinária, conforme o caso.

Ocorrendo a baixa de bens do ativo imobilizado objeto de reavaliação, o valor correspondente à "mais valia" será adicionada ao lucro líquido do período-base para efeito de determinação do lucro real.

Considerando-se o exemplo constante do item 3.1, imaginemos que a máquina que havia sido reavaliada tenha se tornado imprestável para uso na atividade da empresa.

valor corrigido da máquina	R\$	12.000,00
depreciação acumulada	R\$	8.000,00
valor líquido contábil	R\$	4.000,00
valor da reavaliação	R\$	25.000,00
(-) valor líquido contábil	R\$	4.000,00
(=) mais valia	R\$	21.000,00

O valor correspondente à "mais valia", no montante de R\$ 21.000,00, será adicionado ao lucro líquido na parte "A" do livro de Apuração do Lucro Real.

## 4. REAVALIAÇÃO DE BENS IMÓVEIS

A reserva de reavaliação constituída como contrapartida do aumento de valor de bens imóveis integrantes do ativo permanente, em virtude de nova avaliação com base em laudo nos termos do artigo 8º da Lei nº 6.404/76, não será computada na determinação do lucro real por motivo de sua incorporação ao capital (art. 436 do RIR/99).

O valor da reavaliação de imóveis cuja reserva foi incorporada ao capital sem tributação (art. 437 do RIR/99):

I - deverá ser registrado em subconta distinta daquela que registra o valor original do bem;

II - será computado na determinação do lucro real do período em que for realizado por uma das seguintes formas:

a) na alienação sob qualquer forma;

b) baixa por perecimento;

c) depreciação, amortização ou exaustão.

d) na alienação ou liquidação da participação societária ou dos valores mobiliários, pelo montante realizado;

e) em cada período de apuração, em montante igual à parte dos lucros e dividendos, juros ou participações recebidos pelo contribuinte, que corresponder à participação ou aos valores mobiliários adquiridos com o aumento do valor dos bens do ativo; ou

f) proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica que houver recebido os bens reavaliados realizar o valor dos bens, na forma mencionada nas letras "a" a "c", acima, ou com eles integralizar capital de outra pessoa jurídica.

## 5. REAVALIAÇÃO DE MARCAS E PATENTES

A reavaliação de patente ou de direitos de exploração de patentes, quando decorrentes de pesquisa ou tecnologia desenvolvida em território nacional por pessoa jurídica domiciliada no País, não será computada na determinação do lucro real em virtude da incorporação da reserva de reavaliação ao capital social.

A tributação da reserva de reavaliação ocorrerá por uma das formas relacionadas nas alíneas "a" a "c" do item anterior.

## 6. REAVALIAÇÃO NA FUSÃO, INCORPORAÇÃO OU CISÃO

A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo em virtude de reavaliação na fusão, incorporação ou cisão não será computada para determinar o lucro real enquanto mantida em reserva de reavaliação na sociedade resultante da fusão ou incorporação, na sociedade cindida ou em uma ou mais das sociedades resultantes da cisão (art. 440 do RIR/99).

O valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real de acordo com os procedimentos examinados no item 3 deste trabalho.

As reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão terão na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida.

## 7. REAVALIAÇÃO NA SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL OU VALORES MOBILIÁRIOS

A contrapartida do aumento do valor de bens do ativo incorporados ao patrimônio de outra pessoa jurídica, na subscrição em bens de capital social, ou de valores mobiliários emitidos por companhia, não será computada na determinação do lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (art. 439 do RIR/99).

O valor da reserva deverá ser computado na determinação do lucro real (§ único do art. 439 do RIR/99):

I - na alienação ou liquidação da participação societária ou dos valores mobiliários, pelo montante realizados;

II - quando a reserva for utilizada para aumento do capital social, pela importância capitalizada;

III - em cada período de apuração, em montante igual à parte dos lucros, dividendos, juros ou participações recebidos pelo contribuinte, que corresponder à participação ou aos valores mobiliários adquiridos com o aumento do valor dos bens do ativo; ou

IV - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica que houver recebido os bens reavaliados realizar o valor dos bens mediante: alienação, sob qualquer forma; depreciação, amortização ou exaustão; baixa por perecimento.

## 8. REAVALIAÇÃO DE BENS NA SOCIEDADE COLIGADA OU CONTROLADA

A contrapartida do ajuste por aumento do valor do patrimônio líquido do investimento em virtude de reavaliação de bens do ativo da coligada ou controlada, por esta utilizada para constituir reserva de reavaliação, deverá ser compensada pela baixa do ágio na aquisição do investimento com fundamento no valor de mercado dos bens reavaliados, observando-se o seguinte (art. 390 do RIR/99):

I - o ajuste do valor de patrimônio líquido correspondente à reavaliação de bens diferentes dos que serviram de fundamento ao ágio, ou a reavaliação por valor superior ao que justificou o ágio, deverá ser computado no lucro real da sociedade investidora, salvo se a contrapartida do ajuste for registrada como reserva de reavaliação;

II - O valor da reserva de reavaliação constituída pela sociedade investidora somente será computado na determinação do lucro real do período-base quando:

a) a sociedade investidora alienar ou liquidar o investimento; ou

b) a sociedade investidora utilizar a reserva de reavaliação para aumento do seu capital social.

III - O valor da reserva de reavaliação na sociedade investidora será baixado mediante compensação com o ajuste do valor do investimento e não será computado na determinação do lucro real:

a) nos períodos-base em que a sociedade coligada ou controlada computar a reserva de reavaliação na determinação do lucro real;

b) no período-base em que a sociedade coligada ou controlada utilizar a reserva de reavaliação para absorver prejuízo contábil.

## Exemplo:

Imaginemos que a Empresa "Beta" (investida) apresente os seguintes dados:

capital social	R\$	500.000,00
reserva de reavaliação	R\$	300.000,00
soma	R\$	800.000,00

Considerando-se que a Empresa "Alfa" (investidora) tenha participação de 60% (sessenta por cento) no capital da Empresa "Beta" (investida), a sua situação, após a reavaliação efetuada pela sociedade investida, será a seguinte:

Investimentos	R\$	480.000,00
Reserva de Reavaliação	R\$	180.000,00

Caso a Empresa "Beta" (investida) incorpore o valor da reserva de reavaliação ao capital social, a Empresa "Alfa" (investidora) adotará os seguintes procedimentos:

a) debita a conta de Reserva de Reavaliação e credita a conta de Investimentos na Empresa "Beta";

b) em seguida, restabelece a avaliação do investimento ao valor de patrimônio líquido, debitando a conta Investimentos na Empresa "Beta" e creditando a conta Ajuste de Equivalência Patrimonial.

O lançamento contábil referente ao procedimento da letra "a" poderá ser feito pela sociedade investidora do seguinte modo:

D - RESERVA DE REAVALIAÇÃO (Patrimônio Líquido)

C - PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA (Investimentos)

Empresa "Beta" 180.000,00

Em relação ao procedimento da letra "b", a sociedade investidora poderá fazer o seguinte lançamento contábil:

D - PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA (Investimentos)

- Empresa "Beta"

C - RESULTADO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL(Resultado) R\$ 180.000,00

## 9. ESTORNO DA RESERVA DE REAVALIAÇÃO

A Receita Federal vem externando entendimento de que a empresa não pode estornar a reserva de reavaliação, e que se houver o estorno, o montante será tributado. Tal entendimento é fundamentado com base no artigo 177 da Lei nº 6.404/76 que manda observar o princípio da consistência das demonstrações financeiras, estabelecendo que a escrituração será mantida em registro permanente, com obediência aos preceitos da legislação comercial e da lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos,devendo observar método ou critérios uniformes no tempo, registrando as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

## 36. RESERVA DE LUCROS

### 36.1 - Conceito

As reservas de lucros são as contas de reservas constituídas pela apropriação de lucros da companhia, conforme previsto no § 4º do art. 182 da Lei nº 6.404/76, para atender a várias finalidades, sendo sua constituição efetivada por disposição da lei ou por proposta dos órgãos da administração.

### 36.2 - Classificação

Tendo em vista o seu conceito e as definições da Lei das S/A, classificam-se como reservas de lucros:

- a) Reserva legal
- b) Reserva estatutária
- c) Reserva para contingências
- d) Reserva de lucros a realizar
- e) Reserva de lucros para expansão
- f) Reserva de incentivos fiscais

O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social; atingido esse limite, a assembléia deliberará sobre a aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social, ou na distribuição de dividendos.

## **36.2.1 - Diferença Entre Reservas e Provisões**

As provisões representam expectativas de perdas de ativos ou estimativas de valores a desembolsar que, apesar de financeiramente ainda não efetivadas, derivam de fatos geradores contábeis já ocorridos.

A partir do momento que essas perdas de ativos ou obrigações se tornam totalmente definidas, deixam de ser consideradas como provisões, como por exemplo: a provisão para férias se transforma em salários a pagar, a provisão para Imposto de Renda passa a ser Impostos de Renda a Pagar.

Por outro lado, as reservas representam a diferença entre o patrimônio líquido e o capital, sendo resultantes de valores entregues pelos titulares do capital que não representam aumento de capital, ou representam acréscimos de valor de elementos do ativo, ou ainda se originam de lucros não distribuídos aos sócios ou acionistas.

## **36.3 - Reserva Legal**

A reserva legal deverá ser constituída mediante destinação de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do exercício, antes de qualquer outra destinação. Esta reserva será constituída obrigatoriamente, pela companhia, até que seu valor atinja 20% do capital social realizado, quando então deixará de ser acrescida; ou então, poderá, a critério da companhia, deixar de receber créditos, quando o saldo desta reserva, somado ao montante das reservas de capital (exceto a reserva de correção monetária do capital realizado) atingir 30% do capital social.

A finalidade da reserva legal é assegurar a integridade do capital social, sendo permitida a sua utilização exclusivamente para absorção de prejuízos, cuja compensação ocorrerá obrigatoriamente quando houver saldo de prejuízos, após terem sido absorvidos os saldos de lucros acumulados e das demais reservas de lucros.

## **36.4 - Reserva Estatutária**

As reservas estatutárias são constituídas por determinação do estatuto da companhia, como destinação de uma parcela dos lucros do exercício, e não podem restringir o pagamento do dividendo obrigatório.

O estatuto poderá criar as 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.

## **36.5 - Reserva Para Contingências**

De acordo com o artigo 195 da Lei nº 6.404/76, a assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de 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.

Nesse caso, 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.

No exercício em que ocorrer a perda efetivamente, ou deixarem de existir as razões que justificaram a sua constituição, efetua-se a reversão da Reserva para Contingências anteriormente constituída para a conta de Lucros Acumulados.

## **36.6 - Reserva de Lucros a Realizar**

No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do dividendo obrigatório (art. 202), ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembléia-geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar (art. 2º da Lei nº 10.303/01)

Para esse efeito, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores:

- I - o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (art. 248); e
- II - o lucro, ganho ou rendimento em operações cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

Observe-se que a reserva de lucros a realizar somente poderá ser utilizada para pagamento do dividendo obrigatório (art. 197 da Lei das S/A com as alterações da Lei nº 10.303/01).

## **36.7 - Reserva de Lucros Para Expansão**

Para atender a projetos de investimento e expansão, a companhia poderá reter parte dos lucros do exercício. Essa retenção deverá estar justificada com o respectivo orçamento de capital aprovado pela assembléia geral.

O orçamento, submetido pelos órgãos da administração com justificação 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 5 (cinco) exercícios, salvo no caso de execução, por prazo maior, de projeto de investimento.



## 37. LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

A conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados tem por objetivo receber o resultado do exercício e dar-lhe destinação. O saldo credor representa a parcela do resultado da empresa não distribuída aos acionistas. O saldo devedor - prejuízos acumulados, representa o saldo dos resultados negativos da empresa e não absorvidos por reservas anteriormente existentes e que deverá ser compensado com lucros a serem auferidos futuramente.

No plano de contas são apresentadas as duas contas: Lucros Acumulados (credora) e Prejuízos Acumulados (devedora), mas na realidade o saldo será mantido em uma só conta, ou seja, na conta de Lucros Acumulados ou na conta de Prejuízos Acumulados.

Se ocorrer de o resultado do exercício ser negativo (prejuízo), este será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

### 37.1 - Distinção Entre Prejuízo Fiscal e Contábil

O prejuízo contábil origina-se na contabilidade, sendo sua compensação efetuada com lucros contábeis futuros. O prejuízo fiscal, por sua vez, é o resultado negativo decorrente da apuração do lucro real, e compensável com lucros reais posteriores.

#### 37.1.1 - Prejuízo Contábil

O prejuízo contábil resulta do confronto entre as receitas, operacionais e não operacionais, custos e despesas operacionais, provisões e outros valores que forem transferidos para o resultado do exercício, onde o saldo líquido apurado na demonstração do resultado do exercício, quando negativo, denomina-se prejuízo contábil.

O prejuízo contábil apurado é transferido para a conta "Prejuízos Acumulados" do grupo Patrimônio Líquido, dando-lhe a destinação prevista no contrato ou estatuto social.

Ressaltamos que a pessoa jurídica, mesmo apurando resultado contábil negativo, pode ficar sujeita ao cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro, uma vez que, efetuando os ajustes de adições e exclusões a este resultado, o mesmo pode converter-se em resultado positivo para efeitos fiscais.

#### 37.1.2 - Compensação do Prejuízo Contábil

De acordo com os artigos 167 e 189 da Lei nº 6.404/76, o prejuízo contábil apurado no exercício será, obrigatoriamente, absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros, reserva legal e pela reserva de capital, nessa ordem, não podendo, no entanto, ser compensado com a reserva de correção monetária do capital social, uma vez que a legislação determina que esta reserva deve ser capitalizada.

Não havendo saldo credor em nenhuma das contas referidas, o valor negativo apurado no resultado do exercício permanece na conta "prejuízos acumulados", inexistindo prazo para sua compensação.

#### 37.1.3 - Prejuízo Fiscal

Diferentemente do prejuízo contábil, o prejuízo fiscal tem sua origem na determinação do lucro real, ou seja, partindo-se do resultado do exercício, positivo ou negativo, são efetuados os ajustes de adição e exclusão na parte A do LALUR, conforme determinação da legislação do Imposto de Renda.

Se, após estes ajustes, o resultado final apurado for negativo, será denominado prejuízo fiscal, e será controlado na parte B do LALUR, para futura compensação com o lucro real.

#### 37.1.4 - Compensação do Prejuízo Fiscal

Neste tópico, analisaremos o tratamento fiscal dispensado na compensação de prejuízos fiscais de acordo com as normas previstas nos artigos 502 a 510 do RIR/94, no art. 15 da Lei nº 9.065/95, art. 13 da Lei nº 9.249/95, art. 88 da Lei nº 9.430/96, arts. 35 e 26 da IN SRF nº11/96 e no Major/98.

##### 1. PREJUÍZOS FISCAIS QUE PODEM SER COMPENSADOS

A legislação do Imposto de Renda permite a pessoa jurídica reduzir o lucro real apurado no período-base mediante compensação de prejuízos fiscais apurados em períodos-base anteriores mensais, trimestrais ou anuais. O prejuízo fiscal compensável com o lucro real é aquele apurado e registrado no Lalur, observando-se o seguinte:

a) os prejuízos somente poderão ser compensados desde que a pessoa jurídica mantenha a escrituração e os documentos comprobatórios do montante do prejuízo fiscal a compensar;

b) desde o ano-calendário de 1995, são compensáveis os prejuízos fiscais apurados em períodos-base encerrados a partir do ano de 1991, independentemente de prazo;

##### 2. LIMITE DE COMPENSAÇÃO COM O LUCRO REAL

O lucro real apurado em cada período-base poderá ser reduzido pela compensação de prejuízos fiscais de períodos-base anteriores, em no máximo 30% (trinta por cento).

A soma dos prejuízos fiscais não operacionais com os prejuízos fiscais decorrentes das atividades da pessoa jurídica, a ser compensada, não poderá exceder o limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido do período-base da compensação, ajustado pelas adições e exclusões previstas pela legislação do Imposto de Renda.

Exemplo:

a) lucro líquido do período

R\$ 20.000,00

b) adições	R\$ 3.000,00
c) exclusões	(R\$ 2.000,00)
d) lucro real	R\$ 21.000,00

A compensação do prejuízo fiscal, de acordo com o exemplo, está limitada ao valor de R\$ 6.300,00, ou seja 30% de R\$ 21.000,00.

Assim, o prejuízo fiscal de período-base anterior poderá ser integralmente compensado se o seu valor não ultrapassar o valor de R\$ 6.300,00; se ultrapassar esse valor, o excedente não poderá ser compensado nesse período, devendo ser registrado e controlado na parte B do Lalur, para compensação em períodos subseqüentes. O limite de 30% mencionado no item anterior, não se aplica a compensação de prejuízos fiscais apurados:

a) pelas pessoas jurídicas que tenham por objeto a exploração de atividades rurais;

b) pelas empresas industriais titulares de Programas Especiais de Exportação aprovados até 03.06.93 pela Befiex, as quais podem compensar o prejuízo fiscal verificado nos seis anos-calendário subseqüentes, independentemente da distribuição de lucros ou dividendos aos sócios ou acionistas.

### 3. MUDANÇA DE CONTROLE SOCIETÁRIO E DE RAMO DE ATIVIDADE

A pessoa jurídica não poderá compensar seus prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e da compensação do prejuízo houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.

Ressalte-se que esses dois eventos só constituem causa impeditiva da compensação de prejuízos fiscais se houverem ocorrido, cumulativamente, (ainda que não na mesma data), entre o encerramento do período-base em que o prejuízo foi apurado e o encerramento do período-base da compensação.

### 4. PREJUÍZOS FISCAIS OPERACIONAIS E NÃO OPERACIONAIS

Consideram-se prejuízos fiscais operacionais aqueles decorrentes das atividades normais da pessoa jurídica e não operacionais aqueles decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo permanente.

O resultado não-operacional corresponde à diferença, positiva ou negativa, entre o valor pelo qual o bem ou direito houver sido alienado e o seu valor contábil.

Ressalte-se que a restrição à compensação de prejuízos não operacionais não se aplica em relação às perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos do ativo permanente em virtude de terem se tornado imprestáveis, obsoletos ou caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata.

#### 4.1 - Prejuízos Fiscais Não Operacionais - Compensação Somente Com Lucros Não Operacionais

Os prejuízos não operacionais, apurados a partir de 01.01.96, somente poderão ser compensados com lucros da mesma natureza, observado o limite de 30% do lucro real mencionado no item 3.

Observe-se que a vinculação da compensação de prejuízos não operacionais com lucros da mesma natureza somente se aplica nos períodos-base subseqüentes ao de sua apuração, ou seja, os resultados não operacionais, positivos ou negativos, integrarão normalmente o lucro real do período de sua ocorrência, ou seja, no período de sua apuração, os prejuízos não operacionais podem ser absorvidos pelos lucros operacionais, sem nenhuma restrição.

### 5. SEGREGAÇÃO DOS PREJUÍZOS NÃO OPERACIONAIS

A separação em prejuízos, não operacionais e em prejuízos das demais atividades, somente será exigida se, no período, forem verificados, cumulativamente, resultados não operacionais negativos e lucro real negativo (prejuízo fiscal).

Exemplo:

a) perda de capital na alienação de bens ou direitos	R\$ 5.000,00
b) prejuízo líquido do período	R\$ 20.000,00
c) ajustes fiscais no resultado:	

c.1) adições	R\$ 3.000,00
c.2) exclusões	R\$ 2.000,00

O lucro real negativo corresponderá a:

a) prejuízo líquido do período	R\$ 20.000,00
b) adições	R\$ 3.000,00
c) exclusões	R\$ 2.000,00
d) prejuízo fiscal	R\$ 19.000,00

Verificada a hipótese acima, a pessoa jurídica deverá comparar o prejuízo não operacional com o prejuízo fiscal apurado na demonstração do lucro real, observado o seguinte:

a) se o prejuízo fiscal for maior, todo o resultado não operacional negativo será considerado prejuízo fiscal não operacional e a parcela excedente será considerada prejuízo fiscal das demais atividades;

Exemplo:

Total do prejuízo fiscal apurado no Lalur	R\$ 19.000,00
(-) Prejuízo fiscal não operacional	R\$ 5.000,00
(=) Prejuízo fiscal das demais atividades	R\$ 14.000,00

b) se todo o resultado, não operacional negativo, for maior ou igual ao prejuízo fiscal, todo o prejuízo fiscal será considerado não operacional.

Exemplo:

Total do prejuízo fiscal apurado no Lalur	R\$ 5.000,00
(+) Prejuízo fiscal não operacional	R\$ 19.000,00
(=) Prejuízo fiscal não operacional	R\$ 24.000,00

## 5.1 - Controle no Lalur

Os prejuízos não operacionais e os decorrentes das atividades operacionais da pessoa jurídica deverão ser controlados em folha específica, individualizadas por espécie, na parte B do Lalur, para compensação com lucros de mesma natureza apurados nos períodos subseqüentes, na parte A do Lalur.

Cabe lembrar que, em consequência da extinção da correção monetária do balanço, a partir de 01.01.96 os valores controlados na parte B do Lalur não são acrescidos de correção monetária.

## 6. COMPENSAÇÃO DO PREJUÍZO FISCAL NÃO OPERACIONAL

Na compensação dos prejuízos não operacionais, nos períodos-base subseqüentes, deverá ser observado o seguinte:

- a) O valor do prejuízo fiscal não operacional a ser compensado em cada período-base subseqüente não poderá exceder o total dos resultados não operacionais positivos (lucro não operacional) apurados no período da compensação.
- b) a soma dos prejuízos fiscais não operacionais com os prejuízos decorrentes de outras atividades da pessoa jurídica, a ser compensada, não poderá exceder ao limite de 30% do lucro real;
- c) no período-base em que for apurado resultado não operacional positivo, todo o seu valor poderá ser utilizado para compensar os prejuízos fiscais não operacionais de períodos-base anteriores, ainda que a parcela do lucro real admitida para compensação não seja suficiente ou que tenha sido apurado prejuízo fiscal;

Exemplo:

a) ganho de capital na alienação de bens ou direitos	R\$ 4.000,00
b) lucro líquido do período	R\$ 12.000,00
c) ajustes fiscais no resultado:	

c.2) exclusões	R\$ 3.000,00
c.2) exclusões	R\$ 18.000,00
e) prejuízo fiscal não operacional	R\$ 4.500,00

A demonstração do lucro real se apresentará da seguinte forma:

a) lucro líquido do período	R\$ 12.000,00
b) adições	R\$ 3.000,00
c) exclusões	R\$ (5.000,00)
d) lucro real	R\$ 10.000,00
e) compensações:	

e.1) prejuízo fiscal das demais atividades	nihil
e.2) prejuízo fiscal não operacional	R\$ 3.000,00
f) lucro real	R\$ 7.000,00

De acordo com o exemplo, a pessoa jurídica compensou R\$ 3.000,00 a título de prejuízo fiscal não operacional. Em virtude da limitação de 30% (trinta por cento) do lucro real, não houve compensação do prejuízo fiscal das demais atividades.

a) prejuízo fiscal não operacional a compensar	R\$ 4.500,00
b) compensação com resultados não operacionais positivos	R\$ 3.000,00
c) saldo de prejuízo	

fiscal não operacional a compensar  
R\$ 1.500,00

d) A parcela dos prejuízos fiscais não operacionais compensados com os lucros não operacionais que não puder ser compensada com o lucro real, seja em virtude do limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado ou de ter ocorrido prejuízo fiscal no período, passará a ser considerada prejuízo das demais atividades, devendo ser promovidos os devidos ajustes na parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real.

Assim, de acordo com o exemplo desenvolvido na letra "c", o saldo de prejuízo fiscal não operacional a compensar de R\$ 1.500,00 será transferido para a conta "prejuízo fiscal das demais atividades", controlada em folha distinta da parte "B" do Livro de Apuração do Lucro Real.

Assim, o prejuízo fiscal das demais atividades passará a ser de:

a) prejuízo fiscal das demais atividades	R\$ 18.000,00
b) saldo de prejuízo fiscal não operacional a compensar	R\$ 1.500,00
c) soma	R\$ 19.500,00

## 7. EMPRESA OPTANTE PELO PAGAMENTO MENSAL POR ESTIMATIVA

No cálculo do Imposto de Renda mensal por estimativa não poderão ser compensados prejuízos fiscais de períodos-base anteriores.

No entanto, se a empresa optar por levantar balanços ou balancetes no decorrer do ano, para efeito de suspender ou reduzir os pagamentos mensais, poderá compensar prejuízos fiscais de períodos-base anteriores, encerrados até 31 de dezembro do ano anterior, na determinação do lucro real, na forma examinada nesse trabalho.

Cabe lembrar que nos balanços de suspensão ou redução do imposto apura-se o resultado acumulado desde o mês de janeiro do ano em curso, e assim os prejuízos de um mês são automaticamente absorvidos pelos lucros de outro.

## 8. EMPRESA OPTANTE PELO LUCRO REAL TRIMESTRAL

No caso da empresa apurar o lucro real de forma trimestral, o prejuízo fiscal apurado em um trimestre somente poderá ser compensado, com o lucro real apurado nos trimestres subsequentes ainda que dentro do próprio ano-calendário, na forma examinada nesse trabalho.

## 9. ATIVIDADE RURAL

A compensação de prejuízos fiscais decorrentes da atividade rural com o lucro real da mesma atividade não está sujeita ao limite de 30%, ou seja, pode ser integralmente compensado em um único período-base, desde que o lucro real apurado na atividade rural comporte a compensação observando-se que (IN SRF nº 39/96):

I - o prejuízo da atividade rural a ser compensado é o apurado no Lalur;

II - se a empresa explorar atividades mistas:

a) o prejuízo fiscal da atividade rural apurado no período-base poderá ser compensado com o lucro real das demais atividades, apurado no mesmo período-base, sem limite;

b) a compensação de prejuízos fiscais das demais atividades, assim como da atividade rural com lucro real de outra, apurado em período-base subsequente, fica sujeita ao limite de 30% e demais condições previstas nos arts. 35 e 36 da IN SRF nº 11/96.

## 10. INCORPORAÇÃO, FUSÃO E CISÃO

A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido. Nada obsta, no entanto, que a empresa sucessora continue a gozar do direito de compensar seus próprios prejuízos, anteriores à data da absorção.

## 11. TRANSFORMAÇÃO DE SOCIEDADES

Na transformação, a personalidade jurídica continua imutável, não havendo qualquer restrição à compensação de prejuízos fiscais, de períodos-base encerrados anteriormente a transformação, com lucro real de períodos-base encerrados posteriormente, desde que por ocasião da transformação, não tenha ocorrido modificação do ramo de atividade e do controle societário.

## 12. SOCIEDADES EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO

O prejuízo fiscal apurado por sociedade em conta de participação, somente poderá ser compensado com o lucro real decorrente da mesma sociedade em conta de participação, na forma examinada nesse trabalho.

Alerte-se que é vedada qualquer compensação de prejuízos fiscais entre duas ou mais sociedades em conta de participação ou entre estas e o sócio ostensivo.

## 13. COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS APURADOS NO EXTERIOR

Os prejuízos apurados no Exterior não poderão ser compensados com os lucros auferidos no Brasil. Assim, os prejuízos apurados por uma controlada ou coligada, no Exterior, somente poderão ser compensados com lucros dessa mesma controlada ou coligada (IN SRF nº 38/96).

## 14. ABSORÇÃO DE PREJUÍZOS NA ESCRITURAÇÃO COMERCIAL

A absorção, mediante débito à conta de lucros acumulados, de reservas de lucros ou capital, ao capital social, ou à conta de sócios, matriz ou titular de empresa individual, de prejuízos apurados na escrituração comercial do contribuinte não prejudica seu direito à compensação do prejuízo fiscal apurado no Lalur.

## **37.2 - Dividendos**

### **37.2.1 - Conceito**

O dividendo é a parcela de lucro que corresponde a cada ação. É o rendimento que cabe aos acionistas de uma sociedade anônima em proporção ao capital que possuem na sociedade.

A companhia somente pode pagar dividendos se houver valores disponíveis nas contas de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados ou de reservas de lucros, jamais em prejuízo do capital social.

### **37.2.2 - Dividendo Obrigatório Estatutário**

Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto (art. 202, caput, da Lei nº 6.404/76).

O estatuto poderá estabelecer o dividendo como percentagem do lucro ou do capital social, ou ainda, fixar outros critérios para determiná-lo, desde que referidos critérios sejam regulados com precisão e minúcia e não exponham os acionistas minoritários ao arbítrio dos órgãos de administração ou da maioria (§ 1º do art. 202 da Lei nº 6.404/76).

#### **I - Fixação de Dividendos no Estatuto**

A lei deixa ao estatuto da companhia margem para fixar a política de dividendos que melhor se ajuste às suas peculiaridades, desde que o faça de modo preciso. Não há limite mínimo a ser observado quanto à fixação de dividendos por ocasião da constituição da companhia, ficando a critério dos subscritores das ações deliberarem acerca dos valores, com base na rentabilidade que poderão esperar do seu investimento.

#### **II - Alteração na Previsão Estatutária**

Na hipótese de alteração estatutária para modificar o dividendo obrigatório, é necessária a aprovação de acionistas que representem metade, no mínimo, das ações com direito a voto, se maior quorum não for exigido pelo estatuto da companhia (art. 1º da Lei nº 9.457/97).

### **37.2.3 - Dividendo Obrigatório**

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 (art. 2º da Lei nº 10.303/01):

I - metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores:

- a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193); e
- b) importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores;

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);

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.

Quando o estatuto for omissivo e a assembléia geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% do lucro líquido ajustado na forma descrita acima (§ 2º, do art. 202 da Lei nº 6.404/76 com as alterações da Lei nº 10.303/01).

Os lucros que não forem destinados à constituição das reservas (legal, estatutária, contingências, de lucros e de lucros a realizar) previstas nos arts. 193 a 197 da Lei nº 6.404/76, deverão ser distribuídos como dividendos (§ 6º do art. 202 da Lei nº 6.404/76), incluído pelo Lei nº 10.303/01).

## I. DISTRIBUIÇÃO DE DIVIDENDO INFERIOR AO OBRIGATÓRIO

A assembléia-geral pode, desde que não haja oposição de qualquer acionista presente, deliberar a distribuição de dividendo inferior ao obrigatório, ou a retenção de todo o lucro líquido, nas seguintes sociedades (art. 2º da Lei nº 10.303/01):

- a) companhias abertas exclusivamente para a captação de recursos por debêntures não conversíveis em ações;
- b) companhias fechadas, exceto nas controladas por companhias abertas que não se enquadrem na condição prevista na letra "a".

## II. SOCIEDADES LIMITADAS

Nas sociedades por quotas de responsabilidade limitada, a distribuição de lucros deve estar prevista no contrato social.

A exemplo das companhias fechadas, os sócios-quotistas poderão deliberar pela retenção de todo o lucro do exercício, desde que referida deliberação seja aprovada pela maioria e nas condições previstas no contrato social.

## III. EMPRESAS EM DIFICULDADES FINANCEIRAS - NÃO OBRIGATORIEDADE DA DISTRIBUIÇÃO

Será dispensada a distribuição do dividendo, em qualquer tipo de sociedade anônima, no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembléia geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia. O conselho fiscal, se existir, opinará sobre a informação da administração. Se se tratar, no caso, de companhia aberta, seus diretores, quando for dispensada a distribuição dos dividendos, deverão encaminhar à Comissão de Valores Mobiliários, dentro de cinco dias da realização da assembléia geral, a exposição justificativa da informação prestada (§ 3º do art. 202 da Lei nº 6.404/76).

## IV. DESTINAÇÃO DO LUCRO NÃO DISTRIBUÍDO

O lucro que deixar de ser distribuído será registrado como reserva especial e, se não absorvido por prejuízos em exercícios subseqüentes, deverá ser pago como dividendo assim que o permitir a situação financeira da empresa (§ 5º do art. 202 da Lei nº 6.404/76).

Os lucros não destinados à constituição das reservas previstas nos arts. 193 a 197 (reservas de lucros) deverão ser distribuídos como dividendos (art. 2º da Lei nº 10.303/01).

### 37.2.4 - Dividendos Intermediários

A companhia, que por força de lei, como as instituições financeiras, ou por disposição estatutária, levantar balanço semestral, poderá distribuir dividendos intermediários à conta do lucro nele apurado, se assim deliberarem os órgãos da administração. Independente disso, o estatuto poderá autorizar os órgãos da administração a declarar dividendos intermediários, à conta de lucros acumulados ou de reservas de lucros existentes no último balanço anual ou semestral.

### 37.2.5 - Dividendos de Ações Preferenciais

Com exceção da constituição da reserva legal, a constituição de outras reservas de lucros (reserva estatutária, reserva para contingências e reservas de lucros a realizar), ou a retenção de lucros previstas em orçamento de capital não podem prejudicar o direito dos acionistas preferenciais de receber os dividendos fixos ou mínimos a que tenham prioridade, inclusive os atrasados, se cumulativos (art. 203 da Lei nº 6.404/76).

Isto quer dizer que a constituição das reservas mencionadas (excetuada a legal) somente poderá ser efetuada depois de atribuídos aos acionistas preferenciais os dividendos fixos ou mínimos a que tenham prioridade garantida no estatuto.

### 37.2.6 - Pagamento do Dividendo

A companhia pagará o dividendo de ações à pessoa que, na data do ato de declaração do dividendo, estiver inscrita como proprietária ou usufrutuária da ação.

De acordo com os parágrafos 1º e 2º do art. 205 da Lei nº 6.404/76, os dividendos poderão ser pagos por cheque nominativo remetido por via postal para o endereço comunicado pelo acionista à companhia, ou mediante crédito em conta corrente bancária aberta em nome do acionista.

Os dividendos das ações em custódia bancária ou em depósito bancário serão pagos pela companhia à instituição financeira depositária, que ficará responsável pela sua entrega aos titulares das ações depositadas.

## I - Prazo Para Pagamento

O dividendo deverá ser pago, salvo deliberação em contrário da assembléia geral, no prazo de sessenta dias da data em que for declarado e, em qualquer caso, dentro do exercício social (§ 3º do art. 205 da Lei nº 6.404/76).

A assembléia geral deverá declarar a partir de quando poderão os acionistas exigir os dividendos, sendo que esse prazo não poderá ultrapassar o próprio exercício social.

Se a assembléia silenciar a respeito, os dividendos poderão ser exigidos pelos acionistas a partir do dia seguinte àquele em que referida assembléia houver deliberado a distribuição.

### **37.2.7 - Dedução de Juros Pagos Sobre o Capital Próprio do Valor do Dividendo Obrigatório**

O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio poderá ser imputado ao valor do dividendo obrigatório (§ 7º do art. 9º da Lei nº 9.249/97). Neste caso, os juros sobre o capital próprio, que são sempre opcionais e não obrigatórios, quando pagos ou creditados poderão ser computados como se dividendos fossem, para efeito de cálculo do dividendo mínimo obrigatório, ou seja, o valor dos juros sobre o capital próprio pagos ou creditados poderá ser deduzido do valor do dividendo mínimo obrigatório.

Ressalte-se, no entanto, que a imputação ao dividendo mínimo obrigatório não dispensa a incidência do Imposto de Renda na Fonte, à alíquota de 15% sobre os valores pagos ou creditados sobre o capital próprio.

### **37.3 - Lucros e Dividendos Distribuídos Por Pessoa Jurídica Tributada Pelo Lucro Real - Tributação**

#### 1. NORMAS APLICÁVEIS

O Ato Declaratório (Normativo) CGST nº 49, de 23.09.94, esclareceu que a distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, oriundos de lucros apurados, até 31.12.93, por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real submetem-se às normas de incidência aplicáveis à época da formação dos lucros, observando-se o seguinte:

I - esse tratamento aplica-se também aos lucros e dividendos redistribuídos por pessoas jurídicas, auferidos em decorrência de participação societária em outra pessoa jurídica, que os tenha apurado até 31 de dezembro de 1993;

II - em qualquer hipótese, será considerada época de formação dos lucros aquela constante dos registros da primeira pessoa jurídica que os tenha apurado.

Desta forma, poderá ocorrer ou não a tributação sobre os lucros ou dividendos distribuídos a beneficiários residentes ou domiciliados no País por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, em virtude das diversas alterações ocorridas na legislação nos últimos anos.

#### 2. LUCROS APURADOS DE 01.01.89 A 31.12.92

Os lucros apurados em período-base encerrado entre 1º de janeiro de 1989 e 31 de dezembro de 1992, submetidos à incidência do Imposto sobre o Lucro Líquido (ILL) à alíquota de 8%, ficam livres de tributação por ocasião de sua distribuição, a beneficiários do País, qualquer que seja a época em que esta ocorrer (artigo 660 do RIR/99).

#### 3. LUCROS APURADOS DE 01.01.93 A 31.12.93

Em relação aos lucros apurados a partir de 1º de janeiro de 1993 pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, não incidirá o Imposto na Fonte quando distribuídos a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País (artigo 659 do RIR/99).

## 4. LUCROS APURADOS DE 01.01.94 A 31.12.95

Relativamente aos lucros apurados de 01.01.94 a 31.12.95 deverá ser observado o seguinte regime de tributação:

### I - Forma de Tributação

Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, pagos ou creditados e apurados na escrituração comercial por pessoa jurídica tributada com base no lucro real a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no País, inclusive os pagos ou creditados às pessoas jurídicas isentas, sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda na Fonte mediante aplicação da alíquota de 15% (art. 2º da Lei nº 8.849/94).

### II - Recolhimento

O IRRF deverá ser pago até o terceiro dia útil da semana subsequente à de ocorrência do fato gerador, caracterizado como pagamento ou crédito dos rendimentos.

No preenchimento do DARF deve ser indicado no campo 04 o código 4424.

### III - Tratamento do IRRF

No que se refere ao imposto de renda na fonte deveremos observar:

#### a) Beneficiário Pessoa Física

O imposto descontado na fonte poderá, por opção do contribuinte (Lei nº 8.849/94, art. 2º, parágrafos 1º e 2º, e Lei nº 9.064/95, art. 2º):

- ser deduzido do imposto devido na declaração de ajuste anual, desde que o lucro ou dividendo recebido seja computado na base de cálculo do imposto anual;
- ser considerado como tributação exclusiva.

#### b) Beneficiário Pessoa Jurídica Tributada com Base no Lucro Real

Neste caso, o imposto descontado na fonte será considerado como antecipação, compensável com o Imposto de Renda que a pessoa jurídica beneficiária, tributada com base no lucro real, tiver de recolher relativo à distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, inclusive a beneficiário residente ou domiciliado no exterior.

#### c) Beneficiário Pessoa Jurídica não Tributada com Base no Lucro Real

Quando o beneficiário não for pessoa física nem pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o IRRF será considerado como de tributação definitiva (art. 2º, § 1º, alínea "c" da Lei nº 8.849/94).

## 5. LUCROS APURADOS A PARTIR 01/01/96

### I - Não-incidência

Os lucros ou dividendos apurados com base nos resultados auferidos a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, não estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda na Fonte, nem integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior (Lei nº 9.249/95, art. 10 e IN SRF Nº 11/96, art. 51).

### II - Distribuição de Lucros Excedentes ao Valor Apurado na Escrituração

A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder ao valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reserva de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita à incidência do Imposto de Renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais (IN SRF nº 11/96, art. 51, § 3º).



Inexistindo lucros acumulados ou reserva de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação mediante aplicação da tabela progressiva mensal (IN SRF nº 11/96, art. 51, § 4º).

Caso seja efetuada a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos, que não tenham sido apurados em balanço, estes valores sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda na Fonte mediante aplicação da tabela progressiva mensal (IN SRF nº 11/96, art. 51, § 7º).

## 6. PROIBIÇÃO DE DISTRIBUIR LUCROS

De acordo com o artigo 889 do RIR/99, as pessoas jurídicas, enquanto estiverem em débito não garantido por falta de recolhimento de imposto no prazo legal, não poderão:

I - distribuir quaisquer bonificações a seus acionistas;

II - dar ou atribuir participação de lucros a seus sócios ou quotistas, bem como a seus diretores e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos.

Ressalte-se que a não observação ao dispositivo legal retromencionado, importa em multa que será imposta pela fiscalização (art. 975 do RIR/99):

I - às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem bonificações ou remunerações, em montante igual a cinquenta por cento das quantias que houverem pago indevidamente;

II - aos diretores e demais membros da administração superior que houverem recebido as importâncias indevidas, em montante igual a cinquenta por cento destas importâncias.

### 37.4 - Pessoa Jurídica Tributada Com Base no Lucro Presumido - Distribuição de Lucros ou Dividendos

#### 1. ISENÇÃO DO LUCRO PRESUMIDO DISTRIBUÍDO

Nas empresas submetidas à tributação com base no lucro presumido, a distribuição de lucros ou dividendos aos sócios ou acionistas ou ao titular fica isenta do Imposto de Renda na Fonte e na declaração de rendimentos dos beneficiários, independentemente de apuração contábil, até o valor da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), deduzido do IRPJ, adicional do IRPJ quando devido, da Contribuição Social Sobre o Lucro, do PIS e da Cofins devidos, desde que a distribuição ocorra após o encerramento do trimestre de apuração, não sendo mais necessário aguardar a entrega da Declaração de Rendimentos da empresa para, só depois, distribuir o lucro presumido sem incidência do imposto (art. 10 da Lei nº 9.249/95, art. 48 da IN SRF nº 93/97 e ADN Cosit nº 4/96).

Admitindo-se que determinada empresa tenha apurado os seguintes valores (hipotéticos) no primeiro trimestre/98, o valor do lucro distribuível com isenção do imposto será o seguinte:

Valor do lucro presumido no trimestre	R\$	100.000,00
(-) IRPJ devido	R\$	15.000,00
(-) Adicional devido	R\$	4.000,00
(-) Contribuição Social Sobre o Lucro	R\$	9.600,00
(-) PIS	R\$	3.500,00
(-) Cofins	R\$	5.000,00
(=) Lucro que pode ser distribuído com isenção a partir de 01.04.98	R\$	62.900,00

#### 2. LUCRO LÍQUIDO APURADO NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL SUPERIOR AO LUCRO PRESUMIDO - ISENÇÃO

Se a empresa, submetida a tributação com base no lucro presumido, mantiver a escrituração contábil de acordo com a legislação comercial e apurar lucro líquido após o IRPJ em valor superior ao da base de cálculo do IRPJ diminuído do imposto e contribuições devidos, a totalidade do lucro líquido apurado contabilmente poderá ser distribuída com isenção do Imposto de Renda.

Se o lucro líquido apurado contabilmente for inferior ao valor determinado, de acordo com as regras mencionadas no item 1, prevalece a isenção sobre a distribuição do lucro presumido líquido do imposto e contribuições devidos, uma vez que a legislação do Imposto de Renda permite a distribuição desse valor com isenção, independentemente da escrituração contábil.

### 37.5 - Ações em Tesouraria

#### 37.5.1 - Aquisição de Ações Próprias Pela Companhia

A Lei das S/A veda, em seu artigo 30, que a companhia negocie com as próprias ações, exceto nas seguintes hipóteses:

a) operações de resgate, reembolso ou amortização previstas em lei;

b) aquisição para permanência em tesouraria ou cancelamento, desde que até o valor do saldo de lucros ou reservas, exceto a legal, sem diminuição do capital social ou por doação;

c) alienação das ações adquiridas nos termos da letra "b" e mantidas em tesouraria;

d) compra quando, resolvida a redução do capital mediante restituição em dinheiro de parte do valor das ações, o preço destas em bolsa for inferior ou igual à importância que deve ser restituída.

De acordo com o referido art. 30 da Lei das S/A, deve ser observado ainda que:

I - a aquisição das próprias ações pela companhia aberta deve obedecer, sob pena de nulidade, às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que poderá subordiná-la à prévia autorização em cada caso;

II - a companhia não poderá receber em garantia as próprias ações, salvo para assegurar a gestão dos seus administradores;

III - as ações adquiridas para permanência em tesouraria ou cancelamento, enquanto mantidas em tesouraria, não terão direito a dividendo nem a voto;

IV - na hipótese de deliberação da redução do capital mediante restituição do valor das ações (letra "d"), as ações adquiridas definitivamente de circulação.

## **37.5.2 - Aquisição de Quotas Próprias Pela Sociedade Limitada**

De acordo com o artigo 8º do Decreto nº 3.708/19, poderá a sociedade limitada adquirir suas próprias quotas desde que:

- a) as quotas a serem adquiridas estejam liberadas, isto é, integralizadas pelos sócios;
- b) a aquisição se faça com fundos disponíveis e sem ofensa ao capital estipulado no contrato;
- c) a aquisição se dê por acordo dos sócios ou verificada a exclusão de algum sócio remisso, mantendo-se intacto o capital durante o prazo da sociedade.

## **37.5.3 - Previsão no Estatuto ou Contrato Social**

Em face do silêncio do Decreto nº 3.708/19 acerca do quorum necessário para aprovação da aquisição, pela sociedade, de suas próprias quotas, uma das formas para se evitar que a aquisição em questão acarrete prejuízos aos sócios minoritários é a previsão, no contrato social, de que a aprovação dessa matéria somente se dê por deliberação unânime dos sócios.

## **37.5.4 - Procedimentos Para Alienação Das Quotas ou Ações em Tesouraria**

Não tendo a Lei das S/A nem a Lei das Limitadas fixado os procedimentos a serem observados para alienação das quotas ou ações em tesouraria, recomenda-se que referidos procedimentos sejam regulados pelo contrato ou estatuto social, principalmente no que diz respeito ao direito de preferência dos sócios ou acionistas na aquisição dessas quotas ou ações.

No caso das Limitadas, outro ponto que merece ser objeto de previsão contratual é o prazo máximo para permanência das quotas em tesouraria, pois, conforme salienta a doutrina, não é normal que a sociedade continue indefinidamente a ser sócia de si mesma, devendo o contrato prever a alienação das quotas adquiridas, a fim de restabelecer a normalidade das participações societárias.

## **37.5.5 - Classificação Contábil**

As ações ou quotas adquiridas pela companhia ou sociedade limitada serão registradas em conta específica redutora do Patrimônio Líquido, intitulada "ações ou quotas em tesouraria".

À medida que as ações ou quotas forem alienadas, tal operação gerará resultados positivos ou negativos e não devem integrar o resultado da empresa.

Se ocorrer lucro, deverá ser registrado a crédito de uma reserva de capital. Se ocorrer prejuízo, esse valor deverá ser debitado na mesma conta de reserva de capital que sustentava as quotas em tesouraria.

## **37.6 - Juros Remuneratórios do Capital Próprio**

### **1. INTRODUÇÃO**

O artigo 9º da Lei nº 9.249/95, regulamentado pelo artigo 29 da Instrução Normativa SRF nº 93/97, autorizou a pessoa jurídica a deduzir, para fins de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio.

### **2. BASE DE CÁLCULO**

Os juros remuneratórios do capital próprio são calculados sobre as contas do patrimônio líquido.

O artigo 178 da Lei nº 6.404, de 1976 - Lei das Sociedades por Ações - dividiu o patrimônio nas seguintes contas:

- a) capital social;
- b) reservas de capital;
- c) reservas de reavaliação;
- d) reservas de lucros; e
- e) lucros ou prejuízos acumulados.

Por sua vez, o artigo 182 do referido diploma legal, dispõe que:

- a) o capital social compreende o montante subscrito pelos acionistas e, por dedução, a parcela ainda não realizada ou não integralizada;
- b) as reservas de capital devem registrar:
  - b.1) 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.2) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
  - b.3) o prêmio recebido na emissão de debêntures;
  - b.4) as doações e as subvenções para investimento;
  - b.5) o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não capitalizado;
- c) as reservas de reavaliação abrigam as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo elaborado por empresa especializada ou três peritos;
- d) como reservas de lucros são classificadas as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.

## 2.1 - Exclusão da Base de Cálculo

Para fins de cálculo da remuneração de juros não serão considerados, salvo se adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, os seguintes valores:

- a) da reserva de reavaliação de bens e direitos da pessoa jurídica;
- b) da reserva especial das contas do ativo permanente apurada na forma do artigo 2º da Lei nº 8.200/91, regulamentada pelo Decreto nº 332/91 (art. 460 do RIR/99);
- c) da reserva de reavaliação capitalizada nos termos dos artigos 434 e 435 do RIR/99, em relação às parcelas não realizadas.

Observe-se que a exclusão da base de cálculo da remuneração de juros atinge apenas as contas classificadas como reservas de reavaliação ainda não realizadas na forma do artigo 435 do RIR/99, uma vez que, à medida em que a reserva for sendo realizada, o valor correspondente, na mesma proporção, será transferido para resultado ou para a conta de "Lucros ou Prejuízos Acumulados". Assim sendo, para fins de exclusão da base de cálculo, deverá ser considerado o saldo da conta de "Reserva de Reavaliação" controlado na parte B do livro de Apuração do Lucro Real.

## 3. TAXA DE JUROS

A aplicação da taxa de juros fica a critério da pessoa jurídica, desde que seja observado o limite da variação, *pro rata* dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo, conhecida pela sigla de TJLP.

A divulgação da TJLP é feita trimestralmente pelo Banco Central do Brasil, e tem expressão anual, cujos valores para o ano calendário 2000 divulgamos abaixo:

- Janeiro a março/00 - 12%
- Abril a junho/00 - 11%
- Julho a setembro/00 - 10,25%
- Outubro a dezembro/00 - 9,75%
- Janeiro a março/2001 - 9,25%

Reproduzimos abaixo os percentuais mensais da TJLP no ano-calendário 2000 e 2001:

- Janeiro - 1%
- Fevereiro - 1%
- Março - 1%
- Abril - 0,9167%
- Maio - 0,9167%
- Junho - 0,9167%
- Julho - 0,8542%
- Agosto - 0,8542%
- Setembro - 0,8542%
- Outubro - 0,8125%
- Novembro - 0,8125%
- Dezembro - 0,8125%
- Janeiro - 0,7708%
- Fevereiro - 0,7708%
- Março - 0,7708%

## 4. DEDUTIBILIDADE

Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata* dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

A dedutibilidade dos juros remuneratórios, para efeito de apuração do lucro real, deve atender determinadas condições. A primeira delas manda observar o regime de competência. A segunda condição obriga o registro contábil individualizado da remuneração de juros paga ou creditada. A individualização, no caso de crédito, poderá ser feita em conta própria do passivo. Tratando-se de juros pagos, a individualização poderá ser feita na correspondente conta de resultado. A terceira e última condição limita a dedutibilidade da remuneração de juros sobre o capital próprio à variação, *pro rata* dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP. A empresa poderá adotar taxas inferiores ou superiores à TJLP. No segundo caso - taxas superiores - a diferença correspondente deverá ser adicionada ao lucro líquido do período para efeito de apuração do lucro real.

### 4.1 - Limite de Dedutibilidade

O valor dos juros pagos ou creditados não poderá exceder, para fins de dedução para efeitos de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social, ao maior dos seguintes valores (art. 29 da IN SRF nº 93/97):

- a) 50% do lucro líquido do exercício, antes da dedução desses juros; ou
- b) 50% do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Para a determinação do limite mencionado na letra "a", o valor do lucro líquido do exercício será aquele após a dedução da Contribuição Social Sobre o Lucro e antes da dedução da provisão para o Imposto de Renda.

Alertamos aos nossos assinantes que a Superintendência da Receita Federal da 10ª Região Fiscal externou entendimento por meio da Decisão nº 95, de 30.08.00 (DOU de 25.09.00), que para efeito de cálculo dos juros sobre o capital próprio não deve ser computado como integrante do patrimônio líquido o lucro do próprio período-base.

Assim, a pessoa jurídica deverá recompor o lucro líquido do período conforme demonstrado:

receita bruta	R\$ 100.000,00
deduções da receita bruta	R\$ 20.000,00
receita líquida	R\$ 80.000,00
custo produto vendido	R\$ 45.000,00
lucro bruto	R\$ 35.000,00
despesas operacionais	R\$ 15.000,00
juros s/capital próprio	R\$ 2.000,00
lucro antes da CSSL e do IRPJ	R\$ 18.000,00
CSLL	R\$ 2.000,00
IRPJ	R\$ 3.000,00
lucro líquido do exercício	R\$ 13.000,00

De acordo com o exemplo demonstrado, o lucro líquido ajustado para fins de dedutibilidade da remuneração de juros corresponderá a:

lucro antes da CSSL	R\$ 18.000,00
(-) CSLL	R\$ 2.000,00
(+) Juros sobre o capital próprio	R\$ 2.000,00
(=) lucro líquido ajustado	R\$ 18.000,00

O limite em função do lucro líquido do exercício ajustado comporta uma dedução de R\$ 9.000,00, ou seja, R\$ 18.000,00 x 50%.

O segundo limite leva em consideração os saldos das contas de "Lucros Acumulados e Reserva de Lucros". A exemplo do limite anterior, a remuneração de juros não poderá exceder a 50% (cinquenta por cento) do saldo das contas de "Lucros Acumulados e Reserva de Lucros".

Vejamos o seguinte exemplo:

Patrimônio Líquido:

capital social	R\$ 200.000,00
reserva C.M. capital	R\$ 120.000,00
reservas de lucros	R\$ 150.000,00
reservas de reavaliação	R\$ 180.000,00
lucros acumulados	R\$ 100.000,00

O saldo da reserva de reavaliação, controlada na parte B do livro de Apuração do Lucro Real, corresponde, também, a R\$ 180.000,00.

O segundo limite, de acordo com o exemplo proposto, corresponderá a:

capital social	R\$ 200.000,00
reserva C.M. capital	R\$ 120.000,00
reservas de lucros	R\$ 150.000,00
lucros acumulados	R\$ 100.000,00
Soma	R\$ 570.000,00

Limite: R\$ 250.000,00 x 50% = R\$ 125.000,00

Considerando-se a TJLP para o período de julho a setembro/00 de 10,25%, a remuneração de juros sobre o capital próprio será calculada do seguinte modo:

R\$ 570.000,00 x 10,25% = R\$ 58.425,00

Neste caso, a pessoa jurídica poderá creditar ou pagar, a título de remuneração de juros, aos sócios ou acionistas a importância de R\$ 58.425,00, uma vez que a legislação permite o pagamento em função do maior limite apurado que é de R\$ 125.000,00.

#### 4.2 - Dedutibilidade na Base de Cálculo da Contribuição Social

Os juros remuneratórios do capital próprio que forem dedutíveis na apuração do lucro real, nas condições examinadas neste trabalho, são dedutíveis na determinação da base de cálculo da Contribuição Social Sobre o Lucro (art. 88, XXVI da Lei nº 9.430/96).

#### 4.3 - Indedutibilidade Dos Juros Capitalizados

De acordo com o artigo 88, item XXVI da Lei nº 9.430/96, dispõe que o valor dos juros, que forem incorporados ao capital social ou mantidos em conta de reserva destinada a aumento de capital, em vez de pagos ou creditados aos beneficiários, não são dedutíveis na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro.

### 5. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA

Os juros remuneratórios ficarão sujeitos à incidência do Imposto de Renda na Fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao respectivo beneficiário.

O Imposto de Renda na Fonte deverá ser pago até o terceiro dia útil da semana subsequente a do pagamento ou crédito dos juros, utilizando-se, para preenchimento do Darf, o código 5706 (AD Cosar nº 08/96).

#### 5.1 - Juros e Encargos Calculados Sobre os Juros Remuneratórios do Capital Próprio

De acordo com o artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 12/99, os juros e outros encargos pagos ou creditados pela pessoa jurídica a seus sócios ou acionistas, calculados sobre os juros remuneratórios do capital próprio e sobre os lucros e dividendos por ela distribuídos, sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda na Fonte à alíquota de 20%.

A esses juros e encargos aplicam-se as normas referentes aos rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, inclusive quanto ao informe a ser fornecido pela pessoa jurídica.

### 6. TRATAMENTO A SER OBSERVADO NAS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS BENEFICIÁRIAS

#### 6.1 - Beneficiária Tributada Pelo Lucro Real

Quando a pessoa jurídica beneficiária for tributada com base no lucro real, os juros obtidos serão registrados em conta de receita financeira e integrarão o lucro real e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.

O Imposto de Renda Incidente na Fonte terá o seguinte tratamento tributário:

a) no caso de recebimento efetivo ou crédito dos juros, será considerado antecipação do devido na declaração de rendimentos ou compensado com o que a empresa houver retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração do capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas;

b) no caso de capitalização, será considerado como antecipação do imposto devido na declaração de rendimentos.

Observe-se que, nesta hipótese, a pessoa jurídica beneficiária deverá:

a) registrar, como receita financeira, o valor dos juros capitalizados que lhe couber e o do Imposto de Renda na Fonte a compensar;

b) o valor do imposto registrado como receita poderá ser excluído do lucro líquido para determinação do lucro real.

## 6.2 - Beneficiária Tributada Pelo Lucro Presumido ou Arbitrado

No caso de pessoa jurídica tributada com base no regime do lucro presumido ou arbitrado, os juros obtidos serão computados na determinação da base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro devido em cada trimestre.

O Imposto de Renda Incidente na Fonte será considerado como antecipação do imposto devido na Declaração de Rendimentos da beneficiária e poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro presumido ou arbitrado.

## 6.3 - Beneficiária Imune do Imposto de Renda

A incidência do Imposto de Renda na Fonte sobre os juros remuneratórios do capital próprio não se aplica à parcela correspondente à pessoa jurídica imune (art. 3º da IN SRF nº 12/99).

O pedido de restituição ou de compensação do imposto, no caso de retenção indevida, somente poderá ser formulado pela entidade imune.

## 6.4 - Beneficiária Isenta do Imposto de Renda

Quando a beneficiária da remuneração dos juros remuneratórios do capital próprio for isenta do Imposto de Renda ou optante pelo Simples, o valor do Imposto de Renda será considerado como de tributação definitiva, ou seja, não poderá ser compensado e nem restituído.

## 6.5 - Beneficiária Pessoa Física

Quando se tratar de beneficiária pessoa física, o Imposto de Renda na Fonte será considerado como tributação definitiva, não podendo, neste caso, ser compensado com o imposto devido na declaração de ajuste anual.

Os juros recebidos serão informados, na declaração de rendimentos, como rendimentos sujeitos à tributação exclusiva na fonte.

## 7. COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA COM O DEVIDO SOBRE LUCRO E DIVIDENDOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

O valor do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre lucros e dividendos recebidos pela pessoa jurídica, relativos aos períodos de apuração encerrados em 1994 e 1995, que a beneficiária não puder compensar em virtude da inexistência, em sua escrituração contábil, de saldo de lucros sujeitos à incidência do Imposto de Renda na Fonte quando distribuídos, poderá ser compensado com o imposto que esta reter na distribuição, a seus sócios ou acionistas, de bonificações em dinheiro e outros interesses, inclusive com o retido sobre os valores pagos ou creditados a título de juros remuneratórios do capital próprio (art. 2º da IN SRF nº 12/99).

## 8. CONTABILIZAÇÃO COMO DESPESA FINANCEIRA

Para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, os juros pagos ou creditados, inclusive quando imputados ao dividendo obrigatório, bem como os juros que tenham sido incorporados ao capital social ou creditados em conta de reserva destinada a aumento de capital, deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras (art. 30, § único da IN SRF nº 11/96).

## 9. REGIME DE ESTIMATIVA

As pessoas jurídicas que apuram lucro real anual e pagam o Imposto de Renda pelo regime de estimativa poderão deduzir os juros pagos nos balanços ou balancetes levantados para efeito de suspensão ou redução do imposto estimado, conforme dispõe o parágrafo 5º do artigo 29 da Instrução Normativa nº 11/96.

## 10. DIVIDENDOS OBRIGATORIOS - IMPUTAÇÃO

O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o artigo 202 da Lei nº 6.404, de 1976, sem prejuízo da incidência do Imposto de Renda na Fonte.

Portanto, a companhia poderá considerar a remuneração de juros sobre o capital próprio como pagamento do dividendo mínimo obrigatório.

## 11. CAPITALIZAÇÃO DOS JUROS

À opção da pessoa jurídica, o valor dos juros poderá ser incorporado ao capital social ou mantido em conta de reserva destinada a aumento de capital.

## 12. COMPROVANTE DE PAGAMENTO OU CRÉDITO

O valor dos juros sobre o capital próprio, pago ou creditado, deve ser informado ao beneficiário:

I - pessoa física, anualmente, na linha 02 do campo 6 do Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção do Imposto de Renda na Fonte, aprovado pela IN SRF nº 88/97;

II - pessoa jurídica, até o dia dez do mês subsequente ao do crédito ou pagamento, por meio do comprovante de Pagamento ou Crédito, a Pessoa Jurídica de Juros sobre o Capital Próprio, aprovado pela IN SRF nº 41/98, conforme o modelo abaixo reproduzido:

## 13. EXEMPLO PRÁTICO

Na hipótese de uma pessoa jurídica que recolha o Imposto de Renda por estimativa e levante balanço para efeito de suspensão ou redução do imposto estimado em 30.09.00.

Neste balanço ela decide creditar juros aos sócios.

Os dados apresentados são os seguintes:

O patrimônio líquido na data do balanço apresenta a seguinte composição de contas e valores:

capital social	R\$ 955.500,00
reservas de capital	R\$ 285.000,00
reserva de lucros e lucros acumulados	R\$ 120.000,00
Soma	R\$ 1.360.500,00
lucro líquido do período	R\$ 100.000,00

Para o cálculo da remuneração de juros deveremos, em primeiro lugar, calcular a taxa de juros (TJLP) no período de 01.01.00 a 30.09.00.

janeiro/março:  $1\% \times 3 = 3,00\%$

abril/junho:  $0,9167\% \times 3 = 2,7501\%$

julho/setembro:  $0,8541\% \times 3 = 2,5623\%$

Total no período =  $8,3124\%$

Após determinada a taxa de juros, a remuneração será calculada do seguinte modo:

$R\$ 1.360.500,00 \times 8,3124\% = R\$ 113.090,20$

O limite da remuneração de juros, na forma do exemplo desenvolvido, deverá observar 50% do lucro líquido do período do pagamento ou crédito dos juros ou do somatório das contas de lucros acumulados e de reserva de lucros:

$50\% \text{ de } R\$ 120.000,00 = R\$ 60.000,00$

O limite em função do lucro líquido será determinado da seguinte forma:

$50\% \text{ de } R\$ 100.000,00 = R\$ 50.000,00$

Neste caso, a empresa poderá considerar como despesa dedutível na apuração do lucro real e de CSLL a importância máxima de R\$ 60.000,00.

Caso a empresa opte pelo pagamento total dos juros calculados, no valor de R\$ 113.090,20, o valor excedente ao limite de 50% do somatório das contas de lucros acumulados e de reserva de lucros deverá ser adicionada ao lucro líquido para apuração da base de cálculo do IRPJ e do CSLL.

## 38. CONTAS DE COMPENSAÇÃO - CONSIDERAÇÕES GERAIS

O sistema de compensação é um controle à parte do sistema patrimonial, ou seja, enquanto este último engloba as contas que compõem o patrimônio da empresa como um todo (ativo, passivo e patrimônio líquido), aquele abrange contas que servem exclusivamente para controle, sem fazer parte do patrimônio, ou então contas que poderão, ainda, no futuro, integrar o patrimônio.

Desta forma, as contas de compensação nada têm a ver com o sistema de contas patrimoniais, tratando-se de um conjunto de contas de uso optativo e destinado a finalidades internas da empresa, podendo servir como fonte de dados para transmitir determinadas informações a terceiros.

O uso das contas de compensação é recomendável, para as finalidades de controle interno, para registro de possíveis alterações patrimoniais futuras e como fonte de dados para a elaboração de notas explicativas.

## **38.1 - Previsão Legal**

A legislação societária anterior, ou seja, o Decreto-lei nº 2.627/40, que definia as regras de contabilidade até o advento da atual Lei das Sociedades por ações, previa, em seu artigo 135, a obrigatoriedade do uso e da publicação das contas de compensação.

A atual Lei das S/A (Lei nº 6.404/76) não proíbe o uso das contas de compensação, no entanto, ao tratar das demonstrações e demais informações publicáveis para as S/A, não fala nessas contas.

O Conselho Federal de Contabilidade, por intermédio da Resolução CFC nº 612/85, aprovou a NBC T 2.5, que dispõe sobre as contas de compensação, nos seguintes termos:

"2.5.1 - As contas de compensação constituem sistema próprio.

2.5.2 - Nas contas de compensação, registrar-se-ão os atos relevantes cujos efeitos possam se traduzir em modificações no patrimônio da entidade.

2.5.3 - A escrituração das contas de compensação será obrigatória nos casos que se obrigue especificamente". Isso significa que toda empresa que quiser fazer uso das contas de compensação pode fazê-lo, mas nunca misturando as contas patrimoniais com as contas desse grupo. Para esse efeito, a empresa pode compor um razão extrapatrimonial, ou seja, à parte das demais contas patrimoniais.

Quanto ao aspecto controle, esse sistema pode ser de fato útil a empresa, mas a sua ausência não significa que essa empresa não tenha controle, uma vez que o controle pode ser feito de várias formas e muitas vezes não é possível ser exercido dentro de critérios contábeis.

## **38.2 - Utilização Das Contas de Compensação**

Conforme comentado, o sistema de compensação tem como objetivo propiciar maior controle à empresa, permitir o registro de possíveis futuras alterações do patrimônio e, além disso, servir como fonte de dados para a elaboração das notas explicativas.

Assim sendo, as contas de compensação podem ser utilizadas para registro, entre outras, das seguintes operações:

- I - Contratos de arrendamento mercantil;
- II - Contratos de aluguel;
- III - Contratos de avais, hipotecas, alienações fiduciárias;
- IV - Bens dados como garantia;
- V - Contratos de subcontratações;
- VI - Contratos de seguros;
- VII - Contratos de financiamentos/empréstimos não liberados;
- VIII - Consignação de mercadorias;
- IX - Remessa de títulos para caução.

As contas de compensação devem ser apresentadas com títulos bem elucidativos e com base em valores fixados em contratos ou documentação específica. Quando do término do contrato ou da operação que originou o registro contábil nas contas de compensação, as mesmas serão encerradas mediante lançamento inverso entre as contas que registram a operação.

Relacionamos abaixo alguns registros relativos a fatos que possam produzir futuras alterações no patrimônio da empresa. Observe-se, no entanto, que os registros contábeis aqui focalizados referem-se apenas ao registro do fato em contas de compensação, sem prejuízo dos demais lançamentos específicos de cada operação:

### **a) Arrendamento mercantil:**

Ao receber o equipamento, a empresa arrendatária nada registra em seu balanço patrimonial, podendo, para controle, apenas efetuar o registro nas contas de compensação:

D - BENS RECEBIDOS EM ARRENDAMENTO (Conta de Compensação Ativa)

C - CONTRATOS DE ARRENDAMENTO (Conta de Compensação Passiva)

### **b) Hipotecas:**

A responsabilidade por hipoteca de imóveis pode ser registrada em conta de compensação da seguinte forma:

D - IMÓVEIS HIPOTECADOS (Conta de Compensação Ativa)

C - HIPOTECAS (Conta de Compensação Passiva)

### **c) Contratos de alienação fiduciária:**



D - CONTRATOS DE ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA (Conta de Compensação Ativa)  
C - RESPONSABILIDADE POR FINANCIAMENTOS (Conta de Compensação Passiva)

d) Contratos de consignação mercantil:

d.1) No consignador - aquele que remete as mercadorias:

D - CONSIGNATÁRIOS (Conta de Compensação Ativa)  
C - MERCADORIAS CONSIGNADAS (Conta de Compensação Passiva)

d.2) No consignatário - aquele que recebe as mercadorias:

D - MERCADORIAS EM CONSIGNAÇÃO (Conta de Compensação Ativa)  
C - CONSIGNADORES (Conta de Compensação Passiva)

e) Responsabilidade da empresa pelo endosso de títulos:

D - TÍTULOS ENDOSSADOS (Conta de Compensação Ativa)  
C - ENDOSSOS PARA DESCONTO (Conta de Compensação Passiva)

f) Responsabilidade pignoratícia da empresa:

D - BENS PENHORADOS (Conta de Compensação Ativa)  
C - PENHORES (Conta de Compensação Passiva)

g) Empréstimos com caução de títulos:

D - TÍTULOS CAUCIONADOS (Conta de Compensação Ativa)  
C - ENDOSSOS PARA CAUÇÃO (Conta de Compensação Passiva)

h) Contratos de seguros:

D - SEGUROS CONTRATADOS (Conta de Compensação Ativa)  
C - CONTRATOS DE SEGUROS (Conta de Compensação Passiva)

i) Financiamentos/empréstimos não liberados:

D - EMPRÉSTIMOS/FINANCIAMENTOS A UTILIZAR (Conta de Compensação Ativa)  
C - CONTRATOS DE EMPRÉSTIMOS/FINANCIAMENTOS (Conta de Compensação Passiva)

## 39. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS OBRIGATÓRIAS

### 39.1 - Manutenção da Escrituração Contábil

A empresa deve manter escrituração contábil com base na legislação comercial e com observância das Normas Brasileiras de Contabilidade e pode servir de base para:

a) distribuição de lucros;

b) dispensa de pagamento de tributos, em virtude de apuração de prejuízo;

c) elaboração das demonstrações financeiras;

d) comprovar, em juízo, fatos cujas provas dependam de perícia contábil;

e) contestar reclamações trabalhistas, quando as provas a serem apresentadas dependam de perícia contábil;

f) provar em juízo sua situação patrimonial, em questões que possam existir com herdeiros e sucessores do sócio falecido;

g) requerer concordata, por insolvência financeira;

h) servir de prova em processo falimentar;

i) provar, a sócios que se retiram da sociedade, a situação patrimonial da empresa, para fins de restituição de capital ou venda de participação societária;

j) comprovar a legitimidade dos créditos, em caso de impugnação de habilitações feitas em concordatas preventivas ou falências.

## **39.2 - Demonstrações Contábeis Obrigatórias**

Nos termos do art. 176 da Lei nº 6.404/76, ao fim de cada exercício social, a pessoa jurídica deverá elaborar com base na escrituração mercantil, com observância das leis comerciais as seguintes demonstrações contábeis:

I - Balanço Patrimonial;

II - Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - Demonstração dos resultados do exercício;

IV - Demonstração das origens e aplicações de recursos.

## **39.3 - Demonstração Das Mutações do Patrimônio Líquido**

Esta demonstração fornece a movimentação ocorrida nas diversas contas componentes do Patrimônio Líquido, fazendo clara indicação do fluxo de uma conta para outra e indicando a origem e o valor de cada acréscimo ou diminuição no Patrimônio Líquido, durante o exercício social.

O parágrafo 2º do art. 186 da Lei nº 6.404/76 autoriza a inclusão da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, quando esta for elaborada e publicada pela companhia, dispensando, assim, as empresas que elaboram e publicam essa demonstração de apresentar em separado a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, uma vez que esta, obrigatoriamente, estará incluída naquela.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), através da Instrução CVM nº 59/86, tornou de caráter obrigatório a elaboração e publicação desta demonstração, para as companhias abertas, em substituição à demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados.

## **39.4 - Demonstração Das Origens e Aplicações de Recursos**

Todas as companhias abertas ficam obrigadas a elaborar e publicar a demonstração das origens e aplicações de recursos.

No entanto, as companhias fechadas que tiverem menos de 20 acionistas com patrimônio líquido, na data do balanço, não superior a R\$ 1.000.000,00 ficam dispensadas da elaboração e publicação da citada demonstração (art. 2º da Lei nº 10.303/01).

## **39.5 - Transcrição Das Demonstrações Contábeis no Livro Diário**

O balanço e as demais demonstrações contábeis de encerramento do exercício devem ser transcritas no livro diário, completando-se com as assinaturas do contabilista e do titular da empresa.

Igual procedimento será adotado quanto às demonstrações contábeis elaboradas por força de disposições legais, contratuais ou estatutárias.

(Norma NBC T 2.1. aprovada pela Resolução CFC nº 563/83)

## **39.6 - Demonstrações Financeiras Consolidadas**

As demonstrações financeiras consolidadas compreendem o Balanço Patrimonial Consolidado, a Demonstração Consolidada do Resultado do Exercício, e a Demonstração Consolidada das Origens e Aplicações de Recursos complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos necessários para esclarecimento da situação patrimonial.

Estão obrigadas à elaboração e publicação de demonstrações financeiras consolidadas (além das suas próprias demonstrações financeiras), de acordo com os arts. 249 e 250 da Lei nº 6.404/76 e a IN CVM nº 15/80:

a) a companhia aberta que tiver mais de 30% do valor do seu Patrimônio Líquido representado por investimentos em sociedades controladas; e

b) a sociedade de comando de grupo de sociedades que inclua companhia aberta.

## **39.7 - Notas Explicativas**

Conforme o parágrafo 4º do art. 176 da Lei nº 6.404/76, as demonstrações financeiras das sociedades por ações deverão ser complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis, necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

## **39.8 - Demonstrações Contábeis em Moeda de Capacidade Aquisitiva Constante - Obrigatoriedade de Elaboração e Divulgação**

As companhias abertas estão sujeitas à elaboração e publicação, de demonstrações contábeis complementares, em moeda de capacidade aquisitiva constante para atendimento ao Princípio do Denominador Comum Monetário (IN CVM nº 201/93).

## **40 - DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO**

### **40.1 - Conceito**

O artigo 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações), instituiu a Demonstração do Resultado do Exercício.

A Demonstração do Resultado do Exercício tem como objetivo principal apresentar de forma vertical resumida, o resultado apurado em relação ao conjunto de operações realizadas num determinado período, normalmente, de doze meses.

De acordo com a legislação mencionada, as empresas deverão na Demonstração do Resultado do Exercício, discriminar "a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, dos abatimentos e dos impostos" e a receita líquida das vendas e serviços".

### **40.2 - Critério Adotado**

Na determinação da apuração do resultado do exercício serão computados em obediência ao princípio da competência:

- a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receita e rendimentos.

### **40.3 - Modelo da Demonstração do Resultado do Exercício**

Apresentamos, a seguir, o modelo da Demonstração do Resultado do Exercício.

#### **DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO**

I - Receita Bruta de Vendas e Serviços

1. Vendas de Produtos

- mercado nacional
- exportação

2. Vendas de Mercadorias

- mercado nacional
- exportação

3. Prestação de Serviços

- mercado nacional
- exportação

II - Deduções da Receita Bruta

1. (-) Vendas Canceladas e devoluções
2. (-) Abatimentos
3. (-) Impostos Incidentes sobre Vendas

- IPI
- ICMS
- ISS
- PIS
- Cofins

III - Custos dos produtos e dos serviços prestados

(-) Custo dos Produtos Vendidos

(-) Custo das Mercadorias

(-) Custo dos Serviços Prestados

IV - Lucro Bruto

V - Despesas operacionais

1. Despesas com Vendas

2. Despesas Administrativas

VI - Resultados financeiros líquidos

1. Receitas Financeiras

2. Variações Monetárias Ativas

3. Despesas financeiras

4.

VII - Outras receitas e despesas operacionais

VIII - Lucro (prejuízo) operacional

IX - Resultados não operacionais

1. Receitas Não Operacionais

2. Despesas Não Operacionais

X - Lucro Líquido Antes do Imposto de Renda e da Contribuição Social e sobre o Lucro

XI - Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro

XII - Participações e Contribuições

XIII - Lucro (Prejuízo) Líquido do Exercício

## **40. 4 - Definição Dos Títulos da DRE**

### **40.4.1 - Receita Bruta Das Vendas e Serviços**

Nesta conta registra-se a receita bruta das vendas de bens e serviços prestados em operações realizadas pela empresa.

Na legislação do Imposto de Renda, o conceito de receita líquida é o mesmo da Lei nº 6.404/76, no entanto, em relação ao conceito de receita bruta, o artigo 279 do RIR/99 define que, "na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos, cobrados do comprador ou contratante (Imposto sobre Produtos Industrializados) e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário. Dessa forma para fins de Imposto de Renda, o ICMS faz parte da receita bruta, mas o IPI não.

Assim sendo, em função do problema apresentado, pode-se adaptar a demonstração do resultado do exercício da seguinte forma:

I - Faturamento bruto

(-) IPI faturado

## II - Receita bruta de vendas e serviços

### 40.4.2 - Deduções Das Vendas

#### I - Vendas Canceladas

Nesta conta, de natureza devedora, são registradas as devoluções de vendas relativas a anulação de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços. Assim sendo, as devoluções não devem ser deduzidas diretamente da conta de vendas, mas registradas nessa conta devedora.

#### II - Abatimentos sobre vendas

Nessa conta serão registrados os descontos concedidos aos clientes relativos às vendas e serviços que devem ser excluídos da Receita Bruta.

#### III - Impostos e Contribuições Incidentes sobre Vendas

A receita bruta deve ser registrada pelos valores totais, incluindo os impostos sobre ela incidentes (exceto IPI), que são registrados em contas devedoras. Desta forma os valores dos impostos incidentes sobre as vendas, tais como: ISS, ICMS, ISS, PIS, Cofins, serão diminuídos da receita bruta.

### 40.4.3 - Custo Das Mercadorias Vendidas e Serviços Prestados

Estas contas registram os custos de produção de bens ou serviços vendidos, compreendendo o seguinte:

- a) custos diretos e indiretos da produção de bens ou de realização de serviços, inclusive encargos de depreciação, amortização e exaustão dos bens aplicados ou relacionados na ou com a produção;
- b) custos até o ponto de venda das mercadorias entregues a clientes.

A apuração dos custos dos produtos vendidos está diretamente relacionada aos estoques da empresa, pois representa a baixa efetuada nas contas dos estoques por vendas realizadas no período. Nas empresas comerciais a apuração dos custos pode ser feita através da seguinte fórmula:

$$\text{CMV} = \text{EI} + \text{C} - \text{EF}$$

Onde:

CMV = custo das mercadorias vendidas

EI = estoque de mercadorias no início do período

C = compras ou entradas do período

EF = estoque de mercadorias no final do período

No caso das empresas industriais, é necessário um sistema de contabilidade de custos, cuja complexidade vai depender da estrutura do sistema de produção e suas necessidades internas de controle.

Fazem parte deste grupo as receitas e despesas operacionais, as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas financeiras, as despesas administrativas e outras despesas enquadradas como operacionais.

### 40.4.4 - Despesas de Vendas e Administrativas

#### I - Despesas com vendas

As despesas de vendas representam os gastos de promoção, colocação e distribuição dos produtos da empresa, bem como os riscos assumidos pela venda, tais como:

- a) despesas com o pessoal da área de vendas: salários, gratificações, férias, 13º salário, encargos sociais, assistência médica, comissões sobre vendas;
- b) propaganda e publicidade;
- c) gastos com garantia de produtos

d) utilidades e serviços: transporte, depreciação e manutenção de bens, energia elétrica, telefone, água.

## II - Despesas administrativas

As despesas administrativas representam os gastos, pagos ou incorridos, para direção ou gestão da empresa, tais como:

a) despesas com o pessoal: salários, gratificações, férias, encargos, assistência médica, transporte;

b) utilidades e serviços: energia elétrica, água, telefone, fax, correio, seguros;

c) despesas gerais: material de escritório, material de limpeza, viagens, alimentação, jornais e revistas, despesas legais e judiciais, serviços profissionais contratados, depreciação e manutenção de bens;

d) impostos e taxas: IPTU, IPVA, ITR, Contribuição Sindical.

### 40.4.5 - Receitas e Despesas Financeiras

Nesse grupo são incluídos os juros, os descontos e a atualização monetária pré-fixada, além de outros tipos de receitas ou despesas, bem como aquelas decorrentes de aplicações financeiras.

As atualizações monetárias ou variações cambiais de empréstimos são registradas separadamente no grupo variações monetárias.

I - As receitas financeiras englobam:

- descontos obtidos, decorrentes de pagamentos antecipados de duplicatas de fornecedores ou outros títulos;

- juros recebidos referente aos juros cobrados pela empresa de seus clientes, por atraso de pagamento e outras operações similares;

- receitas de aplicações financeiras que engloba as receitas decorrentes de aplicações financeiras, correspondente a diferença entre o valor aplicado e o valor resgatado;

- outras receitas de investimentos temporários;

II - As Despesas financeiras abrangem:

- descontos concedidos aos clientes pelo pagamento antecipado e outros títulos;

- juros de empréstimos, financiamentos, desconto de títulos e outras operações;

- comissões e despesas bancárias cobradas pelos bancos nas operações de desconto, de concessão de crédito, etc.

- correção monetária prefixada de empréstimos.

III - Variações monetárias de obrigações e créditos englobam:

- variação cambial incorrida pela atualização periódica de obrigações ou créditos a serem pagos ou recebidos em moeda estrangeira;

- atualização monetária que registra as atualizações sobre obrigações ou créditos sujeitos à cláusula de atualização monetária.

### 40.4.6 - Outras Receitas e Despesas Operacionais

Engloba outras receitas e despesas operacionais decorrentes de atividades acessórias do objeto da empresa, tais como:

- a) lucros e prejuízos em participações societárias;
- b) vendas de sucatas ou sobras de estoques.

#### 40.4.7 - Resultados Não Operacionais

Nesse grupo são segregados os resultados não operacionais, ou seja aqueles decorrentes de outras operações não ligadas às atividades principais ou acessórias da empresa, tais como:

- a) ganhos e perdas na alienação de investimentos permanentes;
- b) ganhos e perdas na alienação de bens e direitos do ativo permanente;
- c) ganhos e perdas por desapropriação, baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência de bens do ativo permanente.

#### 40.4.8 - Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro

Nessas contas devem ser registrados o valor relativo à Contribuição Social Sobre o Lucro e do Imposto de Renda devido sobre o resultado.

#### 40.4.9 - Participações e Contribuições

Essas participações e contribuições devem ser contabilizadas na própria data do balanço, mediante débito nas contas de participações no resultado e crédito nas contas de provisão no Passivo Circulante.

De acordo com o artigo 189 da lei das S/A, do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o imposto sobre a renda.

Dessa forma, toma-se o lucro líquido depois do imposto de renda e contribuição social, antes das participações e dele se deduz o saldo eventual de prejuízos acumulados, apurando-se assim a base inicial de cálculo das participações.

Ressalte-se que o cálculo das participações não é feito sobre o mesmo valor. Deve ser calculado extracontabilmente, primeiramente a participação das debêntures, do lucro remanescente se calcula a participação dos empregados, do lucro remanescente desse cálculo, se calcula a participação dos administradores e do saldo, a participação das partes beneficiárias.

##### Exemplo:

Considerando-se que determinada empresa tenha definido no seu estatuto, que as debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias tenham direito a participação de 5% do lucro do exercício. A empresa têm um saldo de prejuízos acumulados no valor de R\$ 20.000,00, e o seu resultado do exercício após o Imposto de Renda e Contribuição Social corresponde a R\$ 100.000,00, teremos:

Lucro após Imposto de Renda e Contribuição Social	R\$	100.000,00
(-) prejuízo acumulado	R\$	20.000,00
(=) Base de cálculo das participações	R\$	80.000,00
(-) Debêntures = 5% de R\$ 80.000,00	R\$	4.000,00
(=) Nova base de cálculo	R\$	76.000,00
(-) Empregados = 5% de 76.000,00	R\$	3.800,00
(=) Nova base de cálculo	R\$	72.200,00
(-) Administradores = 5% de R\$ 72.200,00	R\$	3.610,00
(=) Nova base de cálculo	R\$	68.590,00
(-) Partes beneficiárias = 5% de R\$ 68.590,00	R\$	3.429,50
(=) Lucro líquido após as participações	R\$	65.160,50

#### 40.4.10 - Lucro Por Ação

O artigo 187 da Lei nº 6.404/76, determina a indicação do montante do lucro ou prejuízo líquido por ação do Capital Social, o que possibilita melhor avaliação pelos investidores dos resultados apurados pela companhia em relação às ações que possui.

O lucro por ação é apurado, pela divisão do lucro líquido de exercício pelo número de ações em circulação do capital social:

lucro por ação = lucro líquido  
nº de ações

## 41. BALANÇO PATRIMONIAL

No balanço patrimonial, as contas deverão ser classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da empresa.

De acordo com o § 1º do art. 176 da Lei nº 6.404/76, as demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

## 41.1 - Procedimentos Para Elaboração do Balanço

Ao término do exercício, como se faz em todos os meses, procede-se ao levantamento do balancete de verificação, com o objetivo de conhecer os saldos das contas do razão e conferir sua exatidão.

No balancete são relacionadas todas as contas utilizadas pela empresa, quer patrimoniais quer de resultado, demonstrando seus débitos, créditos e saldos.

As contas do balancete, no fim do exercício, sejam patrimoniais ou de resultado, nem sempre representam, entretanto, os valores reais do patrimônio, naquela data, nem as variações patrimoniais do exercício, porque os registros contábeis não acompanham a dinâmica patrimonial no mesmo ritmo em que ela se desenvolve.

Desta forma, muitos dos componentes patrimoniais aumentam ou diminuem de valor, sem que a contabilidade registre tais variações, bem como muitas das receitas e despesas, recebidas ou pagas durante o exercício, não correspondem realmente aos ingressos e ao custo do período.

Daí a necessidade de se proceder ao ajuste das contas patrimoniais e de resultado, na data do levantamento do balanço, para que elas representem, em realidade, os componentes do patrimônio nessa data, bem como suas variações no exercício.

Para elaboração do balanço devem ser efetuados vários ajustes na contas patrimoniais, entre os quais citamos os mais comuns:

I - Na data da elaboração do balanço, geralmente 31 de dezembro, prepara-se o balancete de verificação, da mesma forma ao que se faz mensalmente;

II - Confronta-se o saldo de cada conta do razão com os livros auxiliares tais como: livro caixa, contas correntes, registro de duplicatas, fichas de estoques de mercadorias, fichas de controle do ativo permanente;

III - Elabora-se o inventário dos materiais, de mercadorias, dos produtos manufaturados, dos móveis e utensílios, das máquinas e equipamentos, das duplicatas a receber e a pagar, dos devedores e credores em contas correntes, e de outros componentes patrimoniais suscetíveis de serem inventariados;

IV - Após elaborar o inventário, confrontam-se seus totais com os saldos das respectivas contas e dos registros específicos de cada bem. Caso seja constatado divergências, e apurada suas causas, deve-se proceder os ajustes;

V - Efetua-se os cálculos de depreciação dos bens, procedendo-se aos respectivos lançamentos. Nas empresas que apuram custos mensais, as depreciações são apropriadas mensalmente;

VI - Procede-se a regularização das contas de despesas e receitas antecipadas;

VII - Apura-se o resultado da conta mercadorias, transferindo-o para a conta de resultados.

VIII - Encerra-se as contas de despesas e receitas, transferindo seus saldos para a conta de resultados;

IX - Após essas operações, estão encerradas as contas de resultado, restando somente as contas patrimoniais;

X - Elabora-se novo balancete de verificação, no qual aparecerá, em lugar das contas de despesas e de receitas, a conta lucros ou prejuízo, que resume todo o resultado do exercício;

XI - Efetua-se a destinação do resultado do exercício de acordo com o previsto nos atos constitutivos, ou seja, se for lucro poderá ser destinado à formação de reservas ou ser distribuído aos sócios ou acionistas, se for prejuízo deverá ser absorvido por lucros/reservas de exercícios anteriores;

XII - Elabora-se a demonstração do resultado do exercício, demonstrando-se as receitas e despesas, bem como o destino dado ao lucro;

XIII - Após os ajustes mencionados anteriormente, as contas remanescentes, são apenas as contas patrimoniais, que devem ser separadas e classificadas em grupos para ELABORAÇÃO do balanço patrimonial, sendo que os saldo do ativo de ser igual ao do passivo, da seguinte forma:

a) No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

- ativo circulante;

- ativo realizável a longo prazo;

- ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.

b) No passivo, as contas serão dispostas, levando-se em consideração o fator estabilidade, e serão classificadas nos seguintes grupos:

- passivo circulante;

- passivo exigível a longo prazo;



- resultados de exercícios futuros;

- patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados.

XIV - Após ter efetuado todos os lançamentos de encerramento do exercício, no livro diário, devem ser transcritos também o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício, com a data e assinatura dos administradores e do responsável pela contabilidade.

#### 41.1.1 - Modelo de Balanço Patrimonial

De acordo com os artigos 178 a 182 da Lei das Sociedades por Ações, sugerimos o seguinte modelo de balanço patrimonial:

**EMPRESA: DELTA S/A**  
**BALANÇO PATRIMONIAL**  
**EXERCÍCIO FINANCEIRO FINDO EM 31.12.X1**

ATIVO	EXERCÍCIO ANTERIOR	EXERCÍCIO ATUAL
CIRCULANTE		
Disponibilidades		
Caixa		
Banco-conta corrente		
Aplicações financeiras		
CRÉDITOS		
Clientes		
(-) Duplicatas descontadas		
(-) Provisão para créditos de liquidação duvidosa		
Títulos a receber		
Banco conta vinculada		
Adiantamentos a terceiros		
Adiantamentos a funcionários		
Impostos a recuperar		
Investimentos temporários		
ESTOQUES		
DESPESAS ANTECIPADAS		
Prêmio de seguros a apropriar		
Encargos financeiros a apropriar		
OUTROS VALORES E BENS		
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO		
DIREITOS REALIZÁVEIS APÓS O EXERCÍCIO SEGUINTE		
Adiantamentos a terceiros		
Impostos a recuperar		
Empréstimos compulsórios		
PERMANENTE		
INVESTIMENTOS		
Participações societárias		
Obras de arte		
IMOBILIZADO		
Terrenos		
Instalações		
Móveis/utensílios		
Veículos		

(-) depreciação acumulada		
DIFERIDO		
Despesas pré-operacionais		
Pesquisa de produtos		
Gastos de reorganização		
(-) amortização acumulada		
SOMA		
TOTAL DO ATIVO		

PASSIVO	EXERCÍCIO ANTERIOR	EXERCÍCIO ATUAL
CIRCULANTE		
Empréstimos e financiamentos		
Fornecedores		
Obrigações fiscais		
Adiantamento de clientes		
Ordenados e salários		
Encargos sociais		
Títulos a pagar		
EXIGÍVEL A LONGO PRAZO		
Empréstimos e financiamentos		
Retenções contratuais		
Provisão para Imposto de Renda diferido		
RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS		
Receitas de exercícios futuros		
(-) custos e despesas correspondentes às receitas		
PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
CAPITAL SOCIAL		
(-) Capital social a integralizar		
RESERVAS DE CAPITAL		
RESERVA DE REAValiação		
RESERVA DE LUCROS		
RESERVA LEGAL		
RESERVA ESTATUTÁRIA		
RESERVA DE LUCROS A REALIZAR		
LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS		
Lucros acumulados		
(-) Prejuízos acumulados		
(-) Ações em tesouraria		
SOMA		
TOTAL DO PASSIVO		

## 41.1.2 - Visto do Juiz no Balanço

Dentro dos 60 dias seguintes à data de encerramento do exercício social, as empresas devem, após a transcrição e assinatura do balanço no livro Diário, levá-lo à presença do Juiz de Direito sob cuja jurisdição estiver subordinado o seu estabelecimento principal, para que o Magistrado aponha a sua rubrica (Decreto-lei nº 7.661/45, art. 186, VII).

O visto pode ser obtido após esse prazo desde que haja motivo relevante.

Nesse caso, o titular ou o sócio diretor da empresa deverá fazer um requerimento ao Juiz, expondo o motivo do atraso e solicitando para que o balanço seja rubricado.

Ressalte-se que o não-cumprimento dessa formalidade poderá, em caso de falência, dar lugar à caracterização de crime falimentar, punível com pena de detenção de 6 meses a 3 anos.

## **41.2 - Balanço de Abertura**

### **41.2.1 - Pessoa Jurídica Dispensada da Escrituração Contábil Perante a Legislação**

Perante a legislação comercial e falimentar, todas as pessoas jurídicas estão obrigadas a manter a escrituração contábil, tendo em vista os interesses societários e creditícios da sociedade.

Vale lembrar que a manutenção da escrituração contábil completa se constitui num instrumento seguro para tomada de decisões pelos administradores e sócios.

No entanto, perante a legislação do Imposto de Renda, as pessoas jurídicas optantes pela tributação com base no lucro presumido ou enquadradas no SIMPLES ficam dispensadas de manter escrituração contábil, ficando tão-somente obrigadas à escrituração do livro Caixa e o livro Registro de Inventário.

### **41.2.2 - Pessoa Jurídica Obrigada a Iniciar ou Reiniciar a Escrituração Contábil**

A pessoa jurídica optante pela tributação com base no lucro presumido ou enquadrada no SIMPLES que estiver obrigada a retornar ao regime de tributação com base no lucro real, por sua opção ou por não mais se enquadrar nos requisitos exigidos para àquela opção, se não tiver escrituração, deverá efetuar um levantamento patrimonial - bens, direitos e obrigações - a fim de elaborar o balanço de abertura e iniciar ou reiniciar a escrituração.

### **41.2.3 - Pessoa Jurídica Que Abandonou a Escrituração Contábil**

No ano-calendário em que a pessoa jurídica retornar à tributação com base no lucro real deverá elaborar balanço de abertura, observando o seguinte (PN CST nº 33/78):

- a) em relação aos bens e valores sujeitos à correção monetária, partir dos valores corrigidos constantes do último balanço levantado antes de optar pela tributação com base no lucro presumido;
- b) considerar como exercício da correção os períodos-base em relação aos quais apresentou declaração com base no lucro presumido;
- c) considerar as variações ocorridas nos elementos patrimoniais no período em que a escrituração esteve paralisada (aquisições/baixas de bens posteriores ao último balanço, etc.);
- d) considerar como utilizadas as quotas de depreciação, amortização e exaustão, devidamente corrigidas, que seriam cabíveis nos exercícios anteriores àquele em que realizarem o referido balanço de abertura, relativo ao período em que se submeteram à tributação com base no lucro presumido;
- e) a diferença apurada entre o Ativo e o Passivo será classificada como Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Observe-se que a correção monetária das demonstrações financeiras foi revogada pelo artigo 4º da Lei nº 9.249, de 26/12/95.

### **41.2.4 - Pessoa Jurídica Que, Embora Desobrigada, Manteve Escrituração Regular**

Se a empresa houver mantido escrituração regular durante o período que tenha optado pela tributação com base no lucro presumido (entendendo-se que procedeu normalmente nas épocas próprias, à correção monetária de balanço, ao registro das aquisições e baixas), o balanço de abertura será a simples transposição dos valores expressos no último balanço levantado, correspondente a 31 de dezembro do ano findo, conforme esclareceu a questão 441 do livreto Plantão Fiscal - Perguntas e Respostas - IRPJ 1990.

### **41.2.5 - Pessoa Jurídica Que Nunca Manteve Escrituração Contábil**

Se a pessoa jurídica nunca efetuou registros contábeis nas condições exigidas pela legislação fiscal deverá, por ocasião do levantamento do balanço de abertura, proceder da seguinte forma:

- a) tomar como base, para determinar o valor a ser registrado, o custo dos bens do ativo imobilizado, dos investimentos permanentes e outros valores sujeitos à correção monetária do balanço, bem como o valor do capital social, corrigidos monetariamente desde a data da aquisição e da integralização do capital até 31.12.95;
- b) considerar como utilizadas as quotas de depreciação, amortização e exaustão, devidamente corrigidas até 31.12.95, que seriam cabíveis nos períodos-base anteriores àquele em que realizar o balanço de abertura;

c) após essas providências, proceder aos registros contábeis dos valores apurados no levantamento patrimonial, lançando a diferença apurada entre os valores lançados no Ativo e no Passivo como Lucros ou Prejuízos Acumulados;

d) os registros contábeis referidos na letra "c" serão efetuados da seguinte forma:

d.1) debitar contas do ativo e creditar conta transitória "Balanço de Abertura";

d.2) debitar conta transitória "Balanço de Abertura" e creditar contas do passivo;

d.3) debitar conta transitória "Balanço de Abertura" e creditar conta "Lucros Acumulados" quando o resultado for positivo;

d.4) debitar "Prejuízos Acumulados" e creditar conta transitória "Balanço de Abertura".

Ressalte-se que o valor registrado como Prejuízos Acumulados (diferença apurada entre o Ativo e o Passivo), não poderá ser compensado na determinação do lucro real, tendo em vista tratar-se de prejuízo meramente contábil.

## **41.3 - Fechamento do Balanço - Procedimentos**

### **1. IMPORTÂNCIA DO PLANO DE CONTAS**

Uma boa contabilidade começa com um bom plano de contas. O melhor plano de contas não é o que contém a maior quantidade de contas mas o que é simples dentro do possível, claro em sua composição e objetivo em suas diretrizes.

Para efeito gerencial, é de grande valia desdobrar a contabilidade em áreas para servir de instrumento para análise da evolução dos negócios.

O normal é separar a contabilidade nas seguintes áreas:

I - departamento industrial;

II - departamento comercial;

III - departamento administrativo;

IV - departamento financeiro.

O Plano de Contas não deve ser apenas o rol de nomenclaturas a ser utilizado para a localização da conta que deva receber o registro de determinada operação realizada pela empresa, deve também ser o perfeito guia para a adequada apresentação dos saldos contábeis sob a forma do Balanço Patrimonial.

### **2. FALTA DE DOCUMENTAÇÃO PARA CONTABILIZAÇÃO**

Infelizmente é comum as empresas não receberem, em tempo hábil, toda a documentação necessária ao fechamento do balanço, principalmente os documentos que suportam a contabilização de diversas operações bancárias.

Deve-se insistir com as instituições financeiras a fim de que elas forneçam a documentação relativa a juros, taxas e outras despesas debitadas em conta bancária.

Na ausência da documentação pode-se efetuar as contabilizações, tendo por base os valores constantes dos extratos de movimentação bancária e controles internos que assegurem a origem e a natureza do valor a ser contabilizado, levando-se em conta a sua materialidade.

### **3. BALANCETE DE VERIFICAÇÃO**

O primeiro passo para o fechamento do Balanço é o levantamento do balancete de verificação.

O balancete é a ordenação das contas segundo a natureza de seus saldos, de um lado os saldos devedores e de outro os saldos credores.

Os atuais sistemas de contabilidade por processamento eletrônico de dados impedem o levantamento do balancete nos casos em que o somatório dos valores devedores não seja igual ao dos valores credores.

Deve-se identificar as diferenças e efetuar ajustes sempre que não existir igualdade entre a soma dos valores devedores e a dos valores credores do balancete.

#### **3.1 - Diferenças Entre Saldos Devedores e Credores**

Para procurar eventuais diferenças entre saldos devedores e credores, pode-se seguir as seguintes pistas:

a) verificar a correta inclusão das contas segundo a natureza do saldo;

b) verificar as somas efetuadas;

c) verificar a inclusão dos lançamentos que movimentam grande número de contas (por exemplo, os lançamentos da folha de pagamento);

d) verificar nos lançamentos se a soma dos valores debitados corresponde à soma dos valores creditados.

## 4. CONCILIAÇÕES DOS SALDOS CONTÁBEIS

A conciliação consiste, basicamente, na comparação do saldo de uma conta com uma informação externa à contabilidade, de maneira que se possa ter certeza quanto à exatidão do saldo em análise.

As fontes de informações mais usuais para verificação dos registros contábeis são os livros fiscais, os extratos bancários, as posições de financiamentos e carteiras de cobranças, as folhas de pagamento, os controles de caixa, etc.

Nas conciliações das contas do disponível deve-se ter uma atenção especial à contabilização dos valores recebidos ou pagos pelas empresas com a utilização de cheques pré-datados.

## 5. PROCEDIMENTOS PARA O FECHAMENTO

### 5.1 - Avaliação Dos Investimentos Pelo Método de Equivalência Patrimonial

As empresas que possuem investimentos relevantes em controladas ou coligadas deverão proceder à avaliação desses investimentos pelo método de equivalência patrimonial e reconhecer os resultados.

### 5.2 - Verificação da Contabilização de Receitas, Custos e Despesas

A empresa deverá apropriar em obediência ao regime de competência todas as receitas, custos e despesas relativas ao período a que se refere o balanço, tais como: juros ativos e passivos, depreciações, amortizações, exaustão, provisões, etc.

### 5.3 - Avaliação Dos Estoques

A avaliação dos estoques é um item de fundamental importância para a apuração dos resultados da empresa. A legislação brasileira aceita que a valorização dos estoques seja efetuada pelos seguintes critérios:

- custo médio de aquisições ou entradas;
- valor dos bens produzidos ou adquiridos mais recentemente;
- o preço de venda subtraído da margem de lucro.

As empresas que não possuem sistema de custos integrado com a contabilidade devem avaliar os seus estoques de acordo com as regras estabelecidas na legislação do Imposto de Renda.

### 5.4 - Variações Monetárias Ativas e Passivas

As variações monetárias têm a função de reconhecer no resultado as alterações nos valores das obrigações por disposição legal, por regra contratual ou por terem sido contratados em moeda estrangeira.

A conferência de todos os contratos de financiamento, de aplicações financeiras, de dívidas e créditos diversos (especialmente os de natureza tributária) deve ser efetuada em conjunto com a conciliação dos saldos contábeis. Embora a legislação tributária (MP nº 2.037/00) permita o reconhecimento das variações cambiais pelo regime de caixa, este procedimento não está de acordo com os princípios contábeis.

### 5.5 - Receitas e Despesas Financeiras - Apropriação Pro Rata

O Princípio Contábil da Competência exige que se reconheça no resultado todas as receitas e despesas financeiras que são geradas pela simples fluência de tempo, independentemente do efetivo recebimento ou pagamento. Assim, existindo créditos e obrigações sujeitos a encargos financeiros, as receitas e as despesas geradas devem ser apropriadas proporcionalmente ao período transcorrido desde a data da sua contratação ou do último balanço.

## 6. VERIFICAÇÃO DA ADEQUAÇÃO DOS SALDOS E DA CONSTITUIÇÃO DAS PROVISÕES

Na constituição de provisões deve-se observar os Princípios Contábeis e cercar-se do máximo de elementos que possibilitem a melhor avaliação do fato no momento do lançamento contábil, levando-se em conta, também, as implicações fiscais pertinentes.

### 6.1 - Provisões de Férias e 13º Salário

As provisões para férias de empregados constituídas devem estar suportadas pelos cálculos efetuados no departamento responsável pela folha de pagamento.

A provisão para o 13º salário, normalmente, não deverá apresentar saldo no balanço de 31 de dezembro, exceto no tocante a complementações devidas a funcionários que percebam salário variável.

### 6.2 - Provisões Para Contingências Fiscais

Essas provisões não têm a sua dedutibilidade admitida pela legislação fiscal, mas, tecnicamente, poderá ser necessária a sua constituição sempre que a empresa possua uma informação razoável sobre a possibilidade de não ter os argumentos que motivaram a contestação de exigências fiscais reconhecidos no processo administrativo ou judicial.

### 6.3 - Provisão Para Perdas Prováveis em Investimentos

O reconhecimento de prováveis perdas em investimentos deve ser criteriosamente efetuado pelas empresas, qualquer que seja o método de avaliação utilizado para registrá-los na contabilidade.

Essa provisão deixou de ser dedutível para efeitos fiscais desde 01.01.96 (Lei nº 9.249/95).

### 6.4 - Provisão Para a Redução de Ativos ao Valor de Mercado

A Lei das S/A estabelece que o valor contábil dos ativos deve ser comparado com o seu valor de mercado, devendo permanecer registrado o menor deles.

Esta regra no Brasil não era uma preocupação dos responsáveis pela elaboração dos balanços enquanto convivíamos com altas taxas de inflação.

Nestes novos tempos do real devemos novamente nos preocupar com o preço de mercado dos itens registrados em inventários, especialmente as mercadorias importadas, assim como com o valor de títulos e valores mobiliários. Entretanto, essa provisão também deixou de ser dedutível, para fins fiscais, conforme o art. 13, inciso I da Lei nº 9.249/95.

## **7. TRANSFERÊNCIA DE VALORES REGISTRADOS NO LONGO PRAZO PARA O CIRCULANTE**

Algumas empresas registram os valores realizáveis e os valores de financiamentos em contas do longo prazo, pois esse procedimento permite um melhor controle desses valores a receber e a pagar.

Por ocasião do fechamento do balanço os saldos dos valores a receber e a pagar devem ser apresentados de acordo com o seu grau de liquidez. Assim, devem ser transferidos para o circulante os valores a receber e a pagar até 360 dias após a data do encerramento do balanço.

## **8. ENCERRAMENTO DAS CONTAS DE RESULTADO**

O encerramento/zeramento das contas de resultado é procedimento obrigatório que possibilita a separação dos resultados apurados em exercícios diferentes.

Após os lançamentos dos valores relativos às provisões e despesas em obediência ao princípio da competência, as contas de resultado (receitas e despesas) são absorvidas (zeradas) por uma conta de apuração, intitulada "Resultado do Exercício".

A grande maioria dos sistemas contábeis por processamento eletrônico de dados possui esquemas para zeramento automático das contas de resultado.

## **9. LEVANTAMENTO DA DRE**

A Demonstração do Resultado do Exercício tem como objetivo principal apresentar, de forma vertical resumida, o resultado apurado em relação ao conjunto de operações realizadas em determinado período. Nela apura-se a diferença entre as receitas e despesas, a qual poderá demonstrar lucro ou prejuízo.

O saldo apurado na DRE será utilizado para cálculo do IRPJ e CSLL e para cálculo das destinações que serão efetuadas do lucro líquido do exercício.

O saldo final apurado (lucro ou prejuízo) será transferido para a conta "Lucros ou Prejuízos Acumulados no Patrimônio Líquido".

## **10. PROVISÃO PARA O IRPJ E CSLL**

A provisão para o Imposto de Renda e para a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido são itens que exigem grande atenção no fechamento do Balanço. A velocidade imprimida pelo Fisco nas alterações da legislação obriga os responsáveis pela elaboração do Balanço a um esforço contínuo para manter adequados os registros relativos a essa obrigação fiscal.

Antes do fechamento do Balanço devemos apurar extracontabilmente o lucro real e a base de cálculo da CSLL da empresa e registrar a provisão para o Imposto de Renda e a CSLL devidos, tendo como contrapartida o resultado do exercício.

## **11. CÁLCULO DAS PARTICIPAÇÕES NO RESULTADO**

Algumas empresas destinam parte de seus lucros aos empregados, aos administradores, aos detentores de partes beneficiárias. Essas destinações em razão de sua dedutibilidade ou não na determinação do lucro real demandam um laborioso trabalho de cálculo por parte dos responsáveis pela elaboração do Balanço.

## **12. ELABORAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES**

A montagem das demonstrações financeiras deve levar em conta a quais usuários elas serão destinadas.

Após o zeramento das contas de resultado, levantamento da DRE, cálculo das provisões para o IRPJ e CSLL e cálculo das participações no lucro líquido, poderá então ser levantado o balanço patrimonial da empresa.

## **13. TRANSCRIÇÃO NO LIVRO DIÁRIO**

As demonstrações financeiras devem ser elaboradas com todos os detalhes obtidos na contabilidade, isto é, o mais analítico possível.

Os lançamentos relativos ao encerramento das contas de resultado, a demonstração do resultado do exercício, Balanço patrimonial, e demais demonstrações contábeis elaboradas pela empresa destinam-se ao uso dos contadores e deverão também ser transcritas no livro Diário.

## **42. DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS**

### **42.1 - Conteúdo e Forma de Elaboração**

Esta demonstração possibilita uma avaliação precisa das alterações ocorridas no saldo da conta de lucros ou prejuízos acumulados em relação aos dois últimos exercícios sociais.

De acordo com o artigo 186, parágrafo 2º da Lei nº 6.404/76, a companhia poderá, à sua opção, incluir a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados nas demonstrações das mutações do patrimônio líquido.

"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."

Deve-se lembrar que a referida demonstração é também obrigatória para as sociedades limitadas e outros tipos de empresas, conforme a legislação do Imposto de Renda.

A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá discriminar:

- a) o saldo do início do período e os ajustes de exercícios anteriores;
- b) as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício; e
- c) as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

## 42.1.1 - Ajustes Contábeis de Exercícios Anteriores

### I - CONCEITO

Os registros dos fatos contábeis são suscetíveis de erros, que poderão ou não interferir na apuração do resultado e, conseqüentemente, na base impositiva do Imposto de Renda relativo ao exercício em determinado período. Partindo do pressuposto de que a escrituração contábil é a fonte de informações para a apuração do lucro ou prejuízo fiscal, qualquer erro no registro de um fato, via de regra, poderá provocar o aumento ou diminuição do imposto devido em determinado exercício.

### II - CRITÉRIO PARA UTILIZAÇÃO DA CONTA "AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES"

Segundo a Lei da S/A, o lucro líquido do exercício não deve estar influenciado por efeitos que pertençam a exercícios anteriores, ou seja, deverão transitar pelo balanço de resultados somente os valores que competem ao respectivo período.

Como ajustes de exercícios 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 subseqüentes.

#### a) Mudança de Critério Contábil

A modificação de métodos ou critérios contábeis poderão ter ou não efeitos relevantes e, também, poderão influenciar ou não a apuração do lucro líquido do exercício.

Observe-se que quando a modificação de métodos ou critérios contábeis afetar a apuração do lucro líquido do exercício, o efeito correspondente deverá ser lançado, conforme o caso, a débito ou a crédito da conta de "*Lucros ou Prejuízos Acumulados*".

O Manual de Contabilidade da Fipecafi cita os seguintes exemplos de alterações de critérios contábeis:

- alteração do método de avaliação dos estoques (do custeio direto para o custeio por absorção ou do FIFO para o médio etc.);
- passagem do regime de caixa para o de competência, na contabilização do Imposto de Renda (e outros passivos);
- mudança no método de avaliação dos investimentos (do método do custo para o da equivalência patrimonial).

#### b) Retificação de Erros de Exercícios Anteriores

A retificação de erros de exercícios anteriores poderá afetar, também, o lucro líquido do exercício. Nesse caso, o valor correspondente a retificação será lançado, conforme o caso, a débito ou a crédito da conta de "*Lucros ou Prejuízos Acumulados*". Note-se que os ajustes são aqueles resultantes de efeitos na retificação de erro imputável a determinado exercício anterior e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

O Manual de Contabilidade da Fipecafi adverte que se deve ter bastante cautela e prudência para registrar ajustes por erros de exercícios anteriores diretamente na conta de Lucros Acumulados, e não se deve dar esse tratamento a pequenos valores.

### III - ERROS COM CONTAS PATRIMONIAIS

Regra geral, os erros cometidos com contas patrimoniais, tais como inversão de lançamento, contrapartida a débito em conta indevida ou contrapartida a crédito em conta indevida, não provocam influência na determinação do lucro e, por inferência, no resultado tributável do exercício.

O reflexo na determinação do resultado do exercício, via de regra, só ocorre quando a contrapartida das contas patrimoniais transitar pelo balanço de resultados e, conseqüentemente, se traduzem em aumento, redução ou postergação do pagamento do Imposto de Renda.

## IV - AUMENTO INDEVIDO DO RESULTADO NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

Os erros contábeis mais comuns que se traduzem em aumento indevido do resultado podem ocorrer devido a:

- a) despesa lançada a menor do que a efetivamente paga ou incorrida;
- b) receita lançada a maior ou manutenção na contabilidade de valor de receita, cuja nota fiscal já foi objeto de cancelamento;
- c) falta de registro referente a baixa de bens do ativo permanente.

Fora os casos retro descritos, é óbvio, existem outros que podem causar distorções na determinação do resultado.

## V - PROCEDIMENTO CONTÁBIL PARA REGULARIZAÇÃO DO ERRO

Supondo-se que os erros que provocam aumento indevido do resultado tenham sido detectados após o encerramento do período, o procedimento contábil a ser seguido pela empresa será o seguinte:

- a) lançamento de ajuste a débito da conta "Ajustes de Exercícios Anteriores";
- b) transferência do valor do ajuste da conta "Ajustes de Exercícios Anteriores" para a conta "Lucros ou Prejuízos Acumulados";
- c) diminuir do valor a ser retificado a parcela correspondente ao Imposto de Renda.

### **Exemplo:**

Imaginemos que no ano-calendário de 1997 a empresa, inadvertidamente, não efetuou o registro contábil referente ao cancelamento de uma nota fiscal no valor de R\$ 60.000,00, ocorrendo a sua regularização no período subsequente.

Os ajustes contábeis, no exemplo proposto, serão efetuados da seguinte forma:

D - AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (Patrimônio Líquido)

C - DUPLICATAS A RECEBER (Ativo Circulante) 60.000,00

Valor relativo baixa da duplicata nº ..... referente a nota fiscal nº ..... de ..... cancelada.

D - LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (Patrimônio Líquido)

C - AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (Patrimônio Líquido) 60.000,00

Transferência referente ajustes efetuados no período de 1997:

D - PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA (Passivo Circulante)

C - LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (Passivo Circulante) 9.000,00

Valor relativo Imposto de Renda calculado sobre o valor contido no resultado do ano-calendário de 1997 (R\$ 60.000,00 x 15%).

Caso não haja saldo na conta de provisão para Imposto de Renda, em virtude da empresa já ter efetuado o pagamento do mesmo, o ajuste deverá ser efetuado, tendo como contrapartida a conta de impostos a recuperar no Ativo Circulante.

## VI - REDUÇÃO INDEVIDA DO RESULTADO NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

Por sua vez, os erros de natureza contábil que implicam redução indevida do resultado, via de regra, são ocasionados por:

- a) registro em conta indevida referente ao recebimento de uma duplicata;
- b) subavaliação do estoque final de mercadorias, resultando em aumento excessivo do CMV;
- c) inobservância do regime de competência na escrituração da receita, rendimento, custo ou dedução;
- d) registro a débito em conta de resultado referente conserto de bens do ativo imobilizado, que resulte em aumento da vida útil superior a um ano em relação a sua (s) data (s) de aquisição;



e) constituição da provisão para férias em desacordo com a legislação;

f) constituição de outras provisões ou excesso em relação ao limite fiscal previsto na legislação.

## VII - PROCEDIMENTO CONTÁBIL PARA REGULARIZAÇÃO DO ERRO

Supondo-se que os erros que provocam a redução indevida do resultado tenham sido detectados após o término do exercício, o procedimento contábil a ser seguido pela empresa será o seguinte:

a) lançamento de ajuste a crédito da conta "Ajustes de Exercícios Anteriores";

b) transferência do valor do ajuste da conta "Ajustes de Exercícios Anteriores" para a conta "Lucros ou Prejuízos Acumulados";

c) diminuir do valor a ser retificado a parcela correspondente ao Imposto de Renda.

### **Exemplo:**

Imaginemos que determinada empresa tenha desembolsado a importância de R\$ 10.000,00 na reforma de um veículo e, em decorrência dessa reforma, houve um aumento de vida útil superior a um ano.

O registro contábil foi feito erroneamente, da seguinte forma:

D - DESPESAS DE CONSERVAÇÃO DE VEÍCULOS (Resultado)

C - FORNECEDORES (Passivo Circulante) 10.000,00

Valor relativo nota fiscal nº .... de ..... da Reformadora Alfa Ltda.

No exercício seguinte, o erro foi detectado e o ajuste contábil foi procedido da seguinte forma:

D - VEÍCULOS (Ativo Permanente)

C - AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (Patrimônio Líquido) 10.000,00

Valor relativo nota fiscal nº .... de ..... da Reformadora Alfa Ltda. referente a reforma do veículo marca.....tipo.....motor....., cujo lançamento ora regularizamos

D - AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (Patrimônio Líquido)

C - LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (Patrimônio Líquido) 10.000,00

Transferência referente ajustes efetuados no ano-calendário de 1997.

D - LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS (Patrimônio Líquido)

C - PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA (Passivo Circulante) 1.500,00

Valor relativo Imposto de Renda incluso no valor retificado (R\$ 10.000,00 x 15%)

### **42.1.2 - Reversões de Reservas**

Representa as alterações ocorridas nas contas que registram as reservas, mediante a reversão de valores para a conta Lucros Acumulados, em virtude daqueles valores não serem mais utilizados.

### **42.1.3 - Lucro ou Prejuízo Líquido do Exercício**

É o resultado líquido do ano apurado na Demonstração do Resultado do Exercício, cujo valor é transferido para a conta de Lucros Acumulados.

### **42.1.4 - Transferências Para Reservas**

São as apropriações do lucro feitas para a constituição das reservas patrimoniais, tais como: reserva legal, reserva estatutária, reserva de lucros a realizar, reserva para contingências.

## **42.2 - Substituição Pela Demonstração Das Mutações do Patrimônio Líquido**

De acordo com o § 2º do artigo 186 da Lei nº 6.404/76 a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e divulgada pela companhia, pois não inclui somente o movimento da conta de lucros ou prejuízos acumulados, mas também o de todas as demais contas do patrimônio líquido.

## **42.3 - Modelo da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados**

Seguindo a linha de orientação do artigo 186 da Lei das Sociedades por Ações, sugerimos o seguinte modelo de demonstração de lucros ou prejuízos acumulados:

**EMPRESA DELTA S/A**  
**DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS**  
**EXERCÍCIO FINDO EM 31.12.x1**

	SALDO EM 31.12.X1
RECURSOS:	

1. Saldo inicial de lucros acumulados	
2. Ajustes credores de Exercícios Anteriores	
3. Reversão de reservas	
- De contingências	
- De lucros a realizar	
4. Outros recursos	
5. Lucro líquido do exercício	
6. (-) Saldo anterior de prejuízos acumulados	
7. (-) Ajustes devedores de exercícios anteriores	
8. (-) Prejuízo líquido do ano	
9. Total dos recursos	
APLICAÇÕES:	
10. Transferência para reservas	
- Reserva legal	
- Reserva estatutária	
- Reserva p/ contingências	
- Reserva de lucros a realizar	
- Reserva p/ investimentos	
11. Dividendos ou lucros distribuídos\$\$\$ pagos ou creditados	
12. Parcela dos lucros incorporados ao capital	
13. Outras aplicações	
14. Total das aplicações	
15. Lucros ou prejuízos acumulados (recursos - aplicações)	

## 42.3.1 - Exemplo Prático

Em 31.12.19X0, o saldo da conta de Lucros Acumulados da empresa "A" apontava o valor de R\$ 40.000,00. Durante o exercício de 19x1, houve os seguintes lançamentos na conta:

a - Provisão Para Distribuição de Dividendos	R\$	7.000,00
b - Transferência Para Reserva de Investimentos	R\$	5.000,00
c - Transferência Para Reserva de Contingências	R\$	4.000,00
d - Transferência Para Aumento de Capital	R\$	20.000,00
e - Reversão das Reservas de Lucros a Realizar	R\$	12.000,00
f - Reversão da Reserva de Contingências	R\$	11.000,00
g - Diferença a Maior de CMV p/ Mudança de Critério de Avaliação	R\$	3.000,00
h - Transferência Para Reserva Estatutária	R\$	4.000,00
i - Lançamento a Menor na Conta Salários	R\$	2.000,00
j - Transferência Para Reservas de Lucros a Realizar	R\$	1.000,00
l - Constituição da Reserva Legal	R\$	1.500,00

Considerando-se que o lucro líquido do exercício encerrado em 31/12/19x1 foi de R\$ 30.000,00, temos os seguintes lançamentos contábeis:

a) Pelos ajustes efetuados na conta de lucros acumulados no período:

D - Reserva de Lucros a Realizar (Patrimônio Líquido)	R\$	12.000,00
D - Reserva de Contingências(Patrimônio Líquido)	R\$	11.000,00
D - Estoque de Mercadorias (Ativo Circulante)	R\$	3.000,00
C - Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido)	R\$	26.000,00
b) Pela transferência do lucro líquido do exercício no valor de	R\$	30.000,00:
D - Resultado do Exercício (Conta Transitória)		
C - Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido)	R\$	30.000,00
c) Pelos ajustes e destinações do lucro líquido do período		
D - Lucros Acumulados (Patrimônio Líquido)	R\$	44.500,00

C - Salários a Pagar (Passivo Circulante)	R\$	2.000,00
C - Capital Social (Patrimônio Líquido)	R\$	20.000,00
C - Reserva Legal (Patrimônio Líquido)	R\$	1.500,00
C - Reserva de Contingências (Patrimônio Líquido)	R\$	4.000,00
C - Reserva de Investimento (Patrimônio Líquido)	R\$	5.000,00
C - Reserva Estatutária (Patrimônio Líquido)	R\$	4.000,00
C - Reserva de Lucros a Realizar (Patrimônio Líquido)	R\$	1.000,00
C - Dividendos a Distribuir (Passivo Circulante)	R\$	7.000,00

**EMPRESA DELTA S/A**  
**DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS**  
**EXERCÍCIO FINDO EM 31.12.X1**

<b>RECURSOS:</b>		
1. Saldo inicial do exercício	R\$	40.000
2. Ajustes credores de exercícios anteriores		
- Efeitos de mudança de critério contábil	R\$	3.000
3. Reversão de reservas		
- De contingências	R\$	11.000
- De lucros a realizar	R\$	12.000
4. Lucro líquido do exercício	R\$	30.000
5. (-) Ajuste de exercícios anteriores		
- Retificação de erro de exercício anterior	R\$	2.000
6. Total dos recursos	R\$	94.000
<b>APLICAÇÕES:</b>		
7. Transferência para reservas		
- Reserva legal	R\$	1.500
- Reserva estatutária	R\$	4.000
- Reserva para contingência	R\$	4.000
- Reserva para investimentos	R\$	5.000
- Reserva de lucros a realizar	R\$	1.000
8. Dividendos a distribuir	R\$	7.000
9. Transferência para aumento de capital	R\$	20.000
10. Total das aplicações	R\$	42.500
11. Lucros acumulados (recursos - aplicações)	R\$	51.500

### 43. DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

A demonstração das origens e aplicações de recursos, é obrigatória para as companhias abertas e para as companhias fechadas com patrimônio líquido, na data do balanço patrimonial, superior a R\$ 1.000.000,00, e indica as modificações na posição financeira da companhia.

Segundo o professor Milton Augusto Walter, em sua obra *Introdução à Contabilidade*, Edição Saraiva, origens e aplicações de recursos indicam a idéia de movimentação de recursos financeiros, não se podendo considerar como tais os valores resultantes de ajustes por correção monetária e cambial, receitas ou perdas derivadas de participações societárias avaliadas por equivalência patrimonial, custos ou despesas comportados no resultado sem que tenha havido desembolso de caixa ou geração de direitos ou obrigações a curto prazo.

Continuando, o autor afirma que em virtude das normas do artigo 188 da Lei das Sociedades por Ações não preverem um número bastante amplo de ajustes do Lucro ou Prejuízo Líquido do Exercício de elementos que não influenciam o Capital Circulante Líquido, exceto os regulados no dispositivo legal (depreciação, amortização, exaustão e variação, nos resultados de exercícios futuros), muitas empresas têm apresentado a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos de forma incorreta, destruindo a sua finalidade como instrumento de análise financeira.

#### 43.1 - Forma de Apresentação

A demonstração das origens e aplicações de 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, originários do aumento do passivo exigível a longo prazo, da redução do ativo realizável 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 passivo circulantes, o montante do capital circulante líquido e o seu aumento ou redução durante o exercício.

## **43.2 - Origens de Recursos**

As origens de recursos são representadas pelos aumentos no Capital Circulante Líquido, e as mais comuns são:

a) Das próprias operações, quando as receitas (que geram ingressos de capital circulante líquido) do exercício são maiores que as despesas, ou seja, resultam do lucro líquido apurado exclusivamente das operações regulares da empresa.

Assim, se houver lucro, teremos uma origem de recursos, se houver prejuízo, teremos uma aplicação de recursos.

b) Dos acionistas, pelos aumentos de capital integralizados pelos mesmos no exercício, já que tais recursos aumentaram as disponibilidades da empresa e, conseqüentemente, seu capital circulante líquido.

c) De terceiros, por empréstimos obtidos pela empresa, pagáveis a longo prazo, bem como dos recursos oriundos da venda a terceiros de bens do Ativo Permanente, ou de transformação de Realizável a Longo Prazo em Ativo Circulante.

Os empréstimos feitos e pagáveis a curto prazo, não são considerados como origem de recursos para fins dessa demonstração, pois não alteram o Capital Circulante Líquido. Nesse caso há um aumento de disponibilidades e, ao mesmo tempo, do Passivo Circulante.

Enfatize-se que a depreciação, amortização ou exaustão, por representarem uma recuperação de fundos, devem ser adicionadas ao lucro líquido apurado no exercício, para efeito de elaboração da demonstração das origens e aplicações de recursos.

## **43.3 - Aplicações de Recursos**

As aplicações de recursos são representadas pela redução do Capital Circulante Líquido entre o início e o término de determinado período.

As aplicações de recursos mais comuns que implicam na variação do Capital Circulante Líquido são as seguintes:

a) Imobilizações

Ocorrendo a aquisição de bens para o Ativo Imobilizado, investimentos permanentes ou aplicação de recursos no Ativo Diferido, tais fatos representam aplicação de recursos e, conseqüentemente, refletem numa variação líquida negativa do Capital Circulante Líquido.

b) Redução do passivo exigível a longo prazo

A amortização de empréstimos a longo prazo significa, em princípio, uma redução do passivo exigível a longo prazo e, representa uma aplicação de recursos. Por outro lado, a obtenção de um novo financiamento representa uma origem de recursos.

Tendo em vista que o conceito de recursos é o de Capital Circulante Líquido, a mera transferência de um saldo de empréstimo do Exigível a Longo Prazo para o Passivo Circulante, por vencer no exercício seguinte, representa uma aplicação de recursos, pois reduziu o Capital Circulante Líquido.

## c) Remuneração de dividendos

A remuneração de acionistas, decorrente de dividendos, representa uma aplicação de recursos, refletindo numa variação negativa do Capital Circulante Líquido.

### **43.4 - Conceito de Capital Circulante Líquido**

Na linguagem simplista, conceitua-se o Capital Circulante Líquido como sendo a diferença entre o ativo circulante (disponível, contas a receber, estoques e despesas pagas antecipadamente) e o passivo circulante (fornecedores, contas a pagar e outras exigibilidades do exercício seguinte) em determinada data.

Quando o Ativo Circulante é maior do que o Passivo Circulante, tem-se um Capital Circulante Líquido próprio.

Quando o Ativo Circulante é menor do que o Passivo Circulante, tem-se um Capital Circulante líquido negativo ou de terceiros.

### **43.5 - Transações Que Não Afetam o Capital Circulante Líquido**

Além das origens e aplicações relacionadas anteriormente, há inúmeros tipos de transações efetuadas que não afetam o Capital Circulante Líquido, mas são representadas como origens e aplicações simultaneamente, como por exemplo:

a) Aquisição de bens do Ativo Permanente (Investimentos ou Imobilizado) pagáveis a Longo Prazo. Nesse caso, há uma aplicação pelo acréscimo do Ativo Permanente e, ao mesmo tempo, uma origem pelo financiamento obtido pelo acréscimo no Exigível a Longo Prazo no exercício, como se houvesse entrado um recurso que fosse imediatamente aplicado.

b) Conversão de empréstimos de longo prazo em capital, caso em que há uma origem pelo aumento do capital e, paralelamente, uma aplicação pela redução do Exigível a Longo Prazo, como se houvesse ingresso de recurso de capital aplicado na liquidação da dívida.

c) Integralização de Capital em bens do Ativo Permanente, situação também sem efeito sobre o Capital Circulante Líquido, mas representada na origem (aumento de capital) e na aplicação (bens do Ativo Permanente recebidos), como se houvesse essa circulação do recurso.

d) Venda de bens do Ativo Permanente recebível a Longo Prazo, operação que também deve ser demonstrada na origem, como se fosse recebido o valor da venda e, na aplicação, como se houvesse o empréstimo sido feito para recebimento a longo prazo.

e) Depreciação, amortização e exaustão, tais valores lançados como despesa do exercício, diminuem o resultado, mas não reduzem o capital circulante líquido; representam redução no Ativo Permanente e redução no Patrimônio Líquido, mas não alteram os valores de Ativo e Passivo Circulantes. Desta forma, o valor desses itens registrados no ano devem ser adicionados ao lucro líquido para apuração do valor efetivo dos recursos gerados pelas próprias operações.

f) Variação nos resultados de exercícios futuros, representa lucros que, pelo regime de competência, pertencem a exercícios futuros, porém, já afetaram o capital circulante líquido, ou seja, se o saldo de Resultados de Exercícios Futuros tem um aumento no exercício, significa que a empresa já o recebeu, aumentando o Capital Circulante Líquido, mas sem que o tenha registrado como receita, não fazendo parte do lucro do ano. Assim, como se trata de recebimento originário pelas operações da empresa, deve ser agregado ao resultado do exercício. Se houver redução do saldo desse grupo, deve ser diminuído do lucro líquido.

g) Lucro ou prejuízo registrado pelo método da equivalência patrimonial para investimentos em coligadas ou controladas, esse resultado, que afeta o lucro da investidora, não afeta o seu capital circulante líquido. Por isso, na apuração da origem de recursos das operações, esse valor deve ser diminuído do lucro líquido, se for receita; ou a ele acrescentado, se for despesa.

h) Ajustes de exercícios anteriores: esses ajustes são registrados diretamente na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, não afetando, portanto, o lucro líquido do ano. Neste caso, os ajustes são efetuados nos saldos iniciais do balanço, nas contas a que se refere, como se já houvesse sido registrado nos anos anteriores, assim sendo, as origens e aplicações de recursos do ano já ficarão expurgadas desse efeito.

i) Variações monetárias de dívidas de longo prazo: essas despesas afetam o lucro mas, por reduzirem o Patrimônio Líquido e aumentarem o Exigível a Longo Prazo, não alteram o capital circulante líquido. Devem, por isso, também ser adicionadas ao lucro líquido do exercício.

## 43.6 - Tratamento Aplicável no Caso de Prejuízo

As considerações acima foram feitas na situação em que as operações geram recursos, partindo do pressuposto de lucro líquido no exercício. Entretanto, se a situação é inversa, ou seja, quando as operações consomem capital circulante líquido, isso representa uma aplicação e, como tal, deve ser apresentado na demonstração, no grupo de aplicações, como o primeiro item do grupo. Isso ocorre quando a empresa está operando com prejuízo. Entretanto, se a empresa está com prejuízo, mas em decorrência dos ajustes citados, as operações próprias apresentam uma origem de recursos (lucro), a apresentação do prejuízo e de seus ajustes deve ser no agrupamento das origens. No caso da empresa apresentar lucro, mas os ajustes evidenciarem uma aplicação de recursos (prejuízo), a apresentação do lucro e seus ajustes deve ser no agrupamento de aplicações.

## 43.7 - Elaboração da Demonstração Das Origens e Aplicações de Recursos

1º passo: obtenção do balanço final, depois de todos os ajustes, na data de encerramento do exercício, bem como do balanço de encerramento do exercício anterior.

Considerando-se que os balanços da empresa Gama S/A de 31.12.X1 e 31.12.X2 sejam os apresentados a seguir:

### EMPRESA GAMA S/A BALANÇO PATRIMONIAL

ATIVO	31.12.X1	31.12.X2
Disponível	6.000	10.000
Duplicatas a receber	20.000	30.000
Estoque	30.000	53.000
Despesas Antecipadas	4.000	7.000
<b>SOMA</b>	<b>60.000</b>	<b>100.000</b>
<b>REALIZÁVEL A LONGO PRAZO</b>	<b>10.000</b>	<b>5.000</b>
<b>ATIVO PERMANENTE</b>		
Investimentos	30.000	40.000
Ativo Imobilizado	200.000	320.000
Ativo Diferido	24.000	40.000
<b>SOMA</b>	<b>254.000</b>	<b>400.000</b>
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>324.000</b>	<b>505.000</b>
<b>PASSIVO</b>	<b>31.12.X1</b>	<b>31.12.X2</b>
<b>PASSIVO CIRCULANTE</b>		
Empréstimos	12.000	18.000
Fornecedores	10.000	15.000
Contas a pagar	8.000	12.000
Provisão para Imposto de Renda	6.000	10.000
<b>SOMA</b>	<b>36.000</b>	<b>55.000</b>
<b>EXIGÍVEL A LONGO PRAZO</b>		
Empréstimos	120.000	155.000
<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>		
Capital	80.000	120.000
Reservas de Capital	24.000	55.000
Reservas de Lucros	23.000	40.000
Lucros Acumulados	41.000	80.000
<b>SOMA</b>	<b>168.000</b>	<b>295.000</b>

<b>TOTAL DO PASSIVO</b>	324.000	505.000
-------------------------	---------	---------

2º passo: apurar as variações dos saldos das contas, ou seja, a diferença líquida entre os mesmos. Os grupos de Exigível a Longo Prazo, Resultados de Exercícios Futuros e Patrimônio Líquido, por serem credores, devem ser indicados como negativos, como segue:

DESCRIÇÃO DAS CONTAS	31.12.X1	31.12.X2	VARIAÇÃO
Ativo Circulante	60.000	100.000	
Passivo Circulante	(36.000)	(55.000)	
Capital Circulante Líquido	24.000	45.000	21.000
Realizável a Longo Prazo	10.000	5.000	(5.000)
<b>PERMANENTE:</b>			
Investimentos	30.000	40.000	10.000
Ativo Imobilizado	200.000	320.000	120.000
Ativo Diferido	24.000	40.000	16.000
Exigível a Longo Prazo	(120.000)	(155.000)	(35.000)
Patrimônio Líquido	(168.000)	(295.000)	(127.000)
Total	- 0 -	- 0 -	- 0 -

O total das três colunas deve ser igual a zero, como evidência de que se tomaram todas as contas e se apuraram corretamente as variações.

O valor de R\$ 21.000 é a variação no Capital Circulante Líquido, valor esse que se pretende demonstrar como foi apurado. Por esse motivo, há que se apurar, para cada uma das contas não-circulantes, a movimentação ocorrida.

3º passo: análise da composição das variações ocorridas em cada uma das contas, como examinado a seguir.

## a) Realizável a longo prazo

Conforme o livro Razão da empresa é composto pelas contas abaixo e teve a seguinte movimentação no período:

CONTAS	SALDO EM 31.12.X1	ADIÇÕES	BAIXAS	SALDO EM 31.12.X2
Empréstimos compulsórios	2.500	1.000	-	3.500
Impostos a recuperar	1.500	-	-	1.500
Títulos a receber	6.000	-	(6.000)	
	10.000	1.000	(6.000)	5.000

Assim, os R\$ 1.000,00 de adições representam uma aplicação de recursos, pois reduziram o capital circulante líquido, os R\$ 6.000,00 de baixas nos Títulos a receber representam origem de recursos, e o líquido entre ambas é o que resultou na redução nesse grupo no valor de R\$ 5.000,00.

## b) Investimentos

Esse grupo teve a seguinte movimentação:

INVESTIMENTOS	CONTROLADA "BETA"	EMPRESA "A"	EMPRESA "B"	TOTAL
Saldo em 31.12.X1	25.000	3.000	2.000	30.000
Adição pela subscrição e integralização na empresa "BETA" e Empresa "A"	3.500	2.000		5.500
Baixa por venda do investimento na empresa "B"	-	-	(2.000)	(2.000)
Participação no lucro da controlada BETA pelo método da equivalência patrimonial	8.000	-	-	8.000
Dividendos recebidos	(1.500)	-	-	(1.500)
SalDOS em 31.12.X2	35.000	5.000	-	40.000

A variação líquida total no grupo de investimentos é a seguinte:

- a subscrição e integralização no período, no valor de R\$ 3.500,00, representa uma aplicação, pois reduziu o capital circulante líquido;

- a venda de investimentos (feita pelo mesmo valor de baixa) por R\$ 2.000,00, representa uma origem;

- o aumento nos investimentos relativo à participação no lucro da controlada, pelo método da equivalência patrimonial, no valor de R\$ 8.000,00, caracteriza um aumento no ativo permanente, no entanto, tal aumento não reduziu o capital circulante líquido, pois sua contrapartida está em receita do exercício; assim sendo, esse valor não entra como aplicação, mas como redução do lucro líquido nas origens para se chegar aos valores oriundos das operações.

- os dividendos recebidos no valor de R\$ 1.500,00 representam uma origem, pois ingressaram na disponibilidade, aumentando o capital circulante líquido.

## c) Imobilizado

Nas fichas Razão da empresa foi constatada a seguinte movimentação do imobilizado da empresa em 19X2:

CONTA	SALDOS EM 31.12.X1	ADIÇÕES	BAIXAS	TRANSFE- RÊNCIAS	SALDOS EM 31.12.X2
Terrenos	30.000	9.000	-	-	39.000
Edifícios	60.000	18.000	-	12.000	90.000
Máquinas e equipamentos	170.000	110.000	(29.400)	10.000	260.600
Veículos	20.000	11.700	(4.000)	-	27.700
Obras em andamento	30.000	55.000	-	(22.000)	63.000
<b>TOTAL</b>	<b>310.000</b>	<b>203.700</b>	<b>33.400</b>	<b>- 0 -</b>	<b>480.300</b>
Depreciação Acumulada					
Edifícios	(15.000)	(7.700)	-	-	(22.700)
Máquinas e equipamentos	(90.000)	(50.000)	10.700	-	(129.300)
Veículos	(5.000)	(5.300)	2.000	-	(8.300)
	(110.000)	(63.000)	12.700	- 0 -	(160.300)
<b>Total líquido</b>	<b>200.000</b>				<b>320.000</b>

Desta forma, houve uma variação líquida de R\$ 120.000 no Imobilizado.

O valor das adições ao custo no valor de R\$ 203.700, representam uma aplicação, e o valor da depreciação do ano no valor de R\$ 63.000,00 deverá ser adicionada ao lucro líquido para apurar a origem das operações, uma vez que não afetou o capital circulante líquido, pois foi lançada em conta de resultado.

## d) Venda de Imobilizado

Considerando-se que as vendas do imobilizado foram efetuadas pelo valor de R\$ 50.000,00, temos:

Preço de venda: R\$ 50.000,00

Valor líquido dos bens baixados: R\$ 20.700,00

Lucro apurado: R\$ 29.300,00

Neste caso, o valor de venda de R\$ 50.000,00 entra como origem e o lucro de R\$ 29.300,00 como redução do lucro líquido para determinar o ingresso efetivo de recursos das operações.

## e) Ativo Diferido

Esse grupo de contas apresentou a seguinte movimentação no período:

	CUSTO	AMORTIZAÇÃO	TOTAL LÍQUIDO
Saldo em 31.12.X1	24.000	-	24.000
Adições no exercício ao custo	21.000	-	21.000
Amortização do ano	-	(5.000)	(5.000)
Saldo em 31.12.X2	45.000	(5.000)	40.000

Assim, as adições no ano ao custo no valor de R\$ 21.000,00, representam uma aplicação e as amortizações no período, no valor de R\$ 5.000,00 devem ser adicionadas ao lucro líquido para apurar as origens das operações.

## f) Exigível a Longo Prazo

Esse grupo de contas teve a seguinte movimentação no período:



	BANCO "A"	BANCO "B"	BANCO "C"	TOTAL
Saldo em 31.12.X1 (saldo a longo prazo)	70.000	50.000	-	120.000
(+) Novos empréstimos	30.000	-	20.000	50.000
(+) Variações monetárias	25.500	13.000	3.000	41.500
(-) Transferências para o Circulante em 31.12.X2	(25.000)	(31.500)	-	(56.500)
SalDOS em 31.12.X2	100.500	31.500	23.000	155.000

Neste caso, o valor do novo empréstimo no valor de R\$ 50.000 representa uma origem. As variações monetárias lançadas em despesas financeiras não afetaram o capital circulante líquido, pois, na verdade, não houve o ingresso de recursos, devendo ser adicionadas ao lucro líquido para se chegar aos recursos originados pelas operações.

A transferência para o circulante, do valor de R\$ 56.500 que representa efetivamente uma aplicação, pois aumentou o Passivo Circulante, diminuindo o capital circulante líquido.

## g) Patrimônio Líquido

As variações no Patrimônio Líquido são facilmente identificadas se a empresa tiver a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, pois tais variações são tão-somente as transações que aumentaram ou diminuiram o patrimônio total do exercício; transações essas que são extraídas da coluna total daquela demonstração.

Se a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido apresentasse os seguintes dados:

Saldo em 31.12.X1	R\$ 168.000
Ajuste de exercícios anteriores - mudança de critério de avaliação de estoques	R\$ (4.000)
Integralização de capital	R\$ 91.000
Lucro líquido do exercício	R\$ 50.000
Dividendos	R\$ (10.000)
Saldo em 31.12.X2	R\$ 295.000

Neste caso, o ajuste de exercícios anteriores no valor de R\$ 4.000, que foi creditada em Estoques, sendo uma aplicação de recursos, mas a ser ajustada contra a variação no capital circulante líquido, como se corrigisse o saldo inicial.

A integralização de capital no valor de R\$ 91.000 e o lucro líquido do exercício no valor de R\$ 50.000 representam uma origem de recursos.

Os dividendos no valor de R\$ 10.000 representam uma aplicação de recursos.

Temos, assim, a composição líquida de todas as contas não circulantes, bastando agora dispor cada valor, já de forma ordenada, na Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos, como segue:

## DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS EXERCÍCIO FINDO EM 31.12.X2.

ORIGENS DE RECURSOS:			
Das operações -			
Lucro Líquido do Exercício		50.000	
Mais: Depreciação e amortização		68.000	
Variações monetárias de empréstimo a longo prazo		41.500	
Menos: Participação de R\$ 8.000 no lucro da controlada\$\$\$ menos dividendos recebidos no valor de R\$ 1.500		(6.500)	
Lucro na venda de imobilizado		(29.300)	123.700
Dos acionistas -			
Integralização de capital		91.000	91.000
De terceiros -			
Ingresso de novos empréstimos		50.000	
Baixa do imobilizado (valor de venda)		50.000	
Venda de investimentos		2.000	
Resgate de títulos a longo prazo		6.000	108.000
<b>Total das origens</b>			<b>322.700</b>
APLICAÇÃO DE RECURSOS			
Aquisição de direitos do imobilizado		203.700	
Adições ao custo no ativo diferido		21.000	
Integralização de novos investimentos		5.500	
Aumento em empréstimos compulsórios		1.000	231.200
Transferência para o passivo circulante dos empréstimos a longo prazo		56.500	56.500
Dividendos propostos e pagos		10.000	
<b>Total das aplicações</b>			<b>297.700</b>
Variação no Capital Circulante Líquido			25.000

Aumento no capital circulante líquido (pós o ajuste no saldo inicial de ajustes de exercícios anteriores)	25.000
---	--------

Demonstração do aumento no capital circulante líquido

	Saldo em		Variação
	31.12.X1 ajustado	31.12.X2	
Ativo Circulante	56.000	100.000	44.000
Passivo Circulante	(36.000)	(55.000)	(19.000)
Capital circulante líquido	20.000	45.000	25.000

A diferença entre o capital circulante líquido apurada no 2º passo deste trabalho (21.000) e o valor ora apurado (25.000) correspondente ao valor de R\$ 4.000, refere-se à eliminação do ajuste de exercícios anteriores relativo a mudança de critério contábil, cujo valor é baixado do Patrimônio Líquido e ajustado contra a variação do Capital Circulante Líquido, já que se refere a Estoques, que é seu componente.

## 44. DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

A elaboração da demonstração das mutações do Patrimônio Líquido é facultativa e, de acordo com o artigo 186, parágrafo 2º, da Lei das Sociedades Anônimas, a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados poderá ser incluída nesta demonstração.

Por ser uma demonstração mais completa e abrangente, uma vez que evidencia a movimentação de todas as contas do patrimônio líquido durante o exercício social, inclusive a formação e utilização das reservas não derivadas do lucro, observa-se, anualmente, em virtude desse aspecto positivo, que a maioria das empresas opta pela sua elaboração.

### 44.1 - Mutações Nas Contas Patrimoniais

As contas que formam o Patrimônio Líquido podem sofrer variações por inúmeros motivos, tais como:

I - Itens que afetam o patrimônio total:

- acréscimo pelo lucro ou redução pelo prejuízo líquido do exercício;
- redução por dividendos;
- acréscimo por reavaliação de ativos;
- acréscimo por doações e subvenções para investimentos recebidos;
- acréscimo por subscrição e integralização de capital;
- acréscimo pelo recebimento de valor que exceda o valor nominal das ações integralizadas ou o preço de emissão das ações sem valor nominal;
- acréscimo pelo valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- acréscimo por prêmio recebido na emissão de debêntures;
- redução por ações próprias adquiridas ou acréscimo por sua venda;
- acréscimo ou redução por ajuste de exercícios anteriores;

II - Itens que não afetam o total do patrimônio

- aumento de capital com utilização de lucros e reservas;
- apropriações do lucro líquido do exercício reduzindo a conta Lucros Acumulados para formação de reservas, como Reserva Legal, Reserva de Lucros a Realizar, Reserva para Contingência e outras;
- Reversões de reservas patrimoniais para a conta de Lucros ou Prejuízos acumulados;
- Compensação de Prejuízos com Reservas.

### 44.2 - Procedimentos a Serem Seguidos

A elaboração da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é relativamente simples, pois basta representar, de forma sumária e coordenada, a movimentação ocorrida durante o exercício nas diversas contas do Patrimônio Líquido, isto é, Capital, Reservas de Capital, Reservas de Lucros, Reservas de Reavaliação e Lucros ou Prejuízos Acumulados.

Deve-se utilizar um papel de trabalho, utilizando uma coluna para cada uma das contas do patrimônio da empresa e abrindo uma conta total, que representa a soma dos saldos ou transações de todas as contas individuais. Essa movimentação deve ser extraída das fichas de razão dessas contas.

As transações e seus valores são transcritos nas colunas respectivas, mas de forma coordenada. Por exemplo, se temos um aumento de capital com lucros e reservas, na linha correspondente a essa transação, transcreve-se o acréscimo na coluna de capital pelo valor do aumento e, na mesma linha, as reduções nas contas de reservas e lucros utilizadas no aumento de capital pelos valores correspondentes.

## 44.3 - Modelo

Tecnicamente, a elaboração da DMPL é bastante simples e seus componentes em linha vertical são os mesmos da DLPA. Na linha horizontal do quadro serão consignados os elementos componentes do patrimônio líquido.

EMPRESA DELTA S/A DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO FINDO EM 31.12.97 EM MILHARES DE R\$								
Componentes	Capital Realizado	RESERVAS DE CAPITAL		RESERVAS DE LUCROS			Lucros Acumulados	Total
		Ágio na Emissão de Ações	Subvenções Para Investimentos	Reserva Para Contingência	Reserva Estatutária	Reserva Legal		
Saldo Em 31.12.x1								
<b>AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES:</b>								
efeitos de mudança de critérios contábeis								
retificação de erros de exercícios anteriores								
<b>AUMENTO DE CAPITAL:</b>								
com lucros e reservas								
por subscrição realizada								
<b>REVERSÕES DE RESERVAS</b>								
de contingências								
de lucros a realizar								
<b>LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO:</b>								
<b>PROPOSTA DA ADMINISTRAÇÃO DE DESTINAÇÃO DO LUCRO:</b>								
Transferências para reservas								
Reserva legal								
Reserva estatutária								
Reserva de lucros para expansão								
Reserva de lucros a realizar								
Dividendos a distribuir (R\$ ... por ação)								
<b>SALDO EM 31.12.X2</b>								

## 44.4 - Exemplo Prático

Com base nas informações apresentadas pela empresa "A" em 31.12.X2, vamos elaborar a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido:

a) Ajuste de exercícios anteriores decorrentes de mudança de critério contábil	(3.000,00).
b) Aumento de capital realizado no exercício pela subscrição realizada pelos sócios	1.300.000,00
c) Aumento de capital com reserva de ágio na emissão de ações	250.000,00
d) Valor do lucro líquido do exercício	800.000,00
e) Valor destinado à reserva legal	50.000,00
f) Valor destinado à reserva estatutária	100.000,00
g) Valor destinado à reserva para contingência	350.000,00
h) Dividendos à distribuir (R\$ 0.08 por ação)	200.000,00
i) Aumento de capital com lucros e reservas	343.000,00

EMPRESA DELTA S/A DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO FINDO EM 31.12.X2 EM MILHARES DE R\$					
Componentes	Capital Realizado	RESERVAS DE CAPITAL	RESERVAS DE LUCROS	Lucros Acumulados	Total

		Ágio na Emissão de Ações	Subvenções Para Investimentos	Reserva Para Contingência	Reserva Estatutária	Reserva Legal		
Saldo Em 31.12.X1	700.000	125.000	100.000	-	200.000	100.000	290.000	1.515.000
Ajustes de exercícios anteriores	-	-	-	-	-	-	(3.000)	(3.000)
<b>AUMENTO DE CAPITAL:</b>								
por subscrição realizada	1.300.000	250.000	-	-	-	-	-	1.550.000
com lucros e reservas	343.000	-	-	-	(140.000)	-	(203.000)	-
lucro líquido do exercício	-	-	-	-	-	-	800.000	800.000
<b>DESTINAÇÕES PROPOSTAS PELA ADMINISTRAÇÃO</b>								
Reserva Legal	-	-	-	-	-	50.000	(50.000)	-
Reserva estatutária	-	-	-	-	100.000	-	(100.000)	-
Reserva para contingência	-	-	-	350.000	-	-	(350.000)	-
Dividendo a distribuir (R\$ 0,08 por ação)	-	-	-	-	-	-	(200.000)	(200.000)
Saldo em 31.12.X2	2.343.000	375.000	100.000	350.000	160.000	150.000	184.000	3.662.000

#### 45. NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

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".

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 para menção de fatos que podem alterar futuramente tal situação patrimonial, ou ainda, poderá 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.

##### 45.1 - Notas Previstas Pela Lei

O § 5º do mesmo artigo da Lei das S/A menciona, sem esgotar o assunto, as bases gerais e as normas a serem incluídas nas demonstrações financeiras, as quais 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 dos elementos do ativo;
- b) os investimentos, em outra sociedade, quando relevantes;
- c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações;
- 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;
- i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeitos relevantes sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia."Como se verifica, a Lei das S/A estabeleceu os casos que deverão ser mencionados em notas explicativas; no entanto, essa menção representa o conceito básico a ser seguido pelas empresas, podendo haver situações em que sejam necessárias notas explicativas adicionais, além das já previstas pela Lei das S/A.

## 45.2 - Notas Recomendadas pela CVM

Como complemento às notas explicativas previstas na Lei das S/A, a Comissão de Valores Mobiliários vem apresentando recomendações sobre a divulgação de diversos assuntos relevantes para efeito de melhor entendimento das demonstrações financeiras. Os itens, que de acordo com as sugestões da CVM devem constar das notas explicativas, são os seguintes:

- ações em tesouraria;
  - arrendamento mercantil;
  - capital realizado atualizado;
  - demonstrações em moeda de capacidade constante;
  - demonstrações financeiras consolidadas;
  - lucro/prejuízo por ação;
  - Ativo Diferido;
  - investimentos societários no Exterior;
  - mudança de critério contábil;
  - remuneração dos administradores;
  - reservas - detalhamento;
  - retenção de lucros;
  - transações entre partes relacionadas;
  - dividendos - cálculo;
  - ágio/deságio;
  - equivalência patrimonial;
  - destinação do resultado do exercício;
  - empreendimentos em fase de implantação;
  - debêntures;
  - ajustes de exercícios anteriores;
  - reavaliação de bens;
  - planos de aposentadoria e pensões;
  - provisões para créditos de liquidação duvidosa;
  - ônus, garantias e contingentes;
  - obrigações de longo prazo;
  - programa de desestatização;
- opção de compra de ações;

## 45.3 - Exemplo de Notas Explicativas

Para melhor entendimento do exposto, elaboramos, a seguir, alguns exemplos de notas explicativas:

### **Nota 1** - Práticas contábeis adotadas

- a) Títulos e valores mobiliários - são demonstrados ao custo acrescido dos rendimentos proporcionais até a data do balanço, não ultrapassando o valor de mercado.
- b) Estoques - são avaliados ao custo médio de aquisição ou produção, estando reduzidos, mediante a provisão evidenciada, ao valor de mercado ou de realização, quando inferiores ao custo.
- c) Investimentos - as participações relevantes em coligadas e controladas são avaliadas pelo método de equivalência patrimonial. As demais participações em outras sociedades são registradas ao custo diminuído da provisão para perdas permanentes.

**Nota 2 - Reavaliação de bens do imobilizado**

A sociedade procedeu durante o exercício, à reavaliação dos bens do Ativo Imobilizado, a qual se encontra suportada por laudo de peritos, aprovado em assembléia de 20.08.96. O resultado dessa reavaliação está a seguir demonstrado:

	Valor Reavaliado	Valor Líquido Contábil	Diferença
Terrenos	10.000,00	4.000,00	6.000,00
Edifícios	20.000,00	10.000,00	10.000,00
Máquinas	30.000,00	10.000,00	20.000,00

A diferença foi acrescida aos saldos do imobilizado, a crédito da Reserva para Reavaliação integrante do Patrimônio Líquido da sociedade. O valor reavaliado dos edifícios e máquinas passou agora a ser depreciado pela sua vida útil econômica remanescente estimada, utilizando-se as taxas de depreciação usuais.

**Nota 3 - Ajuste de exercícios anteriores à sociedade,** no decorrer do exercício apurou que no exercício anterior não foi apropriada a parcela relativa à despesa com seguros competente àquele exercício, no valor de R\$ 10.000,00. O ajuste desse valor foi debitado à conta de Lucros Acumulados.

**45.4 - Nota Sobre Operações ou Contexto Operacional**

Apesar de não prevista pela Lei Societária, pela CVM ou qualquer outro órgão profissional, as empresas têm divulgado de forma usual, como a primeira das notas explicativas com o título "Operações" ou "Contexto Operacional" cujo conteúdo faz menção ao ramo de atividade explorado, base de operação e mercado que atua e qual o estágio do empreendimento se estiver em implantação ou se estiver em expansão. Essa divulgação é importante para que os analistas e demais usuários das demonstrações financeiras possam melhor avaliar a situação da empresa e os seus resultados, bem como julgar da razoabilidade de índices de rentabilidade e liquidez.

**45.5 - Conclusão**

Diante do exposto, verifica-se que existe uma extensa gama de informações que devem constar de Notas Explicativas e que precisam, portanto, ser cuidadosamente analisadas por ocasião da elaboração das demonstrações financeiras; é necessário verificar que tipos de informações devem constar dessas notas, não se restringindo apenas aos requisitos mínimos da Lei das S/A, mas considerando ainda informações complementares necessárias a um melhor esclarecimento da posição patrimonial e financeiras e dos resultados das operações da empresa, particularmente no que se refere a práticas contábeis específicas no ramo de atividades da empresa.

**46. INTRODUÇÃO À ANÁLISE DE BALANÇOS****46.1 - A Importância Dos Índices Nas Demonstrações Financeiras**

O índice é uma relação entre as contas do mesmo grupo ou entre as contas de grupos diferentes que compõem as Demonstrações Financeiras. Através da utilização dos índices, o analista tem uma visão mais detalhada da situação econômica ou financeira da empresa.

No entanto, é bom lembrar que não é só a análise através de alguns índices que se tem um resultado final sobre o desempenho da empresa. Para que se possa fornecer um laudo final, o profissional precisa utilizar-se de vários componentes de análise específicos sobre a estrutura financeira e econômica da empresa, bem como estabelecer comparações com os índices apurados em outras empresas que exploram a mesma atividade econômica da empresa analisada.

**46.2 - Grupos de Índices**

Para análise das Demonstrações Financeiras, pode-se utilizar os seguintes grupos de índices:

- a) índices de liquidez - medem a capacidade financeira da empresa em pagar seus compromissos.
- b) índices de estrutura - indicam a segurança oferecida pela empresa aos seus credores que representam o capital alheio, bem como revelam a sua política de obtenção de outros recursos e suas respectivas alocações.
- c) índices de rentabilidade - interpretam o desempenho global da empresa, medindo a capacidade da geração de lucros.

## 46.3 - Capital Circulante Líquido

O Capital Circulante Líquido representa a capacidade financeira da empresa a curto prazo. Quando este índice é positivo, indica que a empresa tem capacidade de pagar suas dívidas a curto prazo, e ainda financiar suas atividades com recursos próprios.

O Capital Circulante Líquido é encontrado através da seguinte fórmula:

$$\text{CCL} = \frac{\text{AC}}{\text{PC}}$$

Onde:

CCL = Capital Circulante Líquido

AC = Ativo Circulante

PC = Passivo Circulante

Quando o Ativo Circulante é maior do que o Passivo Circulante tem-se um Capital Circulante Líquido próprio

$\text{AC} >> \text{PC} = \text{CCL PRÓPRIO}$

Quando o Ativo Circulante é menor do que o Passivo Circulante tem-se um Capital Circulante Líquido negativo ou de terceiros.

$\text{AC} << \text{PC} = \text{CCL NEGATIVO}$

Quando o Ativo Circulante é igual ao Passivo Circulante, tem-se um Capital Circulante Líquido Nulo.

$\text{AC} = \text{PC} = \text{CCL NULO}$

## 46.4 - Índices de Liquidez

Os índices de liquidez indicam a estrutura da situação econômica da empresa. A empresa que apresenta bons índices de liquidez demonstra possuir capacidade de pagar os seus credores.

Os principais índices de liquidez são:

- a) liquidez corrente;
- b) liquidez imediata;
- c) liquidez seca;
- d) liquidez geral.

### 46.4.1 - Liquidez Corrente

Através deste índice pode-se verificar a capacidade da empresa em pagar seus compromissos a curto prazo, ou seja, liquidar as dívidas com vencimentos ao longo do exercício seguinte.

O índice de liquidez corrente é encontrado através da seguinte fórmula:

$$\text{PASSIVO CIRCULANTE} = \frac{\text{ATIVO CIRCULANTE}}{\text{PASSIVO CIRCULANTE}}$$
$$\text{LC} = \frac{\text{ou}}{\frac{\text{AC}}{\text{PC}}}$$

O índice de liquidez corrente indica quanto a empresa tem no Ativo Circulante para cada Real (R\$ 1,00) de Passivo Circulante. Sempre que o índice for superior a 1, existe um capital circulante positivo, ou seja, quanto maior este índice, melhor a situação da empresa.

### 46.4.2 - Liquidez Imediata

Também conhecida como liquidez instantânea, este índice avalia o poder da empresa em pagar de uma só vez todas as suas obrigações com vencimentos ao longo do exercício seguinte (curto prazo).

A liquidez imediata ou instantânea será calculada através da seguinte fórmula:

$$\text{LIQUIDEZ IMEDIATA} = \frac{\text{DISPONIBILIDADES}}{\text{PASSIVO CIRCULANTE}}$$

Este índice compreende a relação das disponibilidades imediatas com que a empresa conta para liquidar suas obrigações vencidas e não pagas, bem como as que vencerão dentro do exercício seguinte.

A liquidez imediata apresenta sempre um índice inferior a 1, pois não é considerado normal a empresa manter um saldo de caixa, ou um saldo de bancos em nível elevado, para garantir os pagamentos que vencerão ao longo do exercício seguinte.

### 46.4.3 - Liquidez Seca

O índice de liquidez seca mede a capacidade da empresa em pagar seus compromissos a curto prazo, utilizando o seu Ativo Circulante deduzido do valor dos estoques.

O índice de liquidez seca será encontrado mediante utilização da seguinte fórmula:

$$\text{LIQUIDEZ SECA} = \frac{\text{ATIVO CIRCULANTE} - \text{ESTOQUES}}{\text{PASSIVO CIRCULANTE}}$$

Indica quantos reais a empresa dispõe no Ativo Circulante sem considerar os estoques, para pagar suas dívidas a curto prazo. Quanto maior for este índice, melhor para a empresa.

Deve-se levar em conta que um excessivo estoque pode comprometer a liquidez da empresa, na hipótese de uma lenta rotação dos mesmos.

#### 46.4.4 - Liquidez Geral

O índice de liquidez geral mede a capacidade da empresa em pagar seus compromissos a curto e longo prazos, utilizando para tanto, seu Ativo Circulante e Realizável a Longo Prazo.

O índice de liquidez geral é calculado usando-se a seguinte fórmula:

$$\text{LIQUIDEZ GERAL} = \frac{\text{AC} + \text{RLP}}{\text{PC} + \text{ELP}}$$

Onde:

AC - Ativo Circulante

RLP - Realizável a Longo Prazo

PC - Passivo Circulante

ELP - Exigível a Longo Prazo

Se o índice for superior a 1, a situação da empresa é favorável, e revela a existência de capital de giro próprio.

Caso o índice seja inferior à unidade, considera-se como uma situação desfavorável, pois evidencia que a empresa vem recorrendo demais a capitais de terceiros.

Ressalte-se que esse índice, mesmo mostrando uma situação favorável para a empresa, deverá ser comparado com índices de outras empresas do mesmo ramo de atividade, pois só assim pode-se tirar conclusões satisfatórias sobre os mesmos.

#### 46.5 - Índices de Estrutura

Os índices que compõem esse grupo (estrutura dos capitais: capital próprio e capital de terceiros) procuram mostrar a política de decisões financeiras da empresa, em termos de obtenção e aplicação de recursos.

Os índices de estrutura são:

- a) Endividamento geral;
- b) Composição do endividamento;
- c) Imobilização do capital próprio;
- d) Imobilização de recursos permanentes (não correntes).

##### 46.5.1 - Endividamento Geral

O endividamento geral pode ser dividido em:

- a) Garantia de capitais de terceiros

Esse índice procura mostrar a relação entre o capital de terceiros (Passivo Circulante e Exigível a Longo Prazo) com o capital próprio (Patrimônio Líquido).

O objetivo é levantar a proporção entre o capital próprio e o capital de terceiros, que visa aquilatar a política de obtenção e aplicação de recursos adotada pela empresa.

Quanto maior este índice, melhor para a empresa, pois demonstra que o capital próprio supera o capital de terceiros.

Obtém-se a garantia de capital de terceiros (GCT) através da seguinte fórmula:

$$\text{GCT} = \frac{\text{PATRIMÔNIO LÍQUIDO}}{\text{PASSIVO EXIGÍVEL}}$$

**Obs.:** Passivo Exigível = Passivo Circulante + Passivo Exigível a Longo Prazo.

- b) Grau de endividamento - endividamento geral

Este índice indica a dependência de recursos de terceiros (Passivo Exigível) no financiamento do ativo.

O grau de endividamento ou endividamento geral é encontrado através da seguinte fórmula:



$$\text{ENDIVIDAMENTO GERAL} = \frac{\text{PC} + \text{ELP}}{\text{AT}}$$

Onde:

PC - Passivo Circulante

ELP - Exigível a Longo Prazo

AT - Ativo Total

## 46.5.2 - Composição do Endividamento

Esse índice mostra a participação de dívidas a curto prazo em relação à exigibilidade total.

As dívidas a curto prazo são aquelas cujos vencimentos ocorrem dentro do exercício seguinte; já as dívidas a longo prazo (exigível a longo prazo) têm vencimentos após o término do exercício seguinte, dando uma maior folga para a empresa.

A composição do endividamento é representada pela fórmula:

$$\text{COMP. DO ENDIVIDAMENTO} = \frac{\text{PASSIVO CIRCULANTE}}{\text{PASSIVO EXIGÍVEL}}$$

## 46.5.3 - Imobilização do Patrimônio Líquido

Estes índices são também conhecidos como índices de Imobilização do Capital Próprio, e mostram quanto do Patrimônio Líquido foi investido no grupo do Ativo Permanente, e nos subgrupos: Imobilizado e Investimentos.

Os índices de Imobilização do Capital Próprio são encontrados através das seguintes fórmulas:

$$\begin{aligned}\text{IMOBILIZAÇÃO DO P. LÍQUIDO} &= \frac{\text{ATIVO PERMANENTE}}{\text{PATRIMÔNIO LÍQUIDO}} \\ \text{IMOBILIZAÇÃO TOTAL} &= \frac{\text{ATIVO PERMANENTE - DIFERIDO}}{\text{PATRIMÔNIO LÍQUIDO}} \\ \text{IMOBILIZAÇÃO TÉCNICA} &= \frac{\text{IMOBILIZADO}}{\text{PATRIMÔNIO LÍQUIDO}} \\ \text{IMOBILIZAÇÃO FINANCEIRA} &= \frac{\text{INVESTIMENTOS}}{\text{PATRIMÔNIO LÍQUIDO}}\end{aligned}$$

Deve-se observar que um alto grau de imobilização pode comprometer a liquidez da empresa, portanto é interessante que a mesma mantenha um Patrimônio Líquido suficiente para cobrir o Permanente e que haja sobra para financiar o seu Ativo Circulante, ou seja, quanto menor este índice é melhor para a empresa.

## 46.5.4 - Imobilização de Recursos Permanentes

Esse índice demonstra qual o percentual de recursos não correntes (Exigível a Longo Prazo + Patrimônio Líquido) que foram destinados à aplicação no Ativo Permanente.

A Imobilização de Recursos Permanentes também é conhecida como imobilização de recursos não correntes e encontra-se por meio da fórmula:

$$\text{IMOB. REC. PERMANENTES} = \frac{\text{AP}}{\text{ELP} + \text{PL}}$$

Onde:

AP - Ativo Permanente

ELP - Exigível a Longo Prazo

PL - Patrimônio Líquido

## 46.6 - Índices de Rentabilidade

A rentabilidade mostra quanto o capital investido rendeu, indicando assim qual a situação econômica da empresa. São índices de rentabilidade:

- a) giro do ativo;
- b) margem líquida;
- c) margem bruta;
- d) margem operacional;
- e) rentabilidade do ativo;
- f) rentabilidade do patrimônio líquido.

Os índices de rentabilidade são de interesse dos sócios que, através deles, verificam a remuneração do capital aplicado. Também os bancos e fornecedores têm interesse na rentabilidade da empresa, uma vez que medem a capacidade de pagamentos de dívidas assumidas.

### 46.6.1 - Giro do Ativo

Este quociente mede o volume de vendas em relação ao investimento total.

É encontrado utilizando-se a fórmula:

$$\text{GIRO DO ATIVO} = \frac{\text{VENDAS LÍQUIDAS}}{\text{ATIVO TOTAL}}$$

**Obs.:** o valor das vendas líquidas é encontrado da seguinte forma:

Vendas totais (à vista e a prazo)

(-) Impostos sobre as vendas

(-) Descontos/abatimentos

(-) Devoluções/cancelamentos

(-) PIS sobre o faturamento

(-) Cofins

= Vendas líquidas

A obtenção de uma lucratividade satisfatória depende do volume de vendas efetuadas, que servirão para cobrir os custos e despesas e, ainda, proporcionar uma boa margem de lucro. Portanto, quanto maior for o giro do ativo, melhor para a empresa.

## 46.6.2 - Margem Líquida

A margem líquida indica a lucratividade obtida pela empresa em função do seu faturamento líquido.

Quanto maior for este quociente, maior será a lucratividade da empresa, pois ele indica quanto a empresa ganhou em cada real de vendas líquidas realizadas.

A margem líquida é encontrada usando-se a fórmula:

$$\text{MARGEM LÍQUIDA} = \frac{\text{LUCRO LÍQUIDO}}{\text{VENDAS LÍQUIDAS}}$$

## 46.6.3 - Margem Bruta

Este quociente revela o percentual remanescente da receita líquida, após a dedução do custo das mercadorias vendidas; assim sendo, quanto maior se apresentar este índice, melhor para a empresa.

A margem bruta é determinada pela fórmula:

$$\text{MARGEM BRUTA} = \frac{\text{LUCRO BRUTO}}{\text{VENDAS LÍQUIDAS}}$$

**Obs.:** O lucro bruto é determinado da seguinte forma:

Vendas totais (à vista e a prazo)

(-) Deduções sobre vendas

(=) Vendas líquidas

(-) Custo das mercadorias vendidas

(=) Lucro bruto

ou: RCM = vendas líquidas - CMV

## 46.6.4 - Margem Operacional

Este coeficiente identifica o desempenho operacional da empresa, medido exclusivamente em função das operações normais da mesma.

Vale salientar que tal coeficiente corresponde ao ganho puro, não sendo computadas despesas e receitas financeiras.

A margem operacional é determinada através do uso da fórmula:

$$\text{MARGEM OPERACIONAL} = \frac{\text{LUCRO OPERACIONAL}}{\text{VENDAS LÍQUIDAS}}$$

**Obs.:** o lucro operacional corresponde ao seguinte valor:

Lucro bruto

(-) Despesas com vendas

(-) Despesas administrativas

(-) Despesas financeiras

= Lucro operacional

## 46.6.5 - Rentabilidade do Ativo

Este índice procura mostrar quanto a empresa obtém de lucro líquido em relação ao ativo.

Superior a 1, indica que a lucratividade superou as aplicações do ativo.

Sendo inferior a 1, indica que a lucratividade não foi à altura para cobrir o valor investido na empresa.

A rentabilidade do ativo é encontrada através da fórmula:

$$\text{RENTABILIDADE DO ATIVO} = \frac{\text{LUCRO LÍQUIDO}}{\text{ATIVO-TOTAL}}$$

## 46.6.6 - Rentabilidade do Patrimônio Líquido (RPL)

Este índice mostra qual a taxa de rendimento do capital próprio. O resultado pode ser comparado com outros rendimentos do mercado financeiro como: poupança, ações, etc.

A rentabilidade do patrimônio líquido é encontrada através da fórmula:

$$\text{RPL} = \frac{\text{LUCRO LÍQUIDO}}{\text{PATRIMÔNIO LÍQUIDO MÉDIO}}$$
$$* \text{PATRIMÔNIO LÍQUIDO MÉDIO} = \frac{\text{PL INICIAL} + \text{PL FINAL}}{2}$$

## 46.6.7 - Rentabilidade Líquida do Capital Investido em Estoques (RLCIE)

Este índice é importante para se determinar o rendimento do capital aplicado em estoques.

Esta rentabilidade é encontrada pela fórmula:

$$\text{RLCIE} = \frac{\text{LUCRO LÍQUIDO DE VENDAS}}{\text{CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS}}$$

## 46.7 - Índices de Rotatividade

Os quocientes de rotação indicam o número de vezes que o elemento girou no período (ano, meses).

São índices de rotatividade:

- a) Rotação dos estoques;
- b) Prazo médio de recebimentos;
- c) Prazo médio de pagamentos.

### 46.7.1 - Rotação Dos Estoques

A rotação dos estoques pode ser calculada sobre o estoque de mercadorias, matéria-prima, produtos em elaboração e indica quantas vezes o estoque é totalmente vendido, e novamente adquirido.

Para o cálculo da rotação dos estoques é necessário que os mesmos sejam avaliados pelo custo de aquisição ou produção, e que seja determinada uma média para os estoques durante o período.

A rotação dos estoques é determinada através da fórmula:

$$\text{ROTAÇÃO} = \frac{\text{CUSTO DAS VENDAS}}{\text{ESTOQUE MÉDIO DAS MERCADORIAS}}$$
$$\text{ESTOQUE MÉDIO} = \frac{\text{ESTOQUE INICIAL} + \text{ESTOQUE FINAL}}{2}$$

O resultado encontrado, quando usa-se a fórmula da rotação dos estoques, indica quantas vezes o estoque foi renovado.

Para avaliar o desempenho da empresa, é necessário fazer comparações entre empresas do mesmo ramo de atividade.

#### 46.7.1.1 - Prazo Médio de Rotação Dos Estoques (PMRE)

O prazo médio da rotação dos estoques poderá ser informado em dias, meses, semanas, etc.

Tal dado poderá ser encontrado utilizando-se a fórmula:

$$\text{PMRE} = \frac{\text{DIAS DO PERÍODO} = \text{Nº MÉDIO DE DIAS}}{\text{ROTAÇÃO DOS ESTOQUES}}$$

ou ainda:

$$\text{PMRE} = \frac{\text{SALDO MÉDIO DE ESTOQUE} = \text{Nº MÉDIO DE DIAS}}{\text{CUSTO DAS VENDAS Nº DE DIAS DO PERÍODO}}$$

### 46.7.2 - Rotação de Duplicatas a Receber (RDR)

Este quociente demonstra quantas vezes o saldo médio de duplicatas a receber ou clientes foi renovado no período.

Quanto maior o quociente, mais rápido ocorre a renovação das duplicatas a receber. Isto significa que os clientes estão liquidando suas dívidas mais rapidamente.

Uma diminuição deste quociente não é interessante para a empresa, significando que os clientes estão demorando para pagar suas duplicatas.

Para o cálculo da rotação das duplicatas a receber, usa-se a seguinte fórmula:

$$\text{RDR} = \frac{\text{VENDAS BRUTAS A PRAZO}}{\text{SALDO MÉDIO DE DUPLICATAS A RECEBER}^*}$$
$$* \text{SMDR} = \frac{\text{SIDR} + \text{SFDR}}{2}$$

Onde:

SMDR - Saldo Médio de Duplicata a Receber

SIDR - Saldo Inicial de Duplicatas a Receber

SFDR - Saldo Final de Duplicatas a Receber

O resultado encontrado indica quantas vezes houve a renovação de duplicatas a receber.

## 46.7.2.1 - Prazo Médio de Recebimento (PMR)

O prazo médio de recebimento das duplicatas indica em quantos dias em média ocorre o recebimento das duplicatas de emissão da empresa e pode ser calculado usando-se a fórmula:

$$\text{PMR} = \frac{\text{Nº DE DIAS DO PERÍODO} \times \text{Nº DE DIAS}}{\text{ROTAÇÃO DE DUPLICATAS A RECEBER}}$$

ou ainda:

$$\text{PMR} = \frac{\text{SALDO MÉDIO DE DUPLICATAS A RECEBER} \times \text{Nº DE DIAS}}{\text{RECEITA BRUTA DE VENDAS A PRAZO}} \times \text{Nº DE DIAS DO PERÍODO}$$

## 46.7.3 - Rotação de Duplicatas a Pagar (RDP)

Este quociente demonstra quantas vezes o saldo médio de duplicatas ou fornecedores a pagar foi renovado no período.

Quanto maior for o quociente da rotação, mais rápido a empresa está pagando seus fornecedores, o que pode representar um ponto desfavorável para a empresa. Uma redução na rotação indica que a empresa está atrasando seus pagamentos ou tendo um prazo maior para pagamento junto a seus fornecedores.

O cálculo da rotação de duplicatas a pagar será feito através da seguinte fórmula:

$$\text{RDP} = \frac{\text{TOTAL DAS COMPRAS A PRAZO}}{\text{SALDO MÉDIO DE DUPLICATAS A PAGAR}}$$

$$*\text{SMDP} = \frac{\text{SIDP} + \text{SFDP}}{2}$$

Onde:

SMDP - Saldo Médio de Duplicata a Pagar

SIDP - Saldo Inicial de Duplicatas a Pagar

SFDP - Saldo Final de Duplicatas a Pagar

## 46.7.3.1 - Prazo Médio de Pagamentos (PMP)

O prazo médio de pagamentos indica em quantos dias em média ocorre o pagamento de duplicatas emitidas por fornecedores.

Este prazo pode ser calculado através da seguinte fórmula:

$$\text{PMP} = \frac{\text{Nº DE DIAS DO PERÍODO} \times \text{Nº DE DIAS}}{\text{ROTAÇÃO DE DUPLICATAS A PAGAR}}$$

ou ainda:

$$\text{PMP} = \frac{\text{SALDO MÉDIO DE DUPLICATAS A PAGAR} \times \text{Nº DE DIAS}}{\text{VALOR BRUTO DAS COMPRAS A PRAZO}}$$

## 46.8 - Retorno Sobre o Investimento (ROI)

Este índice determina a capacidade da empresa em obter lucros com seus ativos. Quanto maior este índice, melhor para a empresa.

Pode ser calculado usando a seguinte fórmula:

$$\text{ROI} = \frac{\text{LUCRO LÍQUIDO APÓS O IMPOSTO DE RENDA} + \text{ATIVO TOTAL}}$$

ou ainda:

$$\text{ROI} = \text{MARGEM LÍQUIDA} \times \text{GIRO DO ATIVO}$$

## 46.9 - Retorno Sobre o Patrimônio Líquido (RSPL)

Este índice determina a remuneração do capital próprio aplicado na empresa.

É importante para que os acionistas/investidores tenham uma noção de qual o rendimento oferecido pela empresa.

Pode ser calculado usando a seguinte fórmula:

$$\text{RSPL} = \frac{\text{LUCRO LÍQUIDO APÓS O IMPOSTO DE RENDA}}{\text{PATRIMÔNIO LÍQUIDO}}$$

## 46.10 - Lucro Por Ação

Este índice mede o ganho potencial das ações dado que o lucro líquido do exercício não é todo distribuído. Através dele os acionistas/investidores avaliam os resultados apresentados pela empresa em relação às ações em seu poder.

O lucro por ação é determinado através da fórmula:

$$\text{LUCRO POR AÇÃO} = \frac{\text{LUCRO LÍQUIDO}}{\text{Nº DE AÇÕES EMITIDAS}}$$

## 46.11 - Valor Patrimonial da Ação

Este índice indica a parcela do capital próprio da empresa que compete às ações emitidas. Constitui a expressão de quanto caberia a cada fração do total do Capital Social, na hipótese de serem realizados todos os valores componentes do Ativo, bem como liquidadas todas as obrigações de acordo com os saldos informados no Balanço Patrimonial.

O valor patrimonial da ação poderá ser encontrada através da fórmula:

$$\text{VALOR PATRIMONIAL DA AÇÃO} = \frac{\text{PATRIMÔNIO LÍQUIDO}}{\text{Nº DE AÇÕES EMITIDAS}}$$

## 46.12. Relação Preço/Lucro

Este índice expressa o número de anos que seria necessário para o investidor obter o retorno do capital aplicado na aquisição de ações.

Ele permite avaliar a cotação da ação em relação ao lucro por ação.

A relação preço/lucro é obtida através da fórmula:

$$\text{PREÇO/LUCRO} = \frac{\text{VALOR DE MERCADO DA AÇÃO}}{\text{LUCRO POR AÇÃO}}$$

## 46.13 - Dividendo Por Ação

Este índice indica quanto do lucro distribuído deverá caber a cada ação.

É encontrado através da fórmula:

$$\text{DIVIDENDO POR AÇÃO} = \frac{\text{DIVIDENDOS PAGOS}}{\text{Nº DE AÇÕES}}$$

## 46.14 - Grau de Alavancagem Financeira (GAF)

A alavancagem financeira representa a capacidade da empresa em aumentar o seu lucro líquido usando a estrutura de financiamento.

Este índice poderá ser encontrado através da seguinte fórmula:

$$\text{GAF} = \frac{\text{RETORNO SOBRE O PATRIMÔNIO LÍQUIDO}}{\text{RETORNO SOBRE O ATIVO}}$$

## 46.15 - Grau de Alavancagem Operacional (GAO)

O grau de alavancagem operacional representa a variação percentual nos lucros operacionais, relacionada com uma determinada variação percentual no volume de vendas.

Isto é possível levando-se em conta a possibilidade de haver um aumento no nível de atividade sem no entanto expandir seus ativos fixos, mantendo-se a estabilidade dos custos fixos.

O Grau de Alavancagem Operacional é encontrado através da fórmula:

$$\text{GAO} = \frac{\text{PV} - \text{CV}}{\text{Q}(\text{PV} - \text{CV}) - \text{CF}}$$

Onde:

Q = Quantidade

PV = Preço de Venda por Unidade

CV = Custo Variável por Unidade

CF = Custo Fixo

## 46.16. ESTRUTURA DE CAPITAL

### I. Imobilização do Patrimônio Líquido

Indica quantos reais a empresa imobilizou para cada R\$ 1,00 de patrimônio líquido

$$\text{IPL} = \frac{\text{IMOBILIZADO}}{\text{PL PL}} \text{ ou } \frac{\text{PERMANENTE}}{\text{PL PL}}$$

### II. Imobilização Dos Recursos a Longo Prazo e do Patrimônio Líquido

Indica quantos reais a empresa aplicou no permanente para cada R\$ 1,00 de exigível a longo prazo e de patrimônio líquido

$$\text{IPL/ELP} = \frac{\text{PERMANENTE}}{\text{ELP} + \text{PL}}$$

### III. Participação de Capitais de Terceiros Sobre Recursos Próprios

Indica quantos reais a empresa possui de capital de terceiros para cada R\$ 1,00 de capital próprio.

$$\text{PCT} = \frac{\text{CAPITAIS DE TERCEIROS}}{\text{CAPITAIS PRÓPRIOS}}$$

## 46.17. ÍNDICES DE ANÁLISE BANCÁRIA

### I. Índice de Descontos de Duplicatas

Indica quantos reais a empresa descontou para cada R\$ 1,00 de duplicatas a receber.

$$\text{IDD} = \frac{\text{DUPLICATAS DESCONTADAS}}{\text{DUPLICATAS A RECEBER}}$$

### II. Reciprocidade Bancária

Indica quantos reais a empresa mantém no Banco (saldo médio) para cada R\$ 1,00 emprestado dos bancos.

$$\text{RB} = \frac{\text{BANCOS CONTA MOVIMENTO}}{\text{DUPLICATAS DESCONTADAS} + \text{EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS}}$$

### III. Participação Dos Recursos Bancários Sobre o Capital de Terceiros

Indica quantos reais a empresa assumiu nas instituições financeiras para cada R\$ 1,00 de capitais de terceiros.

$$\text{PRB} = \frac{\text{DUPLICATAS DESCONTADAS} + \text{EMPRÉSTIMOS BANC} + \text{FINANCIAMENTOS}}{\text{CAPITAIS DE TERCEIROS}}$$

## 46.18. GRAU DE SOLVÊNCIA

O grau de solvência demonstra a capacidade da empresa em liquidar suas obrigações no caso de falência.

Para determinação da solvência geral, usa-se a fórmula:

$$\text{SOLVÊNCIA GERAL} = \frac{\text{ATIVO TOTAL}}{\text{PASSIVO EXIGÍVEL}}$$

Se o índice for maior do que 1, pode-se dizer que a empresa é solvente.

Se o índice for menor do que 1, pode-se dizer que a empresa é insolvente.

## 46.19. FATOR DE INSOLVÊNCIA - ÍNDICE DE KANITZ

No Brasil, o Prof. Stephen C. Kanitz desenvolveu um modelo de como prever falências, por meio de tratamento estatístico de índices financeiros de algumas empresas que realmente faliram.

O modelo consiste, em primeiro lugar, em encontrar o fator de insolvência da empresa em análise com base na seguinte fórmula:

$$\text{X1} = \frac{\text{LUCRO LÍQUIDO}}{\text{PATRIMÔNIO LÍQUIDO}} \times 0,05$$

$$\text{X2} = \text{LIQUIDEZ GERAL} \times 1,65$$

$$\text{X3} = \text{LIQUIDEZ SECA} \times 3,55$$

$$\text{X4} = \text{LIQUIDEZ CORRENTE} \times 1,06$$

$$\text{X5} = \frac{\text{EXIGÍVEL TOTAL}}{\text{PATRIMÔNIO LÍQUIDO}} \times 0,33$$

$$\text{FATOR DE INSOLVÊNCIA} = \text{X1} + \text{X2} + \text{X3} - \text{X4} - \text{X5}$$

Em segundo lugar, averigua-se em que intervalo recai o fator de insolvência no termômetro de insolvência, de acordo com o gráfico abaixo:

### Exemplo:

Considerando-se que determinada empresa apresente os seguintes índices, apurados em seu último balanço:

I - Dados:

$$\frac{\text{LL}}{\text{PL}} = (0,20)$$

$$\text{LG} = 0,50$$

$$\text{LS} = 0,10$$

$$\text{LC} = 2,60$$

$$\frac{\text{ET}}{\text{PL}} = 2,60$$

II - Cálculo do fator de insolvência

$$X1 = (0,20) \times 0,05 = (0,010)$$

$$X2 = 0,50 \times 1,65 = 0,825$$

$$X3 = 0,10 \times 3,55 = 0,355$$

$$X4 = 2,60 \times 1,06 = 2,756$$

$$X5 = 2,60 \times 0,33 = 0,858$$

$$FI = X1 + X2 + X3 - X4 - X5$$

$$FI = (0,010) + 0,825 + 0,355 - 2,756 - 0,858$$

$$FI = (2,444).$$

Esse resultado coloca a empresa na faixa de penumbra, bem próximo da insolvência.

Na aplicação do termômetro de Kanitz deve-se observar o seguinte:

- a) o modelo é claramente destinado à indústria e comércio, não devendo ser aplicado indiscriminadamente a qualquer empresa;
- b) há necessidade de que as demonstrações financeiras reflitam a realidade financeira da empresa;
- c) o modelo não deve ser considerado de maneira isolada, mas outros indicadores também deverão ser tomados para que haja maior eficiência da análise.

## 47. FUSÃO, CISÃO E INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES - ASPECTOS TRIBUTÁRIOS

### 47.1 - Conceito

A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações (art. 227 da Lei nº 6.404/76). Na incorporação, a sociedade incorporada deixa de existir, mas a empresa incorporadora continuará com a sua personalidade jurídica.

A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações (art. 228 da Lei nº 6.404/76). Note-se que, na fusão, todas as sociedades fusionadas se extinguem para dar lugar à formação de nova sociedade com personalidade jurídica distinta daquelas.

A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a cisão (art. 229 da Lei nº 6.404/76).

Ressalte-se que não descaracteriza a cisão o fato da divisão do patrimônio da pessoa jurídica resultar em composição societária diferente daquela anterior ao evento (PN CST nº 21/87).

### 47.2 - Avaliação Dos Bens e Direitos

De acordo com o artigo 21 da Lei nº 9.249/95, a pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão, cisão deverá levantar balanço específico para esse fim, no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado; o balanço deverá ser levantado até trinta dias antes do evento.

No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, que deverá ser adicionada à base de cálculo do Imposto de Renda devido e da contribuição social sobre o lucro. Para esse efeito os encargos são considerados incorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente.

Tratando-se de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, que por ocasião da fusão, cisão ou incorporação atribuírem aos bens do ativo, valores superiores aos contábeis, esses aumentos de valores são denominados reavaliações de bens. Essa diferença entre o valor de reavaliação e o valor contábil dos bens, não será computada na apuração do lucro real enquanto mantida como reserva de reavaliação na sociedade resultante da fusão ou incorporação, na sociedade cindida ou em uma ou mais das sociedades resultantes da cisão (art. 440 do RIR/99). A reserva de reavaliação será computada na determinação do lucro real da seguinte forma (art. 435, II do RIR/99):

- a) no período-base em que a reserva for utilizada para aumento de capital social, no montante capitalizado;
- b) em cada período-base, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive mediante:

- alienação, sob qualquer forma;
- depreciação, amortização ou exaustão;
- baixa por perecimento.

## **47.3 - Participação Extinta em Fusão, Incorporação ou Cisão**

Na fusão, incorporação ou cisão de sociedade com extinção de ações ou quotas de capital de uma possuída por outra, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituir será registrada como ágio ou deságio de investimento extinto, observando-se que (art. 7º da Lei nº 9.532/97 e art. 430 do RIR/99):

I - o valor do ágio ou deságio, cujo fundamento seja o valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada, superior ou inferior ao custo registrado na contabilidade, será registrado em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa, passando a integrar o custo do bem ou direito para efeito de apuração de ganho ou perda de capital e de depreciação, amortização ou exaustão.

II - o valor do ágio, cujo fundamento seja o fundo de comércio, e outras razões econômicas, será registrado em contrapartida de ativo permanente, não sujeito a amortização, observado o seguinte:

a) será considerado custo de aquisição, para efeito de apuração de ganho ou perda de capital na alienação do direito que lhe deu causa ou na sua transferência para sócio ou acionista, na hipótese devolução de capital;

b) poderá ser deduzido como perda, no encerramento das atividades da empresa, se comprovada, nessa data, a inexistência de fundo de comércio ou do intangível que lhe deu causa.

III - o valor do ágio, cujo fundamento seja o valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, poderá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados nos cinco anos-calendário subseqüentes à incorporação ou fusão, à razão de 1/60, no máximo, em cada mês do período de apuração;

IV - o valor do deságio, cujo fundamento seja o valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros, deverá ser amortizado nos balanços correspondentes à apuração do lucro real, levantados nos cinco anos-calendário subseqüentes à incorporação ou fusão, à razão de 1/160, no mínimo, para cada mês do período de apuração.

Se o bem que deu causa ao ágio ou deságio não houver sido transferido na hipótese de cisão, para o patrimônio da sucessora esta deverá registrar:

a) o ágio em conta do diferido, para amortização na forma mencionada no item III;

b) o deságio, em conta de receita diferida, para amortização na forma mencionada no item IV.

## **47.4 - Aumento ou Redução do Capital Social**

No tocante ao aumento do capital social da sucessora com a incorporação de lucros e reservas da sucedida por incorporação, fusão ou cisão, aplicam-se as normas dos artigos 657 e 658 do RIR/99.

Assim, se a sucedida ou sucessora houver reduzido capital com restituição a seus sócios ou acionistas nos cinco anos anteriores à data da deliberação, a sucessora deverá determinar a parcela de lucros considerada distribuída e aplicar sobre a mesma a tributação prevista pela legislação da época de formação dos lucros, informando o fato aos beneficiários da distribuição. Idêntico procedimento deverá ser adotado caso a sucessora venha a reduzir seu capital com restituição aos sócios ou acionistas nos cinco anos subseqüentes à data da deliberação (IN SRF nº 77/86).

Nos casos de aumentos de capital com incorporação de lucros e reservas efetuados pela sucedida, o prazo de cinco anos mencionado acima, continua a ser contado, na sucessora, sem interrupção.

## **47.5 - Lucros ou Prejuízos Anteriores à Fusão, Cisão ou Incorporação**

A pessoa jurídica sucessora não poderá compensar os prejuízos fiscais da sucedida apurados em períodos-base anteriores e nem o do balanço de incorporação, fusão ou cisão. Na hipótese de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos fiscais, proporcionalmente à parcela do patrimônio líquido que com ela permanecer (art. 514 e § único do RIR/99).



## **47.6 - Reserva de Reavaliação**

De acordo com o artigo 440 do RIR/99, a contrapartida do aumento do valor de bens do ativo em virtude de reavaliação na fusão, incorporação ou cisão não será computada para determinar o lucro real enquanto mantida em reserva de reavaliação na sociedade resultante da fusão ou incorporação, na sociedade cindida ou em uma ou mais das sociedades resultantes da cisão.

As reservas de reavaliação transferidas por ocasião da incorporação, fusão ou cisão terão, na sucessora, o mesmo tratamento tributário que teriam na sucedida (art. 441 do RIR/99).

## **47.7 - Tratamento Dos Valores Diferidos**

### **I - Lucro Inflacionário**

Nos casos de incorporação, fusão, cisão total, a pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá considerar integralmente realizado o valor total do lucro inflacionário acumulado. No caso de cisão parcial, a realização será proporcional à parcela do ativo, que tiver sido vertida (Lei nº 9.065/95, art. 7º e § 1º).

### **II - Correção Especial do Ativo Permanente**

Nos casos de incorporação, fusão e cisão, os saldos das contas e subcontas relativas à correção especial, inclusive a de reserva especial, terão na sucessora o mesmo tratamento tributário que teriam na empresa sucedida (art. 47 do Dec. nº 332/91).

Nos casos de cisão, será transferida para a sucessora que absorver bem ou direito do ativo permanente (parágrafo único do art. 47 do Dec. nº 332/91):

- a) o saldo da subconta relativa à correção especial do referido bem ou direito;
- b) a parcela da reserva especial proporcional ao valor dos bens ou direitos transferidos.

### **III - Outros Valores Diferidos**

Com exceção de prejuízos fiscais e diferimento do lucro inflacionário, os demais valores controlados na parte B do Lalur, para adição ou exclusão em períodos-base subseqüentes, serão recepcionados pela incorporadora. Essa hipótese ocorrerá com o saldo devedor da diferença de correção pelo IPC de 90, a exclusão dos tributos adicionados e o saldo negativo da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. Nas incorporações, fusões ou cisões efetuadas após a escrituração da correção monetária pelo IPC, as transferências de valores para as sucessoras devem ser efetuadas com observância do disposto nos artigos 33 e 34 do Decreto nº 332/91.

## **47.8 - Resultado da Cisão, Fusão e Incorporação Para os Sócios**

No processo fusão, cisão ou incorporação ocorre a substituição das ações ou quotas extintas por novas. Se as quantidades forem idênticas, assim como o seu valor, não haverá alteração patrimonial e, conseqüentemente, implicação fiscal para o sócio proprietário dessas ações ou quotas.

No caso das quotas ou ações extintas serem substituídas por quotas ou ações de valor superior ao valor da participação societária original, a pessoa física deverá proceder da seguinte forma à sua opção (art. 61 da IN nº 11/96):

- a) incluir, em sua declaração de bens, as ações ou quotas pelo valor pelo qual houverem sido recebidos, tributando como ganho de capital a diferença entre este e o valor declarado da participação extinta;
- b) incluir, em sua declaração de bens, os bens e direitos pelo mesmo valor da participação extinta.

Tratando-se de lucros distribuídos aos sócios, sobre a parcela considerada distribuída, aplicar-se-á a tributação ou isenção prevista pela legislação da época de formação dos lucros.

## **47.9 - Responsabilidade Tributária**

A pessoa jurídica que resultar de fusão, cisão ou incorporação é responsável pelos tributos devidos até a data do ato, pelas pessoas jurídicas fusionadas, cindidas ou incorporadas (art. 132 do CTN).

As diferenças de tributos apuradas sobre operações das empresas fusionadas, incorporadas ou cindidas, a partir da data do evento, são lançadas em nome da pessoa jurídica sucessora. Nesse sentido, o 1º C.C. decidiu pelo Ac. nº 106.07.836/96 (DOU de 10.06.97) que é nulo, por erro na identificação do sujeito passivo, o lançamento efetuado contra a pessoa jurídica extinta por incorporação, cabendo a exigência contra a incorporadora, nos termos do CTN, art. 132.

## **47.10 - Balanço e DIPJ**

### **47.10.1 - Levantamento de Balanço**

A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá levantar balanço específico para esse fim (inclusive a pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado), no qual os bens e direitos serão avaliados pelo valor contábil ou de mercado; este balanço deverá ser levantado até trinta dias antes do evento (art. 21 da Lei nº 9.249/95, e art 57 da IN SRF nº 93/97).

## **47.10.2 - Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica**

I - Entrega em Meio Magnético

A DIPJ será elaborada mediante a utilização do programa gerador da declaração disponível para os contribuintes no site [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br) da Secretaria da Receita Federal na INTERNET, em *download*, devendo ser apresentada em disquete.

II - Local de Entrega

A DIRPJ deverá ser entregue na unidade da Secretaria da Receita Federal que jurisdiciona o domicílio fiscal da sede da matriz da empresa.

III - Prazo de Entrega

### **a) Incorporação, Fusão ou Cisão**

A DIRPJ deverá ser preenchida em nome da pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida e entregue até o último dia útil do mês subsequente ao do evento (art. 21, § 4º da Lei n.º 9.249, de 1995 e art. 6º da Lei n.º 9.648, de 1998).

### **b) Encerramento de Atividades**

No caso de encerramento de atividades, a declaração de rendimentos deverá ser entregue até o último dia útil do mês subsequente ao da extinção (art. 56, § 2º, da Lei n.º 8.981, de 1995).

## **47.10.3 - Pagamento**

I - Prazo de Pagamento em Virtude de Incorporação, Fusão ou Cisão

O pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro correspondente ao período-base encerrado em virtude de incorporação, fusão ou cisão deverá ser efetuado até o último dia útil do mês subsequente ao do evento (Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 5º, § 4º), observado o seguinte:

a) o imposto e a contribuição, correspondentes à diferença positiva entre o valor devido no período-base do evento e a importância paga com base na receita bruta e acréscimos ou em balanço ou balancete de redução, ou correspondentes ao apurado pelo lucro presumido ou arbitrado, serão pagos em quota única;

b) no caso de cisão parcial, o imposto sobre a renda e a contribuição social sobre o lucro correspondentes ao período-base anterior ao do evento serão pagos nos mesmos prazos originalmente previstos.

c) os DARF para pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro devidos pela sucedida, na data do evento, serão preenchidos com o CNPJ da sucedida.

II - Pagamento Correspondente ao Encerramento de Atividades

O pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro correspondentes ao período-base do encerramento de atividades deverá ser efetuado até o último dia útil do mês subsequente ao da extinção da pessoa jurídica, em quota única (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 5º, § 4º).

Na hipótese do prazo de vencimento normal ocorrer após o mês do evento de encerramento, o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro correspondente ao período-base anterior ao do encerramento de atividades deverá ser efetuado até o último dia útil do mês subsequente ao da extinção. Para esse efeito, considera-se também encerramento de atividade a fusão, a incorporação e a cisão total.

## **48. CISÃO, FUSÃO E INCORPORAÇÃO DE SOCIEDADES - ASPECTOS SOCIETÁRIOS**

### **48.1. INTRODUÇÃO**

Por meio da INSTRUÇÃO NORMATIVA DNRC Nº 88, de 02.08.01

(DOU de 14.08.01) foram estabelecidos os procedimentos referentes à transformação, incorporação, fusão e cisão de sociedades mercantis, os quais examinamos a seguir.

Observamos preliminarmente que as operações de transformação, incorporação, fusão e cisão abrangem apenas as sociedades mercantis, não se aplicando às firmas mercantis individuais.

## **48.2. TRANSFORMAÇÃO**

### **48.2.1 - Conceito**

A transformação é a operação pela qual a sociedade muda de tipo jurídico, sem sofrer dissolução e liquidação, obedecendo as normas reguladoras da constituição e do registro da nova forma a ser adotada.

### **48.2.2 - Obrigações dos sócios e acionistas**

Os sócios ou acionistas da sociedade a ser transformada deverão deliberar sobre:

- I - a transformação da sociedade, podendo fazê-la por instrumento público ou particular;
- II - a aprovação do estatuto ou contrato social;
- III - a eleição dos administradores, dos membros do conselho fiscal, se permanente, e fixação das respectivas remunerações quando se tratar de sociedade anônima.

### **48.2.3 - Aprovação pelos sócios ou acionistas**

A transformação de um tipo jurídico societário para qualquer outro deverá ser aprovada pela totalidade dos sócios ou acionistas, salvo se prevista em disposição contratual ou estatutária.

Em caso de transformação por deliberação majoritária, do instrumento resultante não constará o nome de dissidentes.

A deliberação de transformação da sociedade anônima em outro tipo de sociedade deverá ser formalizada por assembléia geral extraordinária, na qual será aprovado o contrato social, transcrito na própria ata da assembléia ou em instrumento separado.

### **48.2.4 - Formalização**

A transformação de sociedades contratuais em qualquer outro tipo jurídico de sociedade deverá ser formalizada por meio de alteração contratual, na qual será aprovado o estatuto ou contrato social, transcrito na própria alteração ou em instrumento separado.

Para o arquivamento do ato de transformação, além dos demais documentos formalmente exigidos, são necessários:

- I - o instrumento de transformação;
- II - o estatuto ou contrato social, se não transcrito no instrumento de transformação;
- III - a relação completa dos acionistas ou sócios, com a indicação da quantidade de ações ou cotas resultantes da conversão.

Para efeito de arquivamento perante a Junta Comercial, a transformação poderá ser formalizada em instrumento único ou em separado.

## **48.3. INCORPORAÇÃO**

### **48.3.1 - Conceito**

A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades, de tipos iguais ou diferentes, são absorvidas por outra que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo ser deliberada na forma prevista para alteração do respectivo estatuto ou contrato social.

### **48.3.2 - Procedimentos**

A incorporação de sociedade mercantil, de qualquer tipo jurídico, deverá obedecer aos seguintes procedimentos:

- I - a assembléia geral extraordinária ou a alteração contratual da sociedade incorporadora deverá aprovar o protocolo, a justificação e o laudo de avaliação do patrimônio líquido da sociedade incorporada, elaborado por três peritos ou empresa especializada, e autorizar, quando for o caso, o aumento do capital com o valor do patrimônio líquido incorporado;
- II - a assembléia geral extraordinária ou o instrumento de alteração contratual da sociedade incorporada, que aprovar o protocolo e a justificação, autorizará os seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação;
- III - aprovados em assembléia geral extraordinária ou por alteração contratual da sociedade incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, devendo os administradores da incorporadora providenciar o arquivamento dos atos e sua publicação, quando couber.

### **48.3.3 - Documentos Necessários**

Para o arquivamento dos atos de incorporação, além dos demais documentos formalmente exigidos, são necessários:

- I - ata da assembléia geral extraordinária ou a alteração contratual da sociedade incorporadora com a aprovação do protocolo, da justificação, a nomeação de três peritos ou de empresa especializada, do laudo de avaliação, a versão do patrimônio líquido, o aumento do capital social, se for o caso, extinguindo-se a incorporada;
  - II - ata da assembléia geral extraordinária ou a alteração contratual da incorporada com a aprovação do protocolo, da justificação, e autorização aos administradores para praticarem os atos necessários à incorporação.
- O protocolo, a justificação e o laudo de avaliação, quando não transcritos na ata ou na alteração contratual, serão apresentados como anexo.

### **48.3.4 - Sociedades Que Tenham Sede em Outra Unidade da Federação**

As sociedades envolvidas na operação de incorporação que tenham sede em outra unidade da federação, deverão arquivar a requerimento dos administradores da incorporadora na Junta Comercial da respectiva jurisdição os seus atos específicos:

I - na sede da incorporadora: o instrumento que deliberou a incorporação;

II - na sede da incorporada: o instrumento que deliberou a sua incorporação, instruído com certidão de arquivamento do ato da incorporadora, na Junta Comercial de sua sede.

## **48.4. FUSÃO**

### **48.4.1 - Conceito**

A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades, de tipos jurídicos iguais ou diferentes, constituindo nova sociedade que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações, deliberada na forma prevista para a alteração dos respectivos estatutos ou contratos sociais.

### **48.4.2 - Procedimentos**

A fusão de sociedades de qualquer tipo jurídico deverá obedecer aos seguintes procedimentos:

I - a assembléia geral extraordinária ou instrumento de alteração contratual de cada sociedade deverá aprovar o protocolo, a justificação e nomear três peritos ou empresa especializada para a avaliação do patrimônio líquido das demais sociedades envolvidas;

II - os acionistas ou sócios das sociedades a serem fusionadas aprovam, em assembléia geral conjunta, o laudo de avaliação de seus patrimônios líquidos, e a constituição da nova empresa, vedado-lhes votarem o laudo da própria sociedade;

III - constituída a nova sociedade, e extintas as sociedades fusionadas, os primeiros administradores promoverão o arquivamento dos atos da fusão e sua publicação, quando couber.

### **48.4.3 - Documentos necessários**

Para o arquivamento dos atos de fusão, além dos demais documentos formalmente exigidos, são necessários:

I - ata da assembléia geral extraordinária ou a alteração contratual de cada sociedade envolvida, com a aprovação do protocolo, da justificação e da nomeação dos três peritos ou de empresa especializada;

II - ata da assembléia geral de constituição ou o contrato social.

O protocolo, a justificação, e o laudo de avaliação, quando não transcritos no instrumento de fusão, serão apresentados como anexo.

### **48.4.4 - Sociedades Que Tenham Sede em Outra Unidade da Federação**

As sociedades envolvidas na operação de fusão que tenham sede em outra unidade da federação, deverão arquivar a requerimento dos administradores da nova sociedade na Junta Comercial da respectiva jurisdição os seguintes atos:

I - na sede das fusionadas:

a) o instrumento que aprovou a operação, a justificação, o protocolo e o laudo de avaliação;

b) após legalização da nova sociedade, deverá ser arquivada certidão ou instrumento de sua constituição;

II - na sede da nova sociedade: a ata de constituição e o estatuto social, se nela não transcrito, ou contrato social.

## **48.5. CISÃO**

### **48.5.1 - Conceito**

A cisão é o processo pelo qual a sociedade, por deliberação tomada na forma prevista para alteração do estatuto ou contrato social, transfere todo ou parcela do seu patrimônio para sociedades existentes ou constituídas para este fim, com a extinção da sociedade cindida, se a versão for total, ou redução do capital, se parcial.

### **48.5.2 - Procedimentos**

A cisão de sociedade mercantil, de qualquer tipo jurídico, deverá obedecer aos seguintes procedimentos:

I - Cisão Parcial para sociedade existente:

a) a sociedade, por sua assembléia geral extraordinária ou por alteração contratual, que absorver parcela do patrimônio de outra, deverá aprovar o protocolo e a justificação, nomear três peritos ou empresa especializada e autorizar o aumento do capital, se for o caso;

b) a sociedade que estiver sendo cindida, por sua assembléia geral extraordinária ou por alteração contratual, deverá aprovar o protocolo, a justificação, bem como autorizar seus administradores a praticarem os demais atos da cisão;

c) aprovado o laudo de avaliação pela sociedade receptora, efetivar-se-á a cisão, cabendo aos administradores das sociedades envolvidas o arquivamento dos respectivos atos e a sua publicação, quando couber.

## II - Cisão Parcial para constituição de nova sociedade:

a) a ata de assembléia geral extraordinária ou a alteração contratual da sociedade cindida, que servirá como ato de constituição da nova sociedade, aprovará a justificação com os elementos de protocolo e o laudo de avaliação elaborado por três peritos ou empresa especializada, relativamente à parcela do patrimônio líquido a ser vertida para a sociedade em constituição;

b) os administradores da sociedade cindida e os da resultante da cisão providenciarão o arquivamento dos respectivos atos e sua publicação, quando couber.

## III - Cisão total para sociedades existentes:

a) as sociedades que, por assembléia geral ou por alteração contratual, absorverem o total do patrimônio líquido da sociedade cindida, deverão aprovar o protocolo, a justificação e o laudo de avaliação, elaborado por três peritos ou empresa especializada e autorizar o aumento do capital, quando for o caso;

b) a sociedade cindida, por assembléia geral ou por alteração contratual, deverá aprovar o protocolo, a justificação, bem como autorizar seus administradores a praticarem os demais atos da cisão;

c) aprovado o laudo de avaliação pelas sociedades receptoras, efetivar-se-á a cisão, cabendo aos seus administradores o arquivamento dos atos de cisão e a sua publicação, quando couber.

## IV - Cisão total - Constituição de Sociedades Novas:

a) a sociedade cindida, por assembléia geral ou alteração contratual, cuja ata ou instrumento de alteração contratual servirá de ato de constituição, aprovará a justificação com os elementos de protocolo e o laudo de avaliação elaborado por três peritos ou empresa especializada, relativamente ao patrimônio líquido que irá ser vertido para as novas sociedades;

b) os administradores das sociedades resultantes da cisão providenciarão o arquivamento dos atos da cisão e a sua publicação, quando couber.

### 48.5.3 - Documentos Necessários

Para o arquivamento dos atos de cisão, além dos documentos formalmente exigidos, são necessários:

#### I - Cisão para sociedade(s) existente(s):

##### a) Cisão Total

1. a ata da assembléia geral extraordinária ou a alteração contratual da sociedade cindida que aprovou a operação, com a justificação e o protocolo;
2. a ata de assembléia geral extraordinária ou a alteração contratual de cada sociedade que absorver o patrimônio da cindida, com a justificação, o protocolo, o laudo de avaliação e o aumento de capital.

##### b) Cisão Parcial

1. a ata da assembléia geral extraordinária ou a alteração contratual da sociedade cindida que aprovou a operação, com a justificação e o protocolo;
2. a ata de assembléia geral extraordinária ou a alteração contratual de cada sociedade que absorver parcela do patrimônio da cindida, com a justificação, o protocolo, o laudo de avaliação e o aumento de capital.

#### II - Cisão para Constituição de Nova(s) Sociedade(s):

##### a) Cisão Total

1. a ata de assembléia geral extraordinária ou a alteração contratual da sociedade cindida que aprovou a operação, a justificação com elementos do protocolo, a nomeação dos três peritos ou empresa especializada, a aprovação do laudo e a constituição da(s) nova(s) sociedade(s);
2. os atos constitutivos da(s) nova(s) sociedade(s).

## b) Cisão Parcial

1. a ata da assembléia geral extraordinária ou a alteração contratual da sociedade cindida que aprovou a operação com a justificação, o protocolo e o laudo de avaliação;
2. os atos constitutivos da nova sociedade.

### **48.5.4 - Sociedade Envolvidas Que Tenham Sede em Outra Unidade da Federação**

As sociedades envolvidas na operação de cisão que tenham sede em outras unidades da federação, deverão arquivar nas respectivas Juntas Comerciais os seguintes atos:

#### I - Cisão parcial para sociedade existente:

- a) a sociedade cindida deverá arquivar, na Junta Comercial da respectiva jurisdição, o ato que aprovou o protocolo da operação e a justificação;
- b) a sociedade existente, que absorver parte do patrimônio vertido, arquivar, na Junta Comercial da respectiva jurisdição, o ato que aprovou a operação, a justificação, o protocolo, a nomeação dos três peritos ou empresa especializada e o laudo de avaliação.

#### II - Cisão parcial para nova sociedade:

- a) a sociedade cindida deverá arquivar, na Junta Comercial da respectiva jurisdição, o ato que aprovou a justificação com os dados do protocolo e a nomeação dos três peritos ou da empresa especializada e o laudo de avaliação;
- b) a sociedade nova deverá arquivar, na Junta Comercial de sua jurisdição, o ato de constituição, com o estatuto ou contrato social, acompanhado da justificação com os dados do protocolo.

#### III - Cisão total para novas sociedades:

- a) a sociedade cindida deverá arquivar, na Junta Comercial da respectiva jurisdição, o ato que aprovou a justificação com os dados do protocolo, a nomeação dos três peritos ou de empresa especializada e o laudo de avaliação;
- b) as sociedades novas deverão arquivar, na Junta Comercial da respectiva jurisdição, os atos de constituição, com o estatuto ou contrato social, acompanhado da justificação com os dados do protocolo.

#### IV - Cisão total para sociedades existentes:

- a) a sociedade cindida deverá arquivar, na Junta Comercial da respectiva jurisdição, o ato que aprovou o protocolo da cisão e a justificação;
- b) as sociedades existentes deverão arquivar, na Junta Comercial da respectiva jurisdição, os atos que aprovaram a operação, o protocolo, a justificação e o laudo de avaliação.

### **48.6. CERTIDÕES QUE DEVEM SER ANEXADAS**

Os pedidos de arquivamento dos atos de transformação de tipo jurídico, incorporação, fusão e cisão de sociedades serão instruídos com as seguintes certidões:

- I - Certidão de Quitação de Tributos e Contribuições Federais, para com a Fazenda Nacional, emitida pela Secretaria da Receita Federal;
- II - Certidão Negativa de Débito - CND, fornecida pelo Instituto Nacional do Seguro Social - do INSS;
- III - Certificado de Regularidade do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS, expedido pela Caixa Econômica Federal;
- IV - Certidão Negativa de Inscrição de Dívida Ativa da União, fornecida pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

As referidas certidões serão apresentadas, em relação às sociedades incorporadas, fusionadas e cindidas, nas Juntas Comerciais onde se encontram registradas aquelas sociedades.

## **48.7. SOCIEDADES COM FILIAIS EM OUTROS ESTADOS**

Nas operações de transformação, incorporação, fusão e cisão envolvendo sociedade com filiais em outros Estados, as cópias autênticas dos atos, ou certidões, referentes à nova situação deverão ser arquivadas na Junta Comercial em cuja jurisdição estiver localizada a filial ou estabelecimento.

## **48.8. PROTOCOLO DA OPERAÇÃO**

O protocolo representa uma planificação ou projeto da cisão, fusão ou incorporação a ser efetuada. Assim sendo, deverá ser firmado pelos órgãos da administração ou sócios das sociedades interessadas e conter (art. 224 do Lei das S/A):

- a) o número, espécie e classe de ações que serão atribuídas em substituição dos direitos de sócios que se extinguirão e os critérios utilizados para determinar as relações de substituição;
- b) os elementos ativos e passivos que formarão cada parcela do patrimônio a ser vertido;
- c) os critérios de avaliação do patrimônio líquido, a data que será realizada a avaliação e o tratamento das variações patrimoniais posteriores;
- d) a solução a ser adotada quanto às ações ou quotas de capital de uma das sociedades possuídas por outra(s);
- e) o valor do capital das sociedades a serem constituídas ou do aumento ou redução do capital das sociedades que fizerem parte da operação;
- f) o projeto ou projetos de estatuto, ou de alterações estatutárias, que deverão ser aprovados para efetivar a operação;
- g) todas as demais condições a que estiver sujeita a operação.

## **48.9. JUSTIFICAÇÃO DA OPERAÇÃO**

Além do protocolo, a operação de cisão, fusão e incorporação importa em justificação apresentada à deliberação das assembléias gerais ou dos sócios das sociedades interessadas. Na justificação devem constar exposições sobre (art. 225 da Lei das S/A):

- a) os motivos ou fins da operação e o interesse da sociedade na sua realização;
- b) as ações que os acionistas preferenciais receberão e as razões para modificação dos seus direitos, se previstas;
- c) as composições, após a operação, segundo espécies e classes de ações, do capital das sociedades que deverão emitir ações ou quotas em substituição às que deverão se extinguir;
- d) o valor de reembolso das ações ou quotas a que terão direito os sócios ou acionistas dissidentes.

## **48.10. AVALIAÇÃO DO PATRIMÔNIO**

No caso de cisão, fusão ou incorporação, quando ocorrer a criação de uma nova empresa, a AGE ou reunião de sócios que aprovar a operação, nomeará os peritos para avaliação da parcela do patrimônio a ser transferida. Se a operação destinar-se a versão de parcela do patrimônio para sociedade já existente, serão nomeados os peritos por parte da sociedade que vai recepcionar a parcela do patrimônio.

Na operação, visando transferir parcelas do patrimônio da sociedade para novas ou já existentes, deve-se avaliar o patrimônio nos termos do art. 8º da Lei nº 6.404/76 (S.A.), isto é, a avaliação dos bens será feita por 3 (três) peritos ou por empresa especializada. Os peritos ou a empresa avaliadora deverão apresentar laudo fundamentado, com a indicação dos critérios de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruídos de avaliação e dos elementos de comparação adotados e instruídos com os documentos relativos aos bens avaliados.

## **48.11. FORMAÇÃO DO CAPITAL**

O capital constituído nas sociedades decorrentes da cisão, fusão ou incorporação ou que por estas o tiverem aumentado, e os bens vertidos para sua formação deverão coincidir, ao menos, com o montante do capital a realizar (Art. 226 da Lei das S/A).

As ações ou quotas do capital da sociedade a ser incorporada que forem de propriedade da companhia incorporadora, conforme dispuser o protocolo de incorporação, poderão ser extintas ou substituídas por ações em tesouraria da incorporadora, até o limite dos lucros acumulados e reservas, exceto a legal.

Essa norma também se aplicará aos casos de fusão, quando uma das sociedades fundidas for proprietária de ações ou quotas de outra; e aos casos de cisão com incorporação, quando a companhia que incorporar parcela do patrimônio da sociedade cindida for proprietária de ações ou quotas do capital desta.

## **48.12. DIREITO DE RETIRADA DO SÓCIO DISSIDENTE**

O sócio dissidente da deliberação que aprovar a cisão, fusão ou incorporação tem direito de retirar-se da sociedade, mediante o reembolso do valor de suas ações ou quotas. O prazo para o exercício desse direito é de trinta dias e será contado a partir da publicação da ata que aprovar o protocolo ou justificação, mas o pagamento do preço de reembolso somente será devido se a operação vier a efetivar-se (art. 230 da Lei das S/A).

Na sociedade limitada, como não há dispositivo legal disciplinando o assunto, com base no artigo 15 do Decreto nº 3.708, de 10.01.1919, podem os sócios que representem a maioria do capital, mesmo no silêncio do contrato, promover a cisão, fusão ou incorporação da sociedade, cabendo aos demais que não aceitem essa decisão, retirar-se da sociedade, obtendo o reembolso da parcela do seu capital, na proporção do último balanço aprovado.

## **48.13. DIREITOS DOS CREDORES**

O direito dos credores é delimitado por regras de duplo aspecto, dependendo da extinção ou não da sociedade envolvida na operação (arts. 232 e 233 da Lei nº 6.404/76).

### **48.13.1 - Na Cisão Total**

Na cisão com extinção da sociedade cindida, as sociedades que absorverem parcelas de seu patrimônio responderão solidariamente pelas obrigações da sociedade extinta.

### **48.13.2 - Na Cisão Parcial**

Na cisão parcial, a sociedade cindida será responsável pelas obrigações que lhes forem transferidas, contraídas anteriormente à cisão, sem solidariedade entre si ou com a companhia cindida. Mas, nesse caso, qualquer credor anterior poderá opor-se à estipulação, em relação ao seu crédito, desde que notifique a sociedade no prazo de 90 (noventa) dias, a contar da data da publicação dos atos da cisão.

A oposição do credor não prejudica o processo da cisão, que continua normalmente, apenas, em relação ao opositor, não prevalece a regra da não solidariedade no pagamento das dívidas anteriores à cisão.

### **48.13.3 - Fusão e Incorporação**

Até sessenta dias após a publicação das atas relativas à incorporação ou fusão, o credor anterior por ela prejudicado poderá pleitear judicialmente a anulação da operação. Findo o prazo, decairá do direito o credor que não o tiver exercido. A sociedade poderá obstar a ação, ou prejudicá-la, consignando a importância do crédito. Sendo ilíquida a dívida, poderá a sociedade garantir-lhe a execução, suspendendo o processo de anulação. Ocorrendo, dentro do prazo de sessenta dias, a falência da sociedade incorporadora ou da sociedade nova, qualquer credor anterior terá o direito de pedir a separação dos patrimônios para o fim de serem os créditos pagos pelos bens das respectivas massas.

## **48.14. DIREITOS DOS DEBENTURISTAS**

A incorporação, fusão ou cisão da companhia emissora de debêntures em circulação dependerá de prévia aprovação dos debenturistas, reunidos em assembléia especialmente convocada para esse fim (art. 231 da Lei das S/A)

## **48.15. INCORPORAÇÃO DE COMPANHIA CONTROLADA**

Na incorporação, pela controladora, de companhia controlada, a justificação, apresentada à assembléia-geral da controlada, deverá conter, além das informações mencionadas nos itens 48.8 e 48.9, o cálculo das relações de substituição das ações dos acionistas não controladores da controlada com base no valor do patrimônio líquido das ações da controladora e da controlada, avaliados os dois patrimônios segundo os mesmos critérios e na mesma data, a preços de mercado, ou com base em outro critério aceito pela Comissão de Valores Mobiliários, no caso de companhias abertas observado o seguinte (art. 2º da Lei nº 10.303/01):

I - A avaliação dos dois patrimônios será feita por 3 (três) peritos ou empresa especializada e, no caso de companhias abertas, por empresa especializada.

II - Para efeito da comparação, as ações do capital da controlada de propriedade da controladora serão avaliadas, no patrimônio desta;



III - Se as relações de substituição das ações dos acionistas não controladores, previstas no protocolo da incorporação, forem menos vantajosas que as resultantes da comparação mencionada acima, os acionistas dissidentes da deliberação da assembléia-geral da controlada que aprovar a operação, poderão optar, entre o valor de reembolso o valor apurado em conformidade com o disposto acima.

Aplicam-se as normas mencionadas à incorporação de controladora por sua controlada, à fusão de companhia controladora com a controlada, à incorporação de ações de companhia controlada ou controladora, à incorporação, fusão e incorporação de ações de sociedades sob controle comum.

## **48.16. DIVISÃO DAS AÇÕES**

As ações integralizadas com parcelas de patrimônio da companhia cindida serão atribuídas a seus titulares, em substituição às extintas, na proporção das que possuíam; a atribuição em proporção diferente requer aprovação de todos os titulares, inclusive das ações sem direito a voto.

Se na divisão do patrimônio não se verificar, em cada empresa (cindida e resultante da cisão), a exata participação mantida anteriormente pelo acionista/sócio, pode-se proceder a troca de ações/quotas entre eles, ou o pagamento das diferenças pelos acionistas/quotistas que receberam uma participação maior àquela que possuíam para os acionistas/quotistas que receberam o patrimônio menor ou outra solução negocial convencionada entre os acionistas/quotistas para acertar a situação.

## **48.17. AVERBAÇÃO DA SUCESSÃO**

A certidão, passada pelo registro do comércio, da incorporação, fusão ou cisão, é documento hábil para a averbação, nos registros públicos competentes, da sucessão, decorrente de operação, em bens, direitos e obrigações (art. 234 da Lei nº 6.404/74).

## **49. EXTINÇÃO DA PESSOA JURÍDICA - ASPECTOS TRIBUTÁRIOS**

### **49.1 - Conceito**

A dissolução da sociedade caracteriza-se como sendo o momento em que é decidida a extinção da pessoa jurídica, passando-se então a sua liquidação.

A liquidação, por sua vez, é o conjunto dos atos destinados a realizar o ativo, pagar o passivo e destinar o saldo que houver, mediante partilha aos sócios.

Concluída a liquidação, a pessoa jurídica se extingue, ou seja, a extinção é o término de sua existência mediante a baixa dos respectivo registros, inscrições e matrículas nos órgãos competentes (PN CST nº 191/72).

### **49.2 - Procedimentos Fiscais na Extinção**

#### **49.2.1 - Pessoa Jurídica Tributada Com Base no Lucro Real**

A pessoa jurídica obrigada à apuração do lucro real, deverá apurar na data do encerramento de atividades, o lucro real relativo ao ano-calendário (no caso de pagamento mensal por estimativa) ou trimestre (no caso de pagamento com base no lucro real trimestral) em curso, até a data da sua extinção e calcular o imposto normal à alíquota de 15% sobre o lucro real, e o adicional de 10% sobre a parcela do lucro real que exceder ao limite correspondente ao resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do período de apuração, observando-se que do imposto devido apurado poderá ser deduzido:

a) o imposto devido nos meses/trimestres anteriores do ano-calendário em curso; e

b) o imposto retido na fonte ou pago separadamente sobre as receitas computadas no lucro real do período.

Se a pessoa jurídica apurar um saldo de imposto positivo, esse valor deverá ser recolhido no prazo mencionado no item 4.9.2.7.

Caso a pessoa jurídica tenha pago imposto a maior, a diferença apurada poderá ser objeto de pedido de restituição ou compensação com débito relativo a outro tributo/contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, uma vez que em virtude da sua extinção, a empresa não terá meios de compensar o saldo do imposto.

#### **49.2.2 - Pessoa Jurídica Tributada Com Base no Lucro Presumido**

Se a pessoa jurídica não estiver obrigada à apuração do lucro real, poderá optar, na Declaração de Rendimentos de encerramento de atividades, pela tributação com base no lucro presumido.

Neste caso a empresa deverá determinar o lucro presumido do trimestre em curso, até a data da extinção, calculando o imposto devido mediante a aplicação das alíquotas de 15% sobre o lucro presumido apurado e o

adicional de 10% sobre a parcela do lucro presumido, que exceder ao limite correspondente ao resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do período de apuração, observando-se que do imposto devido apurado poderá ser deduzido:

- a) o imposto devido nos trimestres anteriores do ano-calendário em curso; e
- b) o imposto retido na fonte ou pago separadamente sobre as receitas computadas no lucro presumido do período.

Se a pessoa jurídica apurar um saldo de imposto positivo, esse valor deverá ser recolhido no prazo mencionado no item 49.2.7. Caso a pessoa jurídica tenha pago imposto a maior, a diferença apurada poderá ser objeto de pedido de restituição ou compensação com débito relativo a outro tributo/contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, uma vez que em virtude da sua extinção, a empresa não terá meios de compensar o saldo do imposto.

### **49.2.3 - Pessoa Jurídica Tributada Com Base no Lucro Arbitrado**

A pessoa jurídica que estiver obrigada a tributação com base no lucro real e não mantiver escrituração em conformidade com a legislação fiscal e comercial, ficará sujeita ao cálculo do Imposto de Renda trimestral, com base no lucro arbitrado de acordo com as regras previstas nos artigos 40 a 43 da Instrução Normativa SRF nº 93/97.

Neste caso a empresa deverá determinar o lucro arbitrado do trimestre em curso, até a data da extinção, calculando o imposto devido mediante a aplicação das alíquotas de 15% sobre o lucro arbitrado apurado e o adicional de 10% sobre a parcela do lucro arbitrado, que exceder ao limite correspondente ao resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do período de apuração, observando-se que do imposto devido apurado poderá ser deduzido:

- a) o imposto devido nos trimestres anteriores do ano-calendário em curso; e
- b) o imposto retido na fonte ou pago separadamente sobre as receitas computadas no lucro arbitrado do período.

Se a pessoa jurídica apurar um saldo de imposto positivo, esse valor deverá ser recolhido no prazo mencionado no item 49.2.7. Caso a pessoa jurídica tenha pago imposto a maior, a diferença apurada poderá ser objeto de pedido de restituição ou compensação com débito relativo a outro tributo/contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, uma vez que em virtude da sua extinção, a empresa não terá meios de compensar o saldo do imposto.

### **49.2.4 - Contribuição Social Sobre o Lucro**

No encerramento de atividades, além do Imposto de Renda, a empresa deverá calcular a Contribuição Social Sobre o Lucro, para a qual se aplicam as mesmas normas de apuração e de pagamento previstas para o pagamento do Imposto de Renda.

### **49.2.5 - Realização Integral do Lucro Inflacionário**

No caso de encerramento de atividades, a pessoa jurídica extinta deverá considerar integralmente realizado o saldo de lucro inflacionário a tributar, inclusive o saldo credor da correção complementar IPC/90 (art. 7º da Lei nº 9.065/95).

### **49.2.6 - Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior**

Os lucros, os rendimentos e os ganhos de capital auferidos no Exterior, por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, deverão ser computados na determinação do lucro real apurado no balanço levantado por ocasião do encerramento de atividades, inclusive lucros auferidos, até a data do balanço de encerramento, por filiais, sucursais ou controladas no Exterior, observados os procedimentos estabelecidos na IN SRF nº 38/97.

### **49.2.7 - Pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro**

O Imposto de Renda e a Contribuição Social Sobre o Lucro a pagar, apurados no encerramento de atividades, deverão ser pagos integralmente, até o último dia útil do mês subsequente ao do evento, não sendo permitido o parcelamento em quotas, qualquer que seja o seu valor (art. 5º, § 4º da Lei nº 9.430/96).

Ressalte-se que, deverá ser observado esse mesmo prazo, para pagamento do imposto e da contribuição social devidos em períodos anteriores, se o prazo normal para o seu pagamento não vencer antes (art. 861 do RIR/99).

### **49.2.8 - Entrega da Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ**

As pessoas jurídicas que encerrarem atividades deverão apresentar, até o último dia útil do mês subsequente ao da sua extinção, a DIPJ correspondente ao ano-calendário em curso, abrangendo o período de 1º de janeiro até a data da extinção (art. 811 do RIR/99).

Se por ocasião da extinção da pessoa jurídica, ainda não houver sido entregue a DIPJ relativa ao ano-calendário anterior, esta deverá ser entregue juntamente com a declaração de encerramento de atividades.

Caso a pessoa jurídica inicie e encerre as atividades no mesmo ano-calendário, fica obrigada à apresentação da DIPJ correspondente ao período em que exercer suas atividades (§ 3º do art. 811 do RIR/99).

## **49.2.9 - Baixa no CNPJ**

Concluída a liquidação, para a extinção da pessoa jurídica, deverá ser providenciada a baixa dos respectivos registros, entre estes a inscrição no CNPJ, cabendo observar que a baixa da inscrição do estabelecimento sede acarretará a baixa das filiais (IN SRF nº 82/99).

A baixa de inscrição deve ser efetuada junto à unidade da Secretaria da Receita Federal com jurisdição sobre o domicílio fiscal da pessoa jurídica, com observância das normas previstas na Instrução Normativa SRF nº 82/99.

## **49.3 - Tratamento Fiscal Dos Lucros ou Reservas**

### **49.3.1 - Lucros ou Reservas Não Capitalizados**

#### **49.3.1.1 - Pessoa Jurídica Tributada Com Base no Lucro Real**

Os lucros ou reservas não capitalizados (exceto a reserva de correção monetária do capital realizado) existentes na data da extinção da empresa, poderão ficar sujeitos à tributação, como lucros distribuídos ao titular ou aos sócios/acionistas, com observância das normas da legislação vigente na época da sua formação.

Vale lembrar que os lucros apurados a partir de 01.01.96, estão isentos de imposto na distribuição (art. 10 da Lei nº 9.249/95).

Ressalte-se que se na correção complementar pela diferença IPC/BTNF de 1990 a empresa apurou saldo credor (lucro inflacionário), a distribuição desse saldo a sócio/acionista pessoa física está sujeita à incidência do Imposto de Renda na Fonte, mediante aplicação da tabela progressiva vigente no mês da distribuição (art. 459 do RIR/99).

#### **49.3.1.2 - Pessoa Jurídica Tributada Com Base no Lucro Presumido ou Arbitrado**

Os valores pagos, a partir de 01.01.96, aos sócios/acionistas ou ao titular de empresa tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos, ficam isentos do Imposto de Renda independentemente de apuração contábil, até o valor da base de cálculo (lucro presumido ou arbitrado) deduzido do IRPJ, da Contribuição Social Sobre o Lucro, do PIS e da Cofins devidos desde que a distribuição ocorra após o encerramento do período de apuração (art. 10 da Lei nº 9.249/95, art. 48 da IN SRF nº 93/97, e ADN Cosit nº 4/96). Se a empresa mantiver a escrituração contábil de acordo com a legislação comercial e apurar lucro líquido em valor superior ao da base de cálculo do IRPJ diminuído do imposto e contribuições devidos, a totalidade do lucro líquido apurado contabilmente poderá ser distribuída com isenção do Imposto de Renda.

#### **49.3.2 - Lucros ou Reservas Capitalizados**

Se a pessoa jurídica, dentro dos cinco anos subseqüentes à data da incorporação de lucros ou reservas, restituir capital social aos sócios, ou ao titular, mediante redução do capital social, ou em caso de liquidação, sob a forma de partilha do acervo líquido, o capital restituído considerar-se-á lucro ou dividendo distribuído, sujeito a tributação, se for o caso, nos termos da legislação em vigor no ano da formação dos lucros ou reservas capitalizadas (art. 658 do RIR/99).

## **49.4 - Pagamento de Haveres Dos Sócios Mediante Entrega de Bens**

### **49.4.1 - Avaliação**

De acordo com o art. 22 da Lei nº 9.249/95, os bens e os direitos da pessoa jurídica que forem entregue a titular, sócio ou acionista, a título de sua participação no capital, podem ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado, observando-se que:

a) no caso de sócio ou acionista pessoa jurídica, os bens e os direitos recebidos deverão ser registrados, contabilmente, pelo valor contábil ou de mercado, conforme tenham sido avaliados pela pessoa jurídica extinta;

b) no caso de sócio ou acionista pessoa física, o valor a ser informado na declaração de bens do ano em que se efetivar a devolução dos bens, será o valor contábil ou de mercado, conforme tenham sido avaliados pela pessoa jurídica extinta.

### **49.4.2 - Tratamento da Mais Valia na Avaliação a Preço de Mercado**

#### **49.4.2.1 - Na Pessoa Jurídica Extinta**

Caso a entrega dos bens seja feita pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues aos sócios ou acionistas será considerada ganho de capital da pessoa jurídica extinta.

Dessa forma, esse ganho de capital deverá ser computado no resultado da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o lucro devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado (art. 22, § 1º da Lei nº 9.249/95).

#### **49.4.2.2 - Na Pessoa Física/Jurídica Beneficiária**

No caso de sócio ou acionista pessoa física, a diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens não será tributável pelo Imposto de Renda (art. 22, § 4º da Lei nº 9.249/95).

Tratando-se de sócio ou acionista pessoa jurídica, a diferença entre o valor de mercado e o valor contábil dos bens, não será computada na base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica nem da Contribuição Social Sobre o Lucro.

## **49.5 - Tratamento na Falência ou Liquidação Extrajudicial**

As pessoas jurídicas submetidas aos regimes de falência ou de liquidação extrajudicial permanecem na condição de contribuintes do Imposto de Renda e da Contribuição Social Sobre o Lucro, enquanto perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo, observando-se o seguinte (art. 59 da IN SRF nº 93/97):

- a) decretada a liquidação extrajudicial ou a falência, a pessoa jurídica continuará a cumprir suas obrigações principais e acessórias nos mesmos prazos previstos para as demais pessoas jurídicas inclusive, quanto à entrega da declaração anual de rendimentos;
- b) cabe ao liquidante ou síndico proceder à atualização cadastral da entidade no CNPJ, sem a obrigatoriedade de antecipar a entrega da declaração de rendimentos (declaração de encerramento de atividades).

## **49.6 - Responsáveis Pelo Imposto Devido**

São responsáveis pelo imposto devido os sócios, com poderes de administração, da pessoa jurídica que deixar de funcionar sem proceder a liquidação, ou sem apresentar a declaração de rendimentos no encerramento da liquidação (art. 207, V do RIR/99).

## **50. DISSOLUÇÃO E LIQUIDAÇÃO DA SOCIEDADE - ASPECTOS SOCIETÁRIOS**

### **50.1 - Introdução**

A Lei das Sociedades por Ações trata da dissolução das companhias em seus artigos 206 e 207; o primeiro cuidando das formas de desfazimento, e o segundo dos seus efeitos.

A sociedade poderá dissolver-se de pleno direito, por decisão judicial e por decisão de autoridade administrativa competente, nos casos e na forma previstos em lei especial.

### **50.2 - Conceito**

A dissolução de sociedade mercantil é o ato pelo qual se manifesta a vontade no caso da dissolução voluntária ou a obrigação no caso da dissolução forçada de encerrar a existência da pessoa jurídica.

A sociedade tão logo dissolvida, entra em liquidação, que é o conjunto de atos destinados a realização do ativo, pagamento do passivo e destinação do saldo que houver, mediante partilha, aos sócios.

Concluída a fase de liquidação, a pessoa jurídica extingue-se.

### **50.3 - Hipóteses de Dissolução**

A dissolução, opera-se de pleno direito, por decisão judicial ou por decisão da autoridade administrativa.

#### **50.3.1 - De Pleno Direito**

As hipóteses para dissolução de pleno direito são em número de 5 (cinco), a saber (art. 335 do Código Comercial):

- a) pelo término do prazo de duração da sociedade;
- b) nos casos previstos no estatuto social ou contrato social;
- c) por deliberação da assembleia geral;
- d) pela existência de um único acionista, verificada em assembleia geral ordinária, se o mínimo de dois não for constituído até a assembleia do ano seguinte, excetuando-se o caso de subsidiária integral; e
- e) pela extinção, na forma da lei, da autorização para funcionar.

#### **50.3.2 - Por Decisão Judicial**

As hipóteses para dissolução por decisão judicial são em número de 3 (três), a saber (art. 336 do Código Comercial):

- a) quando anulada a sua constituição, em ação proposta por qualquer acionista;
- b) quando provado que não pode preencher o seu fim, em ação proposta por acionistas que representem 5% (cinco por cento) ou mais do capital social; e
- c) em caso de falência, na forma prevista na respectiva lei.

### 50.3.3 - Por Decisão de Autoridade Administrativa

Essa natureza dissolvente ocorre nos casos e na forma previstos em lei especial, principalmente em relação ao mercado de capitais, onde se verifica a necessidade de uma medida saneadora, visando garantir a confiabilidade do mercado.

### 50.3.4 - Desinteligência Grave Entre os Sócios

O Código Comercial não inclui entre as causas de dissolução da sociedade mercantil a desinteligência entre seus membros. No entanto a jurisprudência e a doutrina acrescentaram a dissolução motivada por divergência grave entre os sócios, uma vez que, desaparecendo a compreensão ou a estima, seria impossível o prosseguimento da sociedade.

## 50.4 - Efeitos da Dissolução

A pessoa jurídica dissolvida conserva a personalidade jurídica, até a extinção, com o fim de proceder a liquidação. Destarte, a dissolução da pessoa jurídica não extingue a sua personalidade, fato esse que só ocorrerá no encerramento da liquidação, que é o conjunto de atos destinados a realizar o ativo, pagar o passivo e destinar o saldo remanescente, se houver, ao titular de empresa individual ou, mediante partilha, aos componentes da sociedade, na forma da lei, do estatuto ou do contrato social.

## 50.5 - Distrato Social

Quando os sócios resolvem por mútuo acordo dissolver a sociedade, lavra-se um instrumento escrito que é o distrato. No distrato são estipuladas todas as cláusulas relativas ao modo de liquidação, bem como é indicado o sócio ou terceiro que deva processar essa liquidação.

Desta forma, no caso de dissolução consensual, o instrumento do distrato é o documento em que se convencionou a dissolução da sociedade.

Tratando-se de dissolução judicial da sociedade, o instrumento do distrato será apresentado pela sentença declaratória da dissolução, que deverá ser arquivada na Junta Comercial.

### 50.5.1 - Forma do Distrato

O distrato pode ser elaborado por escritura pública ou particular, independentemente da forma adotada na constituição da sociedade (art. 53 da Lei nº 8.934/94).

O distrato social precisa conter os elementos exigidos pelas normas do Registro de Comércio.

De acordo com a IN DNRC nº 44/94, o distrato social deve conter no mínimo os seguintes elementos:

I - Título;

II - Preâmbulo, do qual deverá constar:

- a) o nome completo dos sócios e sua qualificação;
- b) o nome empresarial e o número de identificação do Registro de Empresas - Nire;
- c) a resolução de promover o distrato social;

III - cláusulas obrigatórias em que deverão constar:

- a) a declaração da importância repartida entre os sócios;
- b) referência à pessoa ou às pessoas que assumirem o ativo e o passivo da sociedade mercantil, supervenientes ou não à liquidação;
- c) pessoa responsável pela guarda dos livros;
- d) os motivos da dissolução, se não for por mútuo consenso;

IV - fecho.

### 50.5.2 - Modelo

Instrumento Particular de Distrato da Sociedade Comércio de Equipamentos de Informática Disquete Ltda.  
CGC/CNPJ nº .....

Paulo Fernandes, brasileiro, casado, comerciante, residente na Rua ..... nº..... nesta capital, portador da Carteira de Identidade RG nº..... SSP/PR, CPF/MF nº..... e Pedro Machado, brasileiro, solteiro, comerciante, residente na Rua..... nº ...., nesta capital, portador da Carteira de Identidade RG nº..... SSP/PR, CPF/MF nº ....., sócios componentes da sociedade por quotas de responsabilidade limitada que gira nesta praça sob a denominação social de Comércio de Equipamentos de Informática Disquete Ltda, com sede na Rua ....., nº ..... registrada na Junta Comercial do Estado do Paraná sob o nº..... em....., em virtude de divergências surgidas entre ambos, em relação ao modo de gerir os negócios sociais, resolvem por este instrumento, de comum acordo, dissolver essa sociedade conforme as seguintes cláusulas:

I - Ambos os sócios decidem dissolver a sociedade a partir dessa data e declaram extinta a razão social Comércio de Equipamentos de Informática Disquete Ltda.

II - A sociedade ora dissolvida não possui ativo nem passivo a ser liquidado.

III - O capital social no valor de R\$ ..... (valor por extenso) bem como os lucros apurados em ..... no valor de R\$ ..... (valor por extenso) são repartidos entre os sócios da seguinte forma:

a) O sócio Paulo Fernandes recebe a quantia de R\$..... (valor por extenso) correspondente a sua quota de capital e R\$..... (valor por extenso), correspondente a lucros;

b) o sócio Pedro Machado recebe a quantia de R\$ ..... (valor por extenso) correspondente a sua quota de capital e R\$ ..... (valor por extenso) correspondente a lucros.

IV - Os sócios dão reciprocamente plena, geral e irrevogável quitação, em relação à sociedade extinta, nada tendo mais a reclamar.

V - O sócio Pedro Machado tomará as providências necessárias para a dissolução formal da sociedade, ficando sob sua responsabilidade a regularização da extinção perante as repartições públicas, ficando sob sua guarda os livros da sociedade extinta, no seu endereço na Rua..... nº.... nesta capital.

E, assim, justos e convencidos, assinam o presente instrumento em três vias de igual teor e forma, na presença das duas testemunhas abaixo, arquivando-se a primeira via na junta Comercial do Estado do Paraná.

Curitiba, ....., de..... de 19....

-----  
Paulo Fernandes

-----  
Pedro Machado  
Testemunhas

-----  
-----

### 50.5.3 - Arquivamento na Junta Comercial

O distrato social marca o fim das atividades normais da empresa e, portanto, deverá ser providenciada o seu arquivamento na Junta Comercial dentro de trinta dias seguintes à sua lavratura (art. 33 do Decreto nº 1.800/96).

#### 50.5.3.1 - Documentos a Serem Apresentados

Os documentos a serem apresentados para arquivamento do distrato social na Junta Comercial são os seguintes:

I - requerimento-padrão;

II - distrato social em 3 vias assinadas pelos sócios ou seus procuradores e de duas testemunhas;

III - Ficha Cadastro Nacional (2 vias);

IV - Os pedidos de arquivamento de atos de extinção serão instruídos com as seguintes certidões:

a) Certidão Negativa de Débitos fornecida pelo INSS;

b) Certidão de Quitação de Tributos e Contribuições Federais emitida pela Receita Federal;

c) Certificado de Regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço fornecido pela Caixa Econômica Federal;

d) Certidão Negativa de Débito inscrito em dívida ativa junto à Fazenda Estadual, fornecida pela Secretaria da Fazenda.

V - Aprovação prévia do órgão governamental competente, quando for o caso.

VI - Comprovantes dos recolhimentos das taxas:

a) de arquivamento devida à Junta Comercial, recolhida na guia própria de acordo com o modelo adotado em cada Estado;

b) de Cadastro Nacional de Empresas recolhida através de Darf.

#### 50.5.4 - Publicação no Diário Oficial da União ou do Estado

O distrato social deverá ser publicado no Diário Oficial da União ou do Estado, conforme o lugar do domicílio da sociedade, ou em jornal de grande circulação da localidade em que estiver situada a sede da sociedade, sob pena de subsistir a responsabilidade de todos os sócios a respeito de quaisquer obrigações que algum deles possa contrair com terceiro em nome da sociedade (art. 338 do Código Comercial).

#### 50.6 - Liquidação da Sociedade

A liquidação é o conjunto de atos preparatórios para a extinção, e sucede a fase de dissolução da empresa, ou seja, é o conjunto de atos destinados a realizar o ativo e a pagar o passivo para, no final destinar o saldo que restar aos sócios mediante partilha. Subsiste nessa fase, a personalidade jurídica da sociedade e, por conseguinte, não se interrompem ou modificam suas obrigações fiscais, não importando a causa da liquidação.

##### 50.6.1 - Nomeação do Liquidante

Dissolvida a sociedade, os sócios gerentes devem operar a sua liquidação sob a mesma firma/ denominação social seguida da expressão "em liquidação".

A liquidação da sociedade pode ser entregue a sócio não gerente ou até a pessoa de fora da sociedade, conforme previsão contratual ou no silêncio deste, de acordo com a decisão da maioria dos sócios (art. 344 do Código Comercial).

##### 50.6.2 - Obrigações do Liquidante

De acordo com o artigo 345 do Código Comercial, o(s) liquidante(s) fica(m) obrigado(s) a:

a) formar inventário e balanço do ativo e passivo nos quinze dias imediatos à sua nomeação, levando-os ao conhecimento dos demais sócios;

**Nota:** se o liquidante não tomar essa providência, poderá ser nomeado judicialmente uma administração liquidadora às custas do liquidante, se for sócio; e não o sendo, não terá direito a retribuição alguma pelo trabalho que houver feito.

b) comunicar mensalmente a cada sócio o estado da liquidação, debaixo da mesma sanção;

c) proceder à divisão e partilha dos bens sociais.

Se da liquidação não resultarem valores bastante para o pagamento das dívidas exigíveis, devem pedir aos sócios fundos necessários nos casos em que eles forem obrigados a prestá-los (art. 346 do Código Comercial).

##### 50.6.3 - Responsabilidade do(s) Liquidante(s)

O liquidante responde perante os sócios pelos prejuízos que causar à massa em liquidação, por negligência no desempenho de suas funções, ou por qualquer abuso dos efeitos da sociedade.

No caso de omissão ou negligência culpável, poderá ser destituído judicialmente, não tendo direito a paga alguma. Ocorrendo abuso ou fraude, responderá criminalmente pelo delito.

Acabada a liquidação e aprovada a divisão e partilha pelos sócios liquidados, cessa a responsabilidade do(s) liquidante(s).

##### 50.6.4 - Sócio Discordante - Prazo Para Reclamação

O sócio que não aprovar a liquidação ou a partilha é obrigado a reclamar dentro de dez dias depois desta lhe ser comunicada, sob pena de não poder mais ser admitido a reclamar, e de se julgar por boa a atividade do liquidante.

##### 50.6.5 - Relatório Final da Liquidação

Conforme aconselha o mestre Rubens Requião (Curso de Direito Comercial, Ed. Saraiva, 2º volume, pág. 279), é prudente que "terminada a liquidação, o liquidante elabore relatório final do resultado desta e o leve ao arquivamento na Junta Comercial, para que conste do registro do Comércio o ponto final da atividade da sociedade extinta. Só então é que se terá a extinção efetiva da pessoa jurídica, pois, como já se anotou, a personalidade jurídica não se extingue pelo só fato da declaração da dissolução social".

##### 50.6.6 - Guarda da Documentação

Após a liquidação e partilha definitiva, os livros de escrituração e os respectivos documentos sociais ficarão sob a responsabilidade de um dos sócios escolhido por votação, devendo constar o nome e endereço desse sócio no distrato social.

## 50.7 - Efeitos da Extinção

Concluída a liquidação, a pessoa jurídica extingue-se. A extinção é o término da existência da empresa individual ou da sociedade mercantil, através da desvinculação dos elementos humanos e materiais que dela faziam parte.

## 50.8 - Baixa no CGC/CNPJ

A baixa no CGC/CNPJ deve ser solicitada, no caso de encerramento das atividades do estabelecimento-sede e/ou filiais e de empresas individuais ou equiparadas, pelo responsável pela empresa perante o Ministério da Fazenda, à unidade da Secretaria da Receita Federal com jurisdição sobre o domicílio fiscal do estabelecimento-sede, até o último dia útil do mês subsequente à ocorrência da extinção, pelo encerramento da liquidação, inclusive por determinação judicial (art. 16 da IN SRF nº 82/97).

Ressalte-se que a baixa do estabelecimento-sede acarretará a das filiais.

Será aplicada a multa de R\$ 74,00 ao contribuinte que, por si ou por qualquer de seus estabelecimentos, deixar de comunicar no prazo previsto, o encerramento de suas atividades.

No caso de extinção da matriz, a baixa no CGC/CNPJ deverá ser acompanhada da seguinte documentação (IN SRF nº 68/96, 86/96 e 82/97):

I - Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica relativa ao evento da baixa;

II - Ficha Cadastral da Pessoa Jurídica devidamente preenchida em duas vias;

III - Declaração do Imposto de Renda na Fonte - Dirf, Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF e Declaração do Imposto sobre Produtos Industrializados - Dipi, correspondentes ao período do ano-calendário em que houve o encerramento, caso a pessoa jurídica esteja sujeita à apresentação dessas declarações;

IV - comprovantes dos recolhimentos dos impostos e contribuições informados nas declarações mencionadas em I e II e da multa pelo atraso na entrega, se houver;

V - o cartão de inscrição do contribuinte no CGC/CNPJ da matriz e das filiais, se existirem;

VI - cópia do Distrato Social ou de Demonstrativo dos bens e direitos entregues ao titular da empresa individual ou aos sócios, no caso de sociedade, a título de devolução do capital e de distribuição dos demais valores integrantes do patrimônio líquido;

VII - Cópia dos recibos de entrega das Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física do responsável;

**Nota:** neste caso a data da baixa corresponde a data da declaração de encerramento.

Além da documentação mencionada nos itens anteriores, a SRF se reserva o direito de exigir a apresentação de outros documentos que julgar necessários (art. 2º, § 4º da IN SRF nº 98/94).

**Nota:** Sobre os aspectos contábeis a serem observados na liquidação de sociedades, vide capítulo - lançamentos contábeis.

## 51 - BALANÇO SOCIAL DAS EMPRESAS - CONSIDERAÇÕES GERAIS

### 1 - INTRODUÇÃO

Desde o início do século XX registram-se manifestações a favor de um comportamento socialmente responsável por parte das empresas. Contudo, foi somente a partir dos anos 60 nos Estados Unidos da América e no início da década de 70 na Europa - particularmente na França, Alemanha e Inglaterra - que a sociedade iniciou uma cobrança por maior responsabilidade social das empresas e consolidou-se a própria necessidade de divulgação dos chamados balanços ou relatórios sociais.

No Brasil, os ventos desta mudança de mentalidade empresarial já podem ser notados na "Carta de Princípios do Dirigente Cristão de Empresas" desde a sua publicação, em 1965, pela Associação de Dirigentes Cristãos de Empresas do Brasil (ADCE Brasil). Na década de 80, a Fundação Instituto de Desenvolvimento Empresarial e Social (Fides) chegou a elaborar um modelo. Porém, só a partir do início dos anos 90 é que poucas empresas passaram a levar a sério a questão e divulgar sistematicamente em balanços e relatórios sociais as ações realizadas em relação à comunidade, ao meio ambiente e ao seu próprio corpo de funcionários.

Desta forma, o Balanço Social da Nitrofertil (empresa estatal da Bahia), que foi realizado em 1986, é considerado o primeiro documento brasileiro do gênero que carrega este nome. Depois vieram os BSs do Sistema Telebrás, no final da década de 80, e o do Banespa, realizado em 1992.

Há muito fala-se em responsabilidade social da empresa. E, de fato, pode-se observar que algumas empresas, aqui no Brasil, têm levado a sério suas relações com a comunidade, com o meio ambiente e com seu próprio corpo de funcionários. Até porque, nos últimos anos, essas relações tornaram-se uma questão de estratégia financeira e de sobrevivência empresarial, quando pensamos a longo prazo. Isto sem falar, é claro, do lado ético e humano que a responsabilidade social envolve e, por sua vez, pode desenvolver.

### 2. FUNÇÃO DO BALANÇO SOCIAL

A função principal do Balanço Social da empresa é tornar pública a responsabilidade social da empresa. Isto faz parte do processo de pôr as cartas na mesa e mostrar com transparência para o público em geral, para os atentos consumidores e para os acionistas e investidores o que a empresa está fazendo na área social. Assim, para além das poucas linhas que algumas empresas dedicam nos seus balanços patrimoniais e dos luxuosos modelos próprios de Balanço Social que estão surgindo, é necessário um modelo único - simples e objetivo. Este modelo vai



servir para avaliar o próprio desempenho da empresa na área social ao longo dos anos, e também para comparar uma empresa com outra. Empresa que cumpre seu papel social atrai mais consumidores e está investindo na sociedade e no seu próprio futuro. E mais ainda, tem o direito, antes do dever, de dar publicidade às suas ações. Porém, esta propaganda será cada vez mais honesta e verdadeira, na justa medida em que utilizar parâmetros iguais e permitir comparações por parte dos consumidores, investidores e da sociedade em geral.

Assim, desde meados de 1997 o sociólogo Herbert de Souza, o Betinho, e o Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (Ibase) vêm batendo na mesma tecla e chamando a atenção dos empresários e toda a sociedade para a importância e a necessidade da realização do Balanço Social das empresas em um modelo único e simples. O objetivo principal de quem atua nesta área deve ser, obviamente, a diminuição da pobreza e das injustiças sociais, através da construção de uma cidadania empresarial. Ou seja, desenvolver uma sólida e profunda responsabilidade social nos empresários e nas empresas, na busca por um maior, melhor e mais justo desenvolvimento humano, social e ambiental.

A ampliação do número de empresas que publiquem seu Balanço Social também neste modelo único desenvolvido pelo Ibase deve ser o grande objetivo deste momento, e por isso, é preciso somar esforços. E cabe aqui ressaltar que se o custo de publicar um Balanço Social neste modelo simples é bem próximo a zero, esta decisão passa para a esfera da vontade política e do nível de compromisso que cada empresa tem com a sociedade.

Algumas iniciativas de se lançar a idéia e a prática da realização do Balanço Social e de estímulo à responsabilidade social das empresas vêm acontecendo nos últimos anos. Estas iniciativas precisam continuar, ser ampliadas e incentivadas. Desta forma, o Ibase vem colocando em foco este tema, por acreditar que a parceria entre empresas, governo e sociedade é fundamental para reduzir a pobreza e a injustiça social, promovendo um maior progresso e desenvolvimento social e humano. Contudo, muito ainda precisa ser estudado, pesquisado, e realizado na prática para que esta idéia possa, de fato, gerar frutos concretos para toda a sociedade.

### 3. LEGISLAÇÃO

Não há até o presente momento uma legislação específica tratando sobre o Balanço Social. Existem vários projetos de lei em âmbito federal, estadual e municipal que estão em estudo, mas que ainda não foram aprovados pelos respectivos órgãos.

### 4. COMO ELABORAR O BALANÇO SOCIAL

#### 4.1 - O Que Deve Conter

Itens incluídos	Indicadores
Receita Líquida	Receita bruta excluída dos impostos e contribuições, devoluções, abatimentos e descontos comerciais
Folha de Pagamento Bruta	Valor total da folha de pagamento
Indicadores Laboriais	Restaurante, ticket-refeição, lanches, cestas básicas e outros gastos com alimentação dos empregados
Alimentação	
Previdência Privada	Planos especiais de aposentados, fundações previdenciárias, complementações de benefícios aos aposentados e seus dependentes
Saúde	Plano de saúde, assistência médica, programas de medicina preventiva, programas de qualidade de vida e outros gastos com saúde, inclusive dos aposentados
Educação	Treinamentos, programas de estágios (excluídos salários), reembolso de educação, bolsas, assinaturas de revistas, gastos com biblioteca (excluído pessoal) e outros gastos com educação e treinamentos de funcionários
Creche/Auxílio Creche	Creche no local ou auxílio creche aos funcionários
Participação nos Lucros ou Resultados	Participações que não caracterizem complemento de salários
Outros Benefícios	Seguros (parcela paga pela empresa), empréstimo (só o custo), gastos com atividades recreativas, transportes, moradias e outros benefícios oferecidos aos empregados
Tributos (excluído enc. sociais)	Impostos, contribuições e taxas federais, estaduais e municipais
Contribuições para a Sociedade/Investimentos na Cidadania	Investimentos na comunidade (não incluir gastos com empregados)
Relacionados com a Operação da Empresa	Despoluição, gastos com a introdução de métodos não poluentes e outros gastos que visem maior qualidade ambiental na operação da empresa
Em Programas/Projetos Externos	Despoluição, conservação de recursos ambientais, campanhas

---

	ambientais e outros
Outras Informações Relevantes	Espaço disponível para que a empresa agregue outras informações que considere reveladoras de sua ação social

## 4.2 - Modelo

### BALANÇO SOCIAL

Empresa \_\_\_\_\_

	1999 (valores em reais)			1998 (valores em reais)		
1. Base de Cálculo						
1.1 - Receita líquida						
1.2 - Lucro operacional						
1.3 - Folha de pagamento bruta						
2. Indicadores Laboriais	Valores R\$	% sobre 1.2	% sobre 1.1	Valores (R\$)	% sobre 1.2	% sobre 1.1
2.1 - Alimentação						
2.2 - Encargos sociais compulsórios						
2.3 - Previdência Privada						
2.4 - Saúde						
2.5 - Educação						
2.6 - Creches/auxílio creche						
2.7 - Participação nos lucros/resultados						
2.8 - Outros benefícios						
Total - indicadores laboriais (2.1 a 2.8)						
3. Indicadores Sociais	Valores R\$	% sobre 1.2	% sobre 1.1	Valores (R\$)	% sobre 1.2	% sobre 1.1
3.1 - Tributos (excluídos encargos sociais)						
3.2 - Contribuições p/ a sociedade:						
3.2.1 - Educação e cultura						
3.2.2 - Saúde e saneamento						
3.2.3 - Habitação						
3.2.4 - Creches						
3.2.5 - Esportes e lazer						
3.2.6 - Alimentação						
3.2.7 - Outros						
3.3 - Investimento em meio ambiente:						
3.3.1 - Relacionados com a operação da empresa						
3.3.2 - Em programas/projetos externos						
Total - indicadores sociais (3.1 a 3.3)						
4. Indicadores de Campo Funcional		Total			Total	
4.1 - Número de empregados no final do período						
4.2 - Número de admissões no final do período						
4.3 - Número de mulheres que trabalham na empresa						
4.4 - Percentual de cargos de chefia ocupados por mulheres						
4.5 - Número de empregados portadores de deficiência						
5. Outras Informações Relevantes Quanto ao Exercício da Responsabilidade Social:						

Vale observar que a elaboração e a publicação do Balanço Social têm finalidades específicas, conforme examinado neste trabalho, não suprimindo a obrigatoriedade da elaboração e publicação das demonstrações financeiras exigidas pela legislação pertinente.

## 52 - ENTIDADES SINDICAIS E ASSOCIAÇÕES DE CLASSE

### 1. INTRODUÇÃO

A Resolução CFC nº 838, de 22.02.99 (DOU de 25.02.99), aprovou a NBC-T 10.18, que estabelece os critérios e procedimentos específicos de avaliação de registros contábeis e de estruturação das demonstrações contábeis das Entidades Sindicais e Associações de Classe e aplica-se às entidades sindicais de todos os níveis, sejam confederações, centrais, federações e sindicatos; a quaisquer associações de classe; a outras denominações que possam ter, abrangendo tanto as patronais como as de trabalhadores. O requisito básico é aglutinarem voluntariamente pessoas físicas ou jurídicas, conforme o caso, unidas em prol de uma profissão ou atividade comum.

Não estão abrangidos por esta norma os Conselhos Federais, Regionais e Seccionais de profissões liberais, criados por lei federal, de inscrição compulsória para o exercício legal de uma profissão.

### 2. REGRAS APLICÁVEIS

Aplicam-se às Entidades Sindicais e Associações de Classe os Princípios Fundamentais de Contabilidade, todas as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade, ou seja, os procedimentos contábeis a serem observados pelas entidades

mencionadas são os mesmos exigidos para as demais pessoas jurídicas, com as adaptações focalizadas neste trabalho.

### 3. REGISTROS CONTÁBEIS

As receitas de contribuições baseadas em estatuto, ou em documento equivalente, aquelas derivadas de legislação específica e as demais, bem como as despesas, devem ser registradas em obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, sempre considerados o tempo decorrido e a periodicidade mensal, observado o seguinte:

I - as Entidades Sindicais e Associações de Classe devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas, com base em estimativas de seus prováveis valores de realização, e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados;

II - as doações, subvenções e contribuições para custeio são contabilizadas em conta de receita;

III - as doações, subvenções e contribuições patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade são contabilizadas no patrimônio social;

IV - as receitas de doações, subvenções e contribuições para custeio ou investimento devem ser registradas mediante documento hábil;

V - os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, técnica, científica e outras, bem como, comercial, industrial ou de prestação de serviços;

VI - as receitas de doações, subvenções e contribuições recebidas para aplicação específica, mediante constituição de fundos, devem ser registradas em contas próprias segregadas das demais contas da entidade;

VII - o valor do superávit ou déficit do exercício deve ser registrado na conta Superávit ou Déficit do exercício enquanto não aprovado pela assembléia dos associados e, após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social;

VIII - as entidades beneficiadas, caso não tiverem usufruído da isenção de tributos e contribuições, devem registrar suas receitas e despesas, com e sem gratuidade, de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados como se não gozassem de isenção.

### 4. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas Entidades Sindicais e Associações de Classe são as seguintes, determinadas pela NBC-T 3: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Social e Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

#### 4.1 - Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial das Entidades Sindicais e Associações de Classe deve evidenciar os componentes patrimoniais, de modo a possibilitar aos seus usuários a adequada interpretação da sua posição patrimonial e financeira.

No balanço patrimonial a conta Capital será substituída pela conta Patrimônio Social ou Fundo Patrimonial.

#### 4.2 - Demonstração do Resultado

Nas entidades sindicais e associações de classe a denominação da Demonstração do Resultado é alterada para Demonstração do Superávit ou Déficit, a qual deve evidenciar a composição do resultado de um determinado período. Além dessa alteração, a NBC-T 3 é aplicada substituindo-se a palavra resultado pela expressão superávit ou déficit.

A demonstração do resultado deve evidenciar, de forma segregada, as contas de receitas e despesas; estas, quando identificáveis, por tipo de atividade.

#### 4.3 - Demonstração Das Mutações do Patrimônio Líquido

A denominação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (item 3.5 da NBC-T 3) é alterada para Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, que deve evidenciar, num determinado período, a movimentação das contas que integram o seu patrimônio. Além dessa alteração, a demonstração será elaborada substituindo-se a palavra lucros pela palavra superávit e a palavra prejuízo pela palavra déficit.

#### 4.4 - Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

As Entidade Sindicais e Associações de Classe estão dispensadas da elaboração da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (item 3.4) por estar incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.

#### 4.5 - Demonstração Das Origens e Aplicações de Recursos

Na demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (item 3.6 da NBC-T 3), a palavra resultado é substituída pela expressão superávit ou déficit.

#### 4.6 - Divulgação Das Demonstrações Contábeis

A divulgação das Demonstrações Contábeis deve obedecer às normas previstas na NBC-T 6, aprovada pela Resolução CFC nº 73, de 22.11.92, que dispõe sobre os procedimentos relativos à forma de apresentação, divulgação, conteúdo das notas explicativas e republicação das demonstrações contábeis.

#### 4.7 - Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis

As notas explicativas devem incluir informações de natureza patrimonial, econômica, financeira, legal, fiscal e social, tais como:

- a) as principais atividades desenvolvidas pela Entidade Sindical ou Associação de Classe;

- b) as principais práticas contábeis adotadas;
- c) os investimentos relevantes efetuados no período e os anteriormente existentes;
- d) a origem dos recursos relevantes;
- e) os detalhes dos financiamentos a longo prazo;
- f) os detalhes das contingências na data do encerramento do exercício e dos prováveis efeitos futuros.

## 53. ENTIDADES SEM FINALIDADE DE LUCROS

### 1. CONCEITO

A RESOLUÇÃO CFC Nº 926, de 19.12.01 (DOU de 03.01.02) norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em nota explicativa das entidades sem finalidades de lucros.

Destina-se, também, a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito privado sem finalidade de lucros, especialmente entidades beneficentes de assistência social (Lei Orgânica da Seguridade Social), para emissão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, da competência do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS).

### 2. CONCEITO

As entidades sem finalidade de lucro são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit.

As entidades sem finalidade de lucros exercem atividades assistenciais, de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, beneficentes, sociais, de conselhos de classe e outras, administrando pessoas, coisas, e interesses coexistentes e coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária.

Essas entidades são constituídas sob a forma de fundações públicas ou privadas, ou sociedades civis, nas categorias de entidades sindicais, culturais, associações de classe, partidos políticos, ordem dos advogados, conselhos federais, regionais e seccionais de profissões liberais, clubes esportivos não-comerciais e outras entidades enquadradas no conceito do item 10.19.1.4.

### 3. REGRAS APLICÁVEIS

Aplicam-se às entidades sem finalidade de lucros os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Por se tratar de entidades sujeitas aos mesmos procedimentos contábeis, devem ser aplicadas, no que couber, as diretrizes da NBC T 10.4 - Fundações e NBC T 10.18 - Entidades Sindicais e Associações de Classe.

### 4. REGISTRO CONTÁBIL

As receitas e despesas devem ser reconhecidas, mensalmente, respeitando os Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial os Princípios da Oportunidade e da Competência, observando-se o seguinte:

I - As entidades sem finalidade de lucros devem constituir provisão em montante suficiente para cobrir as perdas esperadas, com base em estimativas de seus prováveis valores de realização, e baixar os valores prescritos, incobráveis e anistiados.

II - As doações, subvenções e contribuições para custeio são contabilizadas em contas de receita. As doações, subvenções e contribuições patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, são contabilizadas no patrimônio social.

III - As receitas de doações, subvenções e contribuições para custeio ou investimento devem ser registradas mediante documento hábil.

IV - Os registros contábeis devem evidenciar as contas de receitas e despesas, superávit ou déficit, de forma segregada, quando identificáveis por tipo de atividade, tais como educação, saúde, assistência social, técnico-científica e outras, bem como, comercial, industrial ou de prestação de serviços.

V - As receitas de doações, subvenções e contribuições recebidas para aplicação específica, mediante constituição ou não de fundos, devem ser registradas em contas próprias segregadas das demais contas da entidade.

VI - O valor do superávit ou déficit do exercício deve ser registrado na conta Superávit ou Déficit do Exercício enquanto não aprovado pela assembléia dos associados e após a sua aprovação, deve ser transferido para a conta Patrimônio Social.

#### 4.1 - Reavaliações do Imobilizado

As entidades poderão utilizar-se da prática da reavaliação de bens, toda vez que o ativo permanente tiver seu valor

de mercado superior ao valor líquido contábil pelo qual o bem está registrado. Para esse efeito deverão ser utilizados laudos de entidades ou profissionais estranhos à entidade.

## 4.2 - Depreciação, Amortização e Exaustão

Pelo fato dessas entidades não estarem sujeitas às limitações fiscais, previstas pela legislação do Imposto de Renda, para a apropriação dos encargos de depreciação, amortização ou/e exaustão, devem então, com base em laudo de empresas ou profissionais especializados, fixar percentuais e demais critérios para uma boa medição da vida útil de seus ativos e desses encargos.

## 5. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas entidades sem finalidade de lucros são as determinadas pela NBC T 3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, e a sua divulgação pela NBC T 6 - Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

Na aplicação das normas contábeis, em especial a NBC T 3, a conta Capital deve ser substituída por Patrimônio Social, integrante do grupo Patrimônio Líquido, e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício.

### 5.1 - Balanço Patrimonial

Para elaboração do balanço patrimonial, poderá ser utilizada a mesma classificação da Lei das S/A, substituindo-se a conta Capital por Patrimônio Social ou fundo social, integrante do grupo Patrimônio Líquido, e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados por Superávit ou Déficit do Exercício.

### 5.2 - Demonstração do Resultado

Nas entidades sem finalidade de lucro a denominação da demonstração do resultado pode ser alterada para Demonstração do Superávit ou Déficit. Essa demonstração deve evidenciar, de forma segregada, as contas de receitas e despesas.

### 5.3 - Demonstração Das Mutações do Patrimônio

Essa demonstração poderá ser utilizada substituindo-se o termo patrimônio líquido pelo termo patrimônio social, para explicar detalhadamente a diferença entre o patrimônio inicial e final.

### 5.4 - Demonstração Das Origens e Aplicações de Recursos

Se a entidade elaborar a demonstração das origens e aplicações de recursos, a palavra resultado deve ser substituída pela expressão superávit ou déficit.

### 5.5. Notas Explicativas

As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- a) o resumo das principais práticas contábeis;
- b) os critérios de apuração das receitas e das despesas, especialmente com gratuidades, doações, subvenções, contribuições e aplicações de recursos;
- c) as contribuições previdenciárias relacionadas com a atividade assistencial devem ser demonstradas como se a entidade não gozasse de isenção, conforme normas do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS);
- d) as subvenções recebidas pela entidade, a aplicação dos recursos e as responsabilidades decorrentes dessas subvenções;
- e) os fundos de aplicação restrita e responsabilidades decorrentes desses fundos;
- f) evidenciação dos recursos sujeitos a restrições ou vinculações por parte do doador;
- g) eventos subseqüentes à data do encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da entidade;
- h) as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- i) informações sobre os tipos de seguro contratados;
- j) as entidades educacionais, além das notas explicativas, devem evidenciar a adequação das receitas com as despesas de pessoal, segundo parâmetros estabelecidos pela Lei das Diretrizes e Bases da Educação e sua regulamentação;
- k) as entidades beneficiadas com isenção de tributos e contribuições devem evidenciar suas receitas com e sem gratuidade de forma segregada, e os benefícios fiscais gozados.

## 54 - DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA

### 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC), que não é um relatório obrigatório pela contabilidade, torna-se um importante relatório para a tomada de decisão gerencial. De forma condensada, esta demonstração indica a origem de todo o dinheiro que entrou no caixa em determinado período e, ainda, o Resultado do Fluxo Financeiro.

Assim como a Demonstração de Resultados de Exercícios, a DFC é uma demonstração dinâmica e também está contida no balanço patrimonial.

A Demonstração do Fluxo de Caixa irá indicar quais foram as saídas e entradas de dinheiro no caixa durante o período e o resultado desse fluxo.

## 2. AS PRINCIPAIS TRANSAÇÕES QUE AFETAM O CAIXA

A seguir, relacionaremos em dois grupos as principais transações que afetam o caixa.

### 2.1 - Transações Que Aumentam o Caixa (Disponível)

- Integralização do Capital pelos proprietários em dinheiro;
- Empréstimos bancários e financiamento oriundos das instituições financeiras;
- Vendas de Ativos Permanentes;
- Outras entradas (juros recebidos, indenizações de seguros, etc.).

### 2.2 - Transações Que Diminuem o Caixa (Disponível)

- Pagamento de dividendos aos acionistas;
- Pagamento de juros, correção monetária de dívidas;
- Aquisição de itens do Ativo Permanente;
- Compra à vista e pagamento de fornecedores;
- Pagamentos de despesas/custo, contas a pagar e outros.

### 2.3 - Transações Que Não Afetam o Caixa

Dentre as transações realizadas pela empresa, algumas não afetam o caixa, isto é, não há encaixe e nem desencaixe de dinheiro.

#### Exemplo:

- Depreciação, amortização e exaustão;
- Provisão para devedores duvidosos;
- Correção monetária de balanço;
- Acréscimo ou diminuições de investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial, sem significar que houve vendas ou novas aquisições.

## 3. APRESENTAÇÃO DO RELATÓRIO DE FLUXO DE CAIXA

Seguindo as tendências internacionais, o fluxo de caixa pode ser incorporado às demonstrações contábeis tradicionalmente publicadas pelas empresas. Basicamente, o relatório de fluxo de caixa deve ser segmentado em três grandes áreas:

- I - Atividades Operacionais;
- II - Atividades de Investimento;
- III - Atividades de Financiamento.

- As **Atividades Operacionais** são explicadas pelas receitas e gastos decorrentes da industrialização, comercialização ou prestação de serviços da empresa. Estas atividades têm ligação com o capital circulante líquido da empresa.
- As **Atividades de Investimento** são os gastos efetuados no Realizável a Longo Prazo ou no Ativo Permanente, bem como as entradas por venda de ativos imobilizados.
- As **Atividades de Financiamento** são os recursos obtidos do Exigível a Longo Prazo e do Patrimônio Líquido. Devem ser incluídos aqui os empréstimos e financia-mentos de curto prazo. As saídas correspondem à amortização destas dívidas e os valores pagos aos acionistas a título de dividendos, distribuição de lucros.

## 3.1 - Métodos

A DFC poderá ser elaborada por 2 métodos:

- Método Direto;
- Método Indireto.

Pelo Método Direto a empresa fará o confronto direto entre as contas da Demonstração de Resultado e as contas do Balanço Patrimonial, detalhando as entradas e saídas de caixa.

O Método Indireto é aquele no qual os recursos provenientes das atividades operacionais são demons-trados a partir do lucro líquido, ajustado pelos itens considerados na contas de resultado, porém sem afetar o caixa da empresa.

## 4. DADOS Para ELABORAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA

A seguir, apresentaremos as Demonstrações Financeiras da Cia. Transporte Rápido. Para fins de simplificação, não está sendo considerado correção monetária, admitindo-se uma economia com inflação zero.

### CIA. TRANSPORTE RÁPIDO

<b>BALANÇOS PATRIMONIAIS ENCERRADOS</b>	<b>31.12.X0</b>	<b>31.12.X1</b>
<b>ATIVO</b>		
CIRCULANTE	<u>650.000</u>	<u>800.000</u>
Caixa	200.000	250.000
Contas a Receber	450.000	550.000
 PERMANENTE		
Imobilizado	<u>4.800.000</u>	<u>4.200.000</u>
Valor Original	6.000.000	6.600.000
( - ) Deprec. Acumuladas	<u>1.200.000</u>	<u>2.400.000</u>
<b>TOTAL</b>	<b>5.450.000</b>	<b>5.000.000</b>
 <b>PASSIVO</b>		
<b>CAPITAIS DE TERCEIROS</b>	<u><b>3.500.000</b></u>	<u><b>3.300.000</b></u>
 Passivo Circulante		
Fornecedores	500.000	600.000
Exigível a Longo Prazo (Financiamento)	3.000.000	2.700.000
 <b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>	<u><b>1.950.000</b></u>	<u><b>1.700.000</b></u>
Capital	1.000.000	1.000.000
Lucros Acumulados	950.000	700.000
<b>TOTAL</b>	<b>5.450.000</b>	<b>5.000.000</b>

**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO  
EM 31.12.X1**

**DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OUPREJUÍZOS  
ACUMULADOS / X1**



Receita	5.650.000	Lucros Acumulados em 31.12.X0	950.000
( - ) Custos dos Serviços	3.600.000	( - ) Prejuízo Exerc.	50.000
Lucro Bruto	2.050.000	Dividendos	200.000
( - ) Despesas	900.000	Lucros Acumulados em 31.12.X1	700.000
( - ) Depreciação	1.200.000		
Prejuízo Exerc.	50.000		

## DEMONSTRAÇÃO DE ORIGEM E APLICAÇÃO DOS RECURSOS

A) ORIGEM DOS RECURSOS DAS OPERAÇÕES SOCIAIS	PARCIAL	TOTAL	%
Prejuízo do Exercício	( 50.000 )		
+ Depreciação	1.200.000	1.150.000	
Total das Origens		1.150.000	100,0

## B) APLICAÇÕES

Aquisição de imobilizado	600.000	52,1
Redução do Exigível L. Prazo	300.000	26,1
Dividendos	200.000	17,4
Sub – total	1.100.000	95,6

C) AUMENTO DO C.C.L	50.000	4,4
---------------------	--------	-----

Demonstração por:

	X0	X1	Variação
AC	650.000	800.000	- 150.000
PC	500.000	600.000	- 100.000
CCL	150.000	200.000	- 50.000

## 4.1 - Comentários

a) Se houve uma venda de 5.650.000,00 e um aumento de contas a receber de 100.000,00, isso significa que as vendas que efetivamente ingressaram no caixa foram de 5.550.000,00;

b) Se o custo dos serviços prestados foi de 3.600.000,00 e dívida com fornecedores aumentou 100.000,00, isso significa que a empresa pagou a fornecedores 3.500.000,00;

c) Quanto às despesas operacionais, já que não há saldos iniciais e finais em contas a pagar por conta desses gastos, isso significa que elas foram pagas. Logo, o desembolso foi de 900.000,00;

d) A conta de financiamentos era de 3.000.000,00 em X0 e reduziu-se para 2.700.000,00 em X1, significa que a empresa pagou 300.000,00;

e) Quanto aos dividendos não há saldo inicial e final da dívida, logo a empresa efetuou o pagamento de 200.000,00;

f) O imobilizado aumentou em 600.000,00 e não há dívidas para esta aquisição, significa que a empresa desembolsou esse valor.

## 5. MONTAGEM DO FLUXO DE CAIXA

### 5.1 - Método Direto

Agora é só uma questão de ordenamento das entradas e saídas de caixa, conforme a estrutura internacional pelo Método Direto. Para os ingressos de recursos considerar os valores positivos, para as saídas, negativos.

#### I - Atividade Operacional

	Valor	%
Vendas recebidas	5.550.000	100,00

Pagamento de fornecedores	(3.500.000)	(63,10)
Pagamento de despesas	(900.000)	(16,20)
Saldo antes da Atividade de Investimento	1.150.000	20,70

II - Atividade de Investimento	(600.000)	(10,81)
Pgto. de Imobilizado	(600.000)	(10,81)
Saldo antes da Atividade de Financiamento	550.000	9,89
III - Atividade de Financiamento	(500.00)	(9,00)
Pgto. de Empréstimos	(300.000)	(5,40)
Pgto. de dividendos	(200.000)	(3,60)

Aumento do Disponível	50.000	0,89
Saldo Inicial x 1	200.000	3,60
Saldo Final x 1	250.000	4,49

## 5.2 - Método Indireto

O Método Indireto é feito com base nos ajustes do lucro líquido do exercício que se encontra na Demonstração de Resultado.

**Primeiro passo:** Os itens operacionais que não usaram dinheiro mas foram deduzidos como despesas devem ser acrescentados de volta ao lucro do exercício. **Exemplo:** depreciação.

**Segundo passo:** As alterações ocorridas no Capital Circulante Líquido (AC e PC) também devem ser ajustadas, porque estão relacionadas com as atividades operacionais.

Quando há um aumento nos ativos circulantes (estoques, contas a receber), o raciocínio é que foi usado dinheiro do caixa, para comprar estoques ou conceder crédito a clientes. De maneira inversa, se os estoques ou clientes diminuírem é porque a empresa está tendo receita ou recebimento de clientes. **Conclusão: Os aumentos do AC usam caixa, as diminuições produzem caixa.**

Os aumentos do Passivo Circulante têm o efeito oposto sobre o caixa. Quando os fornecedores concedem créditos, o caixa é liberado para outras atividades. Quando a empresa diminui a conta de fornecedores, é que ela está usando caixa para solver compromissos. **Conclusão: Os aumentos do PC produzem caixa, as diminuições usam caixa.**

Todos estes ajustes fazem parte das atividades operacionais. As demais atividades de investimento e de financiamento serão elaboradas nos mesmos moldes do Método Direto, usando-se para tanto os dados do Balanço Patrimonial.

## FLUXO DE CAIXA MÉTODO INDIRETO

### I - Atividade Operacional

	Valor	%
Prejuízo Líquido do Exercício	(50.000)	
+ Depreciação	1.200.000	
- Aumento do Contas a Receber	(100.000)	
+ Aumento do Contas a Pagar	100.000	

Saldo antes das Atividades de Investimento	1.150.000	100,00
--	-----------	--------

II - Atividade de Investimento	(600.000)	(52,17)
Pgto. de Imobilizado	(600.000)	(52,17)

Saldo antes da Atividade de Financiamento	550.000	47,83
---	---------	-------

III - Atividade de Financiamento	(500.000)	(43,48)
Pgto. de empréstimos	(300.000)	(26,09)
Pgto. de dividendos	(200.000)	(17,39)

<b>Aumento do Disponível</b>	<b>50.000</b>	<b>4,35</b>
------------------------------	---------------	-------------

Saldo Inicial x 1	200.000	17,39
Saldo Final x 1	250.000	21,74

## 6. A INTEGRAÇÃO ENTRE OS FLUXOS CONTÁBEIS

	Demonstração do Resultado	DOAR (CCL)	Fluxo de Caixa
<b>ORIGENS</b>			
Vendas (clientes)	\$ 5.650.000		5.550.000
( - ) Custo dos Serviços	\$ (3.600.000)		\$ (3.500.000)
Lucro Bruto Operacional	\$ 2.050.000	(50.000)	2.050.000
( - ) Despesas Operacionais	\$ (900.000)		(900.000)
( - ) Despesas c/depreciação	\$ (1.200.000)	1.200.000	
Lucro / Origem das Operações	\$ (50.000)	1.150.000	1.150.000
Origens	\$ -	1.150.000	1.150.000
<b>APLICAÇÕES</b>			
Pagamento Exigível L. Prazo	\$ -	300.000	300.000
Pagamento de Dividendos	\$ -	200.000	200.000
Pagamento de Imobilizado	\$ -	600.000	600.000
Aplicações	\$ -	1.100.000	1.100.000
Variação Final	\$ (50.000)	50.000	50.000

## 7. CONCLUSÃO

A demonstração é uma ferramenta que permite ao administrador financeiro melhorar o planejamento financeiro da empresa, conseguindo, com isso, que o Caixa fique livre de excessos e que a empresa conheça antecipadamente as suas necessidades de dinheiro.

Dessa maneira, deverá sempre ser comparada com o efetivo desempenho de Caixa da empresa para poder alcançar toda a sua utilidade nas previsões orçamentárias e de investimentos, assim como ser aperfeiçoada para tornar-se cada vez mais objetiva e próxima da realidade.

Observamos que neste trabalho efetuamos apenas algumas considerações sobre o assunto, sem a intenção de esgotá-lo.

## 55 - CONSOLIDAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS - Considerações Gerais

### 55.1. INTRODUÇÃO

A consolidação de balanços é adotada em muitos países há muitos anos, particularmente naqueles em que o sistema de captação de recursos, por meio da emissão de ações ao público através das Bolsas de Valores, é importante para as empresas.

As demonstrações financeiras consolidadas nos permitem conhecer a real situação de um grupo de empresas que atuem no mercado sob um controle comum.

Para sabermos quais as empresas devem ser incluídas nas demonstrações consolidadas utilizamos os conceitos de controle acionário e o conceito de exercício de controle da decisão em relação a políticas a serem seguidas pelas empresas, conhecido como "influência sobre a administração".

Devemos lembrar que as diversas empresas de um mesmo grupo formam um conjunto de atividades econômicas que, muitas vezes, são complementares umas das outras.

Os analistas das demonstrações consolidadas devem, em suas análises, considerar que as demonstrações financeiras consolidadas representam o reflexo de um conjunto de atividades econômicas de um grupo empresarial.

### 55.2. OBJETIVO DA CONSOLIDAÇÃO

O objetivo da consolidação é apresentar aos interessados nas informações contábeis os resultados das operações e a posição financeira da sociedade controladora e de suas controladas, como se o grupo fosse uma única empresa que tivesse uma ou mais filiais ou divisões.

As transações realizadas entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico necessitam ser eliminadas das demonstrações consolidadas, obtendo-se, assim, apenas os valores apurados em função de operações efetuadas com terceiros alheios ao grupo.

O grande mérito da consolidação é "enxergar" as operações de um grupo, eliminando os efeitos das operações que representam transferências de valores e bens de uma empresa para outra, sem representar qualquer acréscimo ao patrimônio dos proprietários do grupo.

### **55.3. EMPRESAS QUE ESTÃO OBRIGADAS A EFETUAR A CONSOLIDAÇÃO**

De acordo com a Lei das S.A. devem elaborar e divulgar, juntamente com suas demonstrações financeiras, demonstrações consolidadas:

a) companhias abertas (art. 249) que tiverem mais de 30% do seu patrimônio líquido representado por investimentos em controladas;

Nota: 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 (§ 2º do art. 243 da Lei das S/A).

b) grupos empresariais que se constituírem formalmente em grupos de sociedades na forma do Capítulo XXI da Lei nº 6.404/76, independentemente de serem ou não companhias abertas. Será aplicável mesmo que a sociedade de comando não seja S.A., tal como no caso de uma Limitada.

Os Investimentos em controladas são representados pela soma algébrica dos seguintes valores contábeis na controladora: valor da equivalência patrimonial no balanço, ágios não amortizados, saldos líquidos também dos deságios e provisões para perdas permanentes.

### **55.4. NORMAS DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS**

Para elaboração de demonstrações financeiras consolidadas de companhia aberta e de sociedade de comando de grupo de sociedade que inclua companhia aberta, devem ser observadas as normas previstas na Instrução CVM nº 15/80.

Determina a CVM que as demonstrações consolidadas devam continuar sendo publicadas mesmo quando o percentual dos investimentos tornar-se inferior a 30% do patrimônio líquido da controladora, caso essa redução seja considerada temporária.

Para o cálculo do percentual de 30% devem ser adicionados aos valores contábeis dos investimentos os créditos de qualquer natureza que a controladora tenha junto às suas controladas.

Não deverão fazer parte das demonstrações consolidadas as controladas que:

a) o controle seja temporário;

b) estão em processo de concordata, falência ou em reorganização total;

c) sejam de setores econômicos tão diferenciados que a consolidação produza demonstrações dificilmente compreensíveis, como no caso de um banco e de uma indústria.

### **55.5. DIFERENÇA NA DATA DE ENCERRAMENTO DO EXERCÍCIO**

Muitas vezes pode ocorrer que a controladora encerre seu balanço em determinada data, e que uma ou mais de suas controladas encerrem seus balanços em datas diferentes.

Quando os balanços forem encerrados no período de sessenta dias que antecederem o balanço da controladora podemos efetuar a consolidação com base nestes balanços.

O art. 250, § 4º da Lei das S.A., determina que as sociedades controladas, cujo exercício social termine mais de sessenta dias antes da data do encerramento do exercício da controladora deverão elaborar demonstrações financeiras extraordinárias para fins de consolidação.

Quando as controladas encerrarem balanços em data diferente da controladora deve-se tomar alguns cuidados na consolidação:

a) se o exercício social da controladora for de 12 meses, as demonstrações da controlada também devem ser de 12 meses;

b) a utilização de balanços com datas de encerramento diferentes deve ser esclarecida por meio de notas explicativas;

c) os eventos significativos que ocorrerem entre a data de encerramento do balanço da controlada e da controladora devem ser refletidos na consolidação e esclarecidos nas notas explicativas.

Eventos significativos são aqueles que irão produzir grandes alterações no patrimônio refletido nas demonstrações financeiras da controlada.

## 55.6. COMO EFETUAR A CONSOLIDAÇÃO

A consolidação representa a soma dos valores das operações contábeis das empresas controladas e da controladora, ajustada pela eliminação dos valores decorrentes de operações realizadas entre as empresas sem participação de terceiros alheios ao grupo das empresas que estiverem sendo consolidadas e dos resultados não realizados contidos nos ativos das empresas incluídas na consolidação.

A consolidação deve apresentar as demonstrações financeiras da controladora e suas controladas como se o grupo fosse uma única empresa.

Assim, tendo em mãos as demonstrações financeiras das empresas que serão consolidadas, a técnica básica será, primeiramente, somar os saldos das contas.

Considerando-se três empresas que tenham os seguintes valores como disponibilidades:

Empresa A	R\$	25.000,00
Empresa B	R\$	10.000,00
Empresa C	R\$	35.000,00

Neste caso, o saldo consolidado de disponível é a somatória do disponível das três empresas que é de R\$ 70.000,00.

O mesmo procedimento se aplica para as demais contas do balanço, como duplicatas a receber, estoques, imobilizado, contas a pagar, etc.

### 55.6.1 - Uniformidade de Critérios Contábeis

Para que a consolidação possa ser um retrato fiel as empresas devem adotar critérios contábeis uniformes entre si, ou seja, devem manter a uniformidade na classificação dos ativos, passivos, receitas e despesas, para que os saldos consolidados representem valores da mesma natureza.

Devemos ter especial cuidado quando a consolidada incluir empresas situadas em países diferentes, os efeitos decorrentes da utilização de critérios de avaliação de ativos e passivos e de reconhecimento de receitas e despesas diferentes dos critérios adotados pela controladora deverão ser eliminados para que o consolidado apresente apenas um critério.

## 55.7. VALORES A SEREM ELIMINADOS NA CONSOLIDAÇÃO

A consolidação não é simplesmente a soma dos saldos de cada conta das diversas empresas. Há necessidade, também, de eliminar os saldos existentes ou transações realizadas entre as empresas do grupo.

Os saldos de balanço devem ser controlados e destacados para facilitar a consolidação, devendo ser conciliados, comparando-se os saldos de uma empresa com os que acusam as outras empresas.

Na consolidação, as eventuais pendências de conciliação devem ser eliminadas por meio de sua contabilização pelas empresas, ou de ajustes no consolidado, mesmo nos casos de itens em trânsito, para que os saldos entre as empresas fechem entre si.

De acordo com o artigo 250 da Lei nº 6.404/76, das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:

I - as participações de uma sociedade em outra;

II - os saldos de quaisquer contas entre as sociedades;

III - as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.

A participação dos acionistas não controladores no patrimônio líquido e no lucro do exercício será destacada, respectivamente, no balanço patrimonial e na demonstração do resultado do exercício.

A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo permanente, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa.

### 55.7.1 - Exemplos

Como exemplos dessas eliminações temos:

a) Duplicatas a Receber - quando as empresas do grupo realizam vendas umas para as outras. No balanço os valores não pagos aparecerão no saldo de Duplicatas a Receber das empresas que venderam e no saldo de Fornecedores das empresas que compraram.

O lançamento de eliminação será:

Débito: Fornecedores (empresa que comprou)

Crédito: Duplicatas a Receber (empresa que vendeu)

b) Contas Correntes - ocorrem algumas operações entre empresas do grupo que são debitadas ou creditadas em conta corrente. Nos balanços, haverá um saldo devedor em uma empresa (a que forneceu o recurso) e um saldo credor em outra (a que tomou o recurso); ambos deverão ser eliminados na consolidação.

O lançamento de eliminação será:  
Débito: Contas Correntes (Passivo)  
Crédito: Contas Correntes (Ativo)

c) Investimentos - a participação acionária, representada pela conta de Investimentos que uma empresa tiver na outra.

Os investimentos relevantes devem ser contabilizados pelo método da equivalência patrimonial. Portanto, o saldo da conta de investimento na empresa controladora corresponde a um valor proporcional ao valor do patrimônio líquido da coligada ou controlada.

A eliminação dos investimentos deve ser feita contra as contas do patrimônio da controlada na mesma proporção da participação que a controladora possuir no capital de cada controlada.

D - Capital (Empresa B)  
C - Investimentos (Empresa A)

É como se a conta de investimentos no ativo da controladora representasse um valor a receber da controlada, e uma parte das contas do patrimônio líquido da controlada representasse um valor a pagar à controladora.

d) Saldos das demonstrações dos resultados do exercício

- Vendas - de uma empresa para outra empresa do grupo devem ser eliminadas juntamente com o custo dos produtos vendidos.

D - Vendas (Empresa A)  
C - Custo dos Produtos Vendidos (Empresa B)

- Comissões sobre vendas, juros e outros - cobrados de outras empresas do grupo.

D - Receitas (Empresa A)  
C - Despesas (Empresa B)

e) Resultados não realizados

O resultado não realizado que deverá ser eliminado na consolidação é o valor correspondente ao lucro obtido nas operações entre as empresas controladas e a controladora.

O eventual prejuízo existente nessas operações não deverá ser eliminado e portanto será reconhecido na consolidação.

Nas vendas de bens de uma empresa para outra, em que o preço de venda é igual ao preço de custo, não existe lucro não realizado a eliminar do patrimônio da coligada ou controlada.

Os resultados não realizados aparecem geralmente nas operações destinadas aos estoques ou ao ativo permanente da empresa compradora.

No caso de vendas de mercadorias destinadas ao estoque podem ocorrer duas situações:

a) a empresa que comprou as mercadorias já as vendeu para terceiros;

b) a empresa que comprou as mercadorias tem saldo daquelas mercadorias no balanço.

Quando as mercadorias foram totalmente vendidas a terceiros não haverá eliminação de resultado não realizado.

No caso em que há saldo de mercadorias compradas da controlada ainda em estoque na data do balanço, deve ser eliminado o lucro nos estoques, pois não representa um lucro efetivamente realizado de operações com terceiros.

Para apurar o valor do lucro a eliminar podemos aplicar sobre o saldo existente de estoque dessas mercadorias, na data do balanço, na controladora, o percentual de margem de lucro na coligada ou controlada que o vendeu.

Quando a identificação das mercadorias compradas de empresas do grupo for difícil poderemos fazer a separação entre as compradas de coligada ou controlada e as compradas de terceiros, com base nas últimas compras de ambas as empresas, até chegar ao saldo total de estoques, utilizando o critério de que o saldo do estoque é composto pelas compras mais recentes.

Poderemos, também, calcular o valor do estoque de mercadorias compradas de empresas do grupo aplicando sobre o saldo total do estoque o percentual correspondente a relação entre as compras de cada controlada e o valor total das compras efetuadas pela empresa.

Na empresa industrial em que as compras de mercadorias de outra empresa do grupo são utilizadas como matérias-primas, devemos apurar o valor de tais mercadorias, que estão na conta de matérias-primas, Produtos em Processo e em Produtos Acabados.

Para apurarmos o lucro não realizado das mercadorias contidas no enfoque de matérias-primas usamos um processo semelhante ao descrito para a conta de mercadorias.

Para a apuração do valor contido nos estoques de produtos em processo e de produtos acabados deveremos conhecer o sistema de custos da empresa para obtermos o valor da matéria-prima contida nesses produtos.

Sabemos que o custo de um produto nos estoques inclui diversos gastos que são a ele apropriados, a saber:

- Matérias-primas;
- Materiais auxiliares;
- Mão-de-obra;
- Gastos gerais de fabricação, etc.

Dentro das matérias-primas adquiridas no grupo está incluso o lucro ou prejuízo interno.

Após a apuração do valor das matérias-primas, devemos apurar o valor do resultado não realizado a ser eliminado na consolidação.

O valor da eliminação é apurado por meio da aplicação do percentual da margem de lucro adotado pela empresa que vendeu, sobre o valor da matéria-prima contido nos estoques de produtos acabados e em processo.

## 55.8. PARTICIPAÇÃO DE MINORITÁRIOS

Na consolidação do balanço, a parcela do capital dos acionistas minoritários deve ser destacada do patrimônio líquido consolidado, uma vez que o patrimônio consolidado deve representar a parte que realmente pertence aos acionistas da empresa controladora. Caso não se fizesse essa segregação, o patrimônio consolidado estaria a maior, pela parcela das empresas controladas pertencentes a esses terceiros minoritários.

## 59. COOPERATIVAS - ASPECTOS CONTÁBEIS

### Sumário

- 1. Introdução
- 2. Cooperativa - Conceito
- 3. Normas Contábeis Aplicáveis
- 3.2 - Receitas e Despesas
- 3.3 - Custo Dos Produtos ou Mercadorias Vendidos
- 3.4 - Exercício Social
- 3.5 - Capital Social
- 3.6 - Sobras do Exercício
- 3.7 - Atualização do Patrimônio
- 4. Registro Contábil
- 4.1 - Investimentos
- 4.2 - Resultados - Apropriação
- 4.3 - Perdas Apuradas
- 4.4 - Despesas de Assistência Técnica Educacional e Social
- 4.5 - Ajuste de Exercícios Anteriores
- 4.6 - Provisões
- 5. Balanço Patrimonial
- 6. Demonstração de Sobras ou Perdas
- 7. Demonstração Das Mutações do Patrimônio Líquido
- 8. Demonstração Das Origens e Aplicações de Recursos
- 9. Divulgação Das Demonstrações Contábeis
- 9.1 - Notas Explicativas

### 1. INTRODUÇÃO

Por meio da Resolução CFC nº 920/01 (DOU de 09.01.02) foi aprovada a NBC T 10 - Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas, o item: NBC T 10.8 - Entidades Cooperativas, cujos aspectos examinamos neste trabalho.

Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro das variações patrimoniais e de estrutura das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem incluídas em notas explicativas para as Entidades Cooperativas, exceto às que operam Plano Privado de Assistência à Saúde, conforme definido em Lei.

## **2. COOPERATIVA - CONCEITO**

Entidades Cooperativas são aquelas que exercem as atividades na forma de lei específica, por meio de atos cooperativos, que se traduzem na prestação de serviços diretos aos seus associados, sem objetivo de lucro, para obterem em comum melhores resultados para cada um deles em particular. Identificam-se de acordo com o objeto ou pela natureza das atividades desenvolvidas por elas, ou por seus associados.

## **3. NORMAS CONTÁBEIS APLICÁVEIS**

Aplicam-se às Entidades Cooperativas os Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade, especialmente a NBC T 2 - Formalidades da Escrituração Contábil (Resolução CFC nº 563/83) e a NBC T 4 - Avaliação Patrimonial (Resolução CFC nº 732/92), com as alterações mencionadas neste trabalho, bem como todas as suas Interpretações e os Comunicados Técnicos editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

### **3.2 - Receitas e Despesas**

A movimentação econômico-financeira decorrente do ato cooperativo, na forma disposta no estatuto social, é definida contabilmente como ingressos e dispêndios (conforme definido em lei). Aquela originada do ato não-cooperativo é definida como receitas, custos e despesas.

As receitas e os ganhos, bem como as demais rendas e rendimentos, nas sociedades cooperativas, ficam denominados de ingressos.

### **3.3 - Custo Dos Produtos ou Mercadorias Vendidos**

Os custos dos produtos ou mercadorias fornecidos (vendidos) e dos serviços prestados, as despesas, os encargos e as perdas, pagos ou incorridos, nas sociedades cooperativas, ficam denominados dispêndios.

### **3.4 - Exercício Social**

O exercício social das Entidades Cooperativas é fixado em seus estatutos sociais.

### **3.5 - Capital Social**

O capital social das Entidades Cooperativas é formado por quotas-partes, que devem ser registradas de forma individualizada por se tratar de sociedade de pessoas, segregando o capital subscrito e o capital a integralizar, podendo, para tanto, ser utilizados registros auxiliares.

Nas Entidades Cooperativas, a conta Capital Social é movimentada por:

- a) livre adesão do associado, quando de sua admissão, pelo valor das quotas-partes fixado no estatuto social;
- b) pela subscrição de novas quotas-partes, pela retenção estatutária sobre a produção ou serviço, pela capitalização de sobras e pela incorporação de reservas, exceto as indivisíveis previstas em lei e a reserva para incentivos fiscais e de reavaliação;
- c) retirada do associado, por demissão, eliminação ou exclusão.

### **3.6 - Sobras do Exercício**

As sobras do exercício, após as destinações legais e estatutárias, devem ser postas à disposição da Assembléia Geral para deliberação e, da mesma forma, as perdas líquidas, quando a reserva legal é insuficiente para sua cobertura, serão rateadas entre os associados da forma estabelecida no estatuto social, não devendo haver saldo pendente ou acumulado de exercício anterior.

As Entidades Cooperativas devem distribuir as sobras líquidas aos seus associados de acordo com a produção de bens ou serviços por eles entregues, em função do volume de fornecimento de bens de consumo e insumos, dentro do exercício social, salvo deliberação em contrário da Assembléia Geral.

A responsabilidade do associado, para fins de rateio dos dispêndios, perdura para os demitidos, eliminados ou excluídos, até quando aprovadas as contas do exercício social em que se deu o desligamento. Em caso de sobras ou perdas, aplicam-se as mesmas condições.

### **3.7 - Atualização do Patrimônio**

Os elementos do patrimônio das Entidades Cooperativas serão atualizados monetariamente na forma prevista na Resolução CFC nº 900/01 - Atualização Monetária, e legislações posteriores.

## **4. REGISTRO CONTÁBIL**

Nas sociedades cooperativas a escrituração contábil é obrigatória.

### **4.1 - Investimentos**

Os investimentos em Entidades Cooperativas de qualquer grau devem ser avaliados pelo custo de aquisição.

Os investimentos em Entidades não-Cooperativas devem ser avaliados na forma estabelecida pela NBC T 4 - Avaliação Patrimonial.

O resultado decorrente de investimento relevante em Entidades não-Cooperativas deve ser demonstrado em conta específica.



## 4.2 - Resultados - Apropriação

O resultado decorrente de recursos aplicados para complementar as atividades da Entidade Cooperativa deve ser apropriado contabilmente por atividade ou negócio a que estiver relacionado.

O resultado líquido decorrente do ato não-cooperativo, quando positivo, deve ser destinado para a Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social, não podendo ser objeto de rateio entre os associados. Quando negativo, deve ser levado à Reserva Legal e, se insuficiente sua cobertura, será rateado entre os associados.

## 4.3 - Perdas Apuradas

As perdas apuradas no exercício não-cobertas pela Reserva Legal serão rateadas entre os associados, conforme disposições estatutárias e legais, e registradas individualmente em contas do Ativo, após deliberação da Assembléia Geral.

Não havendo deliberação da Assembléia Geral pela reposição das perdas apuradas, estas devem ser debitadas no Patrimônio Líquido na conta de Perdas Não Cobertas pelos Cooperados.

## 4.4 - Despesas de Assistência Técnica Educacional e Social

As despesas de Assistência Técnica Educacional e Social serão registradas em contas de resultados e poderão ser absorvidas pela Reserva de Assistência Técnica, Educacional e Social em cada período de apuração.

## 4.5 - Ajuste de Exercícios Anteriores

Os ajustes de exercícios anteriores devem ser apresentados como conta destacada no Patrimônio Líquido, que será submetida à deliberação da Assembléia Geral.

## 4.6 - Provisões

As provisões e as contingências serão registradas em conta de resultado e, em contrapartida, no Passivo.

As provisões constituídas por Entidades Cooperativas específicas, destinadas a garantir ativos ou riscos de operações, deverão ser registradas em conta de Passivo.

## 5. BALANÇO PATRIMONIAL

O Balanço Patrimonial das Entidades Cooperativas deve evidenciar os componentes patrimoniais, de modo a possibilitar aos seus usuários a adequada interpretação das suas posições patrimonial e financeira, comparativamente com o exercício anterior.

A conta Capital será denominada Capital Social.

A conta Lucros ou Prejuízos Acumulados será denominada Sobras ou Perdas à Disposição da Assembléia Geral.

## 6. DEMONSTRAÇÃO DE SOBRAS OU PERDAS

A denominação da Demonstração do Resultado é alterada para Demonstração de Sobras ou Perdas, a qual deve evidenciar, separadamente, a composição do resultado de determinado período, considerando os ingressos diminuídos dos dispêndios do ato cooperativo, e das receitas, custos e despesas do ato não-cooperativo, demonstrados segregadamente por produtos, serviços e atividades desenvolvidas pela Entidade Cooperativa.

## 7. DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Na elaboração desta demonstração serão observadas as disposições da NBC T 3, item 3.5 (Resolução CFC nº 686/90) e a terminologia própria aplicável às Entidades Cooperativas, dispensada a elaboração da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados prevista na NBC T 3, item 3.4.

## 8. DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

Na elaboração desta demonstração serão observadas as disposições da NBC T 3, item 3.6 (Resolução CFC nº 686/90) e a terminologia própria aplicável às Entidades Cooperativas.

## 9. DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

A divulgação das demonstrações contábeis deve obedecer à NBC T 6 (Resolução CF nº 737/92) - Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

### 9.1 - Notas Explicativas

As demonstrações contábeis devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, as seguintes informações:

- a) contexto operacional da Entidade Cooperativa;
- b) as principais atividades desenvolvidas pela Entidade Cooperativa;
- c) forma de apresentação das demonstrações contábeis;
- d) principais práticas contábeis adotadas;
- e) apresentação analítica dos principais grupos de contas, quando não apresentados no balanço patrimonial;
- f) investimentos relevantes, contendo o nome da entidade investida, número e tipo de ações/quotas, percentual de participação no capital, valor do Patrimônio Líquido, data-base da

---

avaliação, resultado apurado por ela no exercício, provisão para perdas sobre os investimentos e, quando da existência de ágio e/ou deságio, valor envolvido, fundamento e critério de amortização;

g) saldos (ativos e passivos) e transações (receitas e despesas) com partes relacionadas que não sejam associados, com desdobramento conforme a natureza das operações;

h) composição do imobilizado e diferido, valores respectivos das depreciações, amortizações e exaustões acumuladas, taxas adotadas e montantes do período;

i) composição dos tipos de empréstimos, financiamentos, montantes a vencer a longo prazo, taxas, garantias e principais cláusulas contratuais restritivas;

j) contingências existentes, com especificação de sua natureza, estimativa de valores e situação quanto ao seu possível desfecho;

k) composição da conta Capital Social, com número de associados existentes na data do encerramento do exercício e valor da quota-parte;

l) discriminação das reservas, detalhamento de sua natureza e finalidade;

m) mudanças de critérios e práticas contábeis que interfiram na avaliação do patrimônio da Entidade Cooperativa, destacando seus efeitos;

n) composição, forma e prazo de realização das perdas registradas no Ativo; e

o) eventos subseqüentes.

---