



**Ciências Contábeis**  
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA



**Franklin Carlos Cruz da Silva**

**FCCC36**

# **Contabilidade Intermediária I**

# CONTABILIDADE INTERMEDIÁRIA I



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA  
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

# CONTABILIDADE INTERMEDIÁRIA I

*Prof. Dr. Franklin Carlos Cruz da Silva*

Salvador, 2017

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA**

Reitor: João Carlos Salles Pires da Silva  
Vice-Reitor: Paulo César Miguez de Oliveira

Pró-Reitoria de Ensino de Graduação  
Pró-Reitor: Penildon Silva Filho

Faculdade de Ciências Contábeis  
Diretor: Prof. Joséliton Silveira da Rocha

Superintendência de Educação a  
Distância - SEAD  
Superintendente: Márcia Tereza Rebouças  
Rangel

Coordenação de Tecnologias Educacionais  
CTE-SEAD  
Haenz Gutierrez Quintana  
Coordenação Administrativa  
CAD-SEAD  
Sofia Souza  
Coordenação de Design Educacional  
CDE-SEAD  
Lanara Souza

**UAB-UFBA****Bacharelado em Ciências Contábeis****EAD**

Coordenadora:  
Profª Inês Teresa Lyra Gaspar da Costa

**Produção do Material Didático**

Coordenação de Tecnologias Educacionais  
CTE-SEAD

Núcleo de Estudos de Linguagens &  
Tecnologias - NELT/UFBA

Direção de Criação  
Prof. Haenz Gutierrez Quintana

Projeto gráfico  
Haenz Gutierrez Quintana  
Capa: Alessandro Faria  
Foto de capa: Pixabay

Equipe Design  
Supervisão  
Alessandro Faria  
Editoração/ Ilustração  
Matheus Ferreira  
Marccone Pereira

Equipe Audiovisual

Direção  
Prof. Haenz Gutierrez Quintana

Coordenação de estúdio:  
Maria Christina Souza

Câmera/ Iluminação  
Maria Christina Souza

Edição:  
Franklin Matos Junior  
Imagens de cobertura:  
Maria Christina Souza;  
Thiago Andrade de Santos;  
Jeferson Alan Ferreira.

Animação e videografismos:  
Thiago Andrade Santos

Edição de som e Trilha Sonora:  
Lana Denovaro Scott  
Pedro Henrique Queiroz Barreto



Esta obra está sob licença *Creative Commons CC BY-NC-SA 4.0*: esta licença permite que outros remixem, adaptem e criem a partir do seu trabalho para fins não comerciais, desde que atribuem o devido crédito e que licenciem as novas criações sob termos idênticos.

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Universitária Reitor Macedo Costa  
SIBI - UFBA

S586

Silva, Franklin Carlos Cruz da.  
Contabilidade intermediária I / Franklin Carlos Cruz da Silva. - Salvador:  
UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis, Superintendência de Educação a  
Distância, 2017.  
232 p.: il.

ISBN: 978-85-8292-121-0

1. Contabilidade. 2. Contabilidade – Brasil. I. Universidade Federal da Bahia.  
Faculdade de Ciências Contábeis. Superintendência de Educação a Distância. II.  
Título.

CDU 657

# SUMÁRIO

## UNIDADE I

|                                                                               |           |
|-------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1. ESTRUTURA EMPRESARIAL NO BRASIL</b>                                     | <b>09</b> |
| 1.1. CONCEITO DE EMPRESA                                                      | 09        |
| 1.2. CLASSIFICAÇÕES: ASPECTOS ECONÔMICO, JURÍDICO E ADMINISTRATIVO            | 11        |
| 1.2.1 A EMPRESA E A ECONOMIA                                                  | 11        |
| 1.2.2 DIMENSÕES JURÍDICAS E ADMINISTRATIVAS DAS EMPRESAS                      | 13        |
| 1.3. REGISTRO DE INTERESSE DO COMÉRCIO                                        | 14        |
| 1.3.1 NOME EMPRESARIAL                                                        | 16        |
| 1.4. FORMAS JURÍDICAS DE EMPRESAS: FIRMA INDIVIDUAL, SOCIEDADES COMERCIAIS    | 17        |
| 1.5. CONSTITUIÇÃO DE EMPRESAS: ASPECTOS JURÍDICOS E CONTÁBEIS                 | 27        |
| 1.5.1 ASPECTOS JURÍDICOS                                                      | 28        |
| 1.5.2 ASPECTOS CONTÁBEIS                                                      | 30        |
| <b>2. PLANO DE CONTAS</b>                                                     | <b>33</b> |
| 2.1. TÉCNICAS PARA ELABORAÇÃO                                                 | 37        |
| 2.2. FUNÇÃO E FUNCIONAMENTO DAS CONTAS                                        | 46        |
| <b>3. ESTUDO DE PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>                                        | <b>56</b> |
| 3.1. ESTUDO DO CAPITAL SOCIAL: FORMAÇÃO, AUMENTO E OUTROS EVENTOS             | 59        |
| 3.2. A FORMAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO DAS RESERVAS DE CAPITAL E RESERVAS DE LUCROS | 63        |
| 3.3. AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL: FORMAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO               | 81        |
| 3.4. DEMAIS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO                     | 84        |

## UNIDADE II

|                                                                        |           |
|------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>4. TÓPICOS ESPECIAIS</b>                                            | <b>89</b> |
| 4.1. OPERAÇÕES ENVOLVENDO AS DISPONIBILIDADES                          | 91        |
| 4.1.1. CONTROLE INTERNO DAS DISPONIBILIDADES                           | 92        |
| 4.1.2. FUNDO FIXO DE CAIXA                                             | 95        |
| 4.1.3. OPERAÇÕES COM BANCOS CONTA MOVIMENTO                            | 96        |
| 4.1.4. CONCILIAÇÃO BANCÁRIA                                            | 98        |
| 4.2. OPERAÇÕES FINANCEIRAS                                             | 98        |
| 4.2.1. DESCONTO DE DUPLICATAS                                          | 99        |
| 4.2.2. APLICAÇÕES FINANCEIRAS                                          | 101       |
| 4.2.3. APROPRIAÇÃO DE ENCARGOS                                         | 102       |
| 4.2.4. RECEITAS FINANCEIRAS                                            | 103       |
| 4.3. CONSTITUIÇÃO E CONTABILIZAÇÃO DE PROVISÕES                        | 103       |
| 4.3.1. PROVISÕES COMO ELEMENTOS SUBTRATIVOS DO ATIVO                   | 107       |
| 4.3.2. PROVISÕES COMO PASSIVOS                                         | 109       |
| 4.4. ATIVO IMOBILIZADO: DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO, EXAUSTÃO E ALIENAÇÃO | 110       |
| 4.5. FOLHA DE PAGAMENTO E PROVISÕES TRABALHISTAS                       | 152       |

## UNIDADE III

|                                                                 |            |
|-----------------------------------------------------------------|------------|
| <b>5. DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS DE ACORDO COM A LEI 6.404/76</b> | <b>163</b> |
| 5.1. BALANÇO PATRIMONIAL                                        | 163        |
| 5.2. DEMONSTRATIVO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO                    | 170        |
| 5.3. DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS             | 202        |
| 5.4. DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO            | 209        |

# Carta de apresentação da disciplina

Olá, Caros Alunos deste maravilhoso mundo virtual,

É com prazer que estou aqui para compartilharmos momentos de uma viagem no conhecimento. Esse é o desafio de nossas vidas, por isso coloco um trecho de uma reflexão para elucidar o que quero dizer com “desafio”:

*Ao invés de evitar desafios, pule dentro deles. Massacre-os! Curta o jogo. Se seus desafios são muito grandes e numerosos, não desista. Se reorganize! Busque mais determinação, mais conhecimento e mais ajuda... Se você alcançou seus objetivos, coloque objetivos maiores. Uma vez que suas necessidades pessoais ou familiares forem atingidas, vá de encontro aos objetivos do seu grupo, da sociedade e até mesmo da humanidade... Crie seu sucesso pessoal e não se acomode nele. Você tem recursos, habilidades e destrezas para fazer diferença.*

(In: <http://www.muraljoia.com.br/02tponhaumtubarao.htm>, acesso em 20.03.2017  
(Autor Desconhecido)).

Não deixem de gerenciar o processo de aprendizagem de vocês, organizem seu tempo e aproveitem esta grande oportunidade que é o ensino a distância. Caros Alunos, aqui está a grande chance de aprender contabilidade, o grande instrumento da gestão empresarial, a linguagem dos negócios.

Vão em frente, amigos, não desistam, persistam e sonhem, sonhem muito. Imaginem-se próximo do seu objetivo: o mundo e a força divina os conduzirão até o sucesso.

Grande abraço,

*Professor Franklin Silva.*

Mestre em Contabilidade

“Nosso cérebro é o melhor brinquedo já criado: nele se encontram todos os segredos, inclusive o da felicidade.”

(Autor: Charles Chaplin, in: <https://pensador.uol.com.br/frase/NjYxMjM2/>, acesso: 20/03/2017)



# UNIDADE I

## 1. ESTRUTURA EMPRESARIAL NO BRASIL

### 1.1. CONCEITO DE EMPRESA

O conceito de Empresa envolve recursos e pessoas organizados para as atividades de produção ou circulação de bens e serviços para o mercado. Nesse sentido, é previsível que a empresa se diferencie do estabelecimento e da pessoa do empresário.



Fonte: Pixabay.com

*A empresa é a atividade do empresário, e não se confunde com o seu estabelecimento, com a pessoa jurídica, com a sociedade, ponto comercial ou com os seus sócios.*

Uma empresa é uma unidade económico-social, integrada por elementos humanos, materiais e técnicos, que tem o objectivo de obter utilidades através da sua participação no mercado de bens e serviços. Nesse sentido, faz uso dos factores produtivos (trabalho, terra e capital). Disponível em: <http://conceito.de/empresa>, acesso em 16.01.2017.

Leia mais: *Conceito de empresa - O que é, Definição e Significado* <http://conceito.de/empresa#ixzz4aeNCZY6w>

Não há um conceito de empresa no Código Civil Brasileiro (Lei: 10.406/2002), mas a configuração do que é o empresário. Vejamos abaixo:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm), acesso em : 20.03.2017

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm), acesso em : 20.03.2017

Além disto, temos no Código Civil, o conceito de estabelecimento:

Art. 1.142. Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.

In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm), acesso em : 20.03.2017

Desta forma, a totalidade dos bens englobados pelo empresário para a realização de atividade econômica poderá ser denominada de estabelecimento empresarial, constituindo a base concreta do empreendimento.

O estabelecimento é formado por elementos tangíveis e intangíveis, tais como:

- tangíveis: navios, estoque de produtos, bens móveis e imóveis, computadores, plantas industriais, entre outros.
- intangíveis: *software*, patentes, etc.

Com base no Código Civil, o **empresário**, individualmente ou em sociedade, é quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Doutrinariamente, no Direito Empresarial, bem como por interpretação do Código Civil, a empresa se distingue do conceito de empresário:

1. Empresa – **atividade econômica** organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.
2. Empresário – é quem exerce profissionalmente a empresa. É o responsável por exercer atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Nesse sentido, o empresário pode ser pessoa física (empresário individual) ou pessoa jurídica (sociedade empresária).

Reforçando o conceito de empresário, como sendo aquele que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, conforme o Art. 966, do Código Civil, destacamos os seguintes elementos:

- Profissionalismo, o qual tem como determinante a presença da habitualidade e da pessoalidade;
- Atividade econômica cuja finalidade é o lucro, ou seja, a maximização de retorno do capital investido pelo empresário; e
- Organização, a fim de que haja uma adequada gestão dos investimentos e da mão de obra envolvida, possibilitando a produção ou circulação de bens ou de serviços.

## 1.2. CLASSIFICAÇÕES: ASPECTOS ECONÔMICO, JURÍDICO E ADMINISTRATIVO

### 1.2.1 A EMPRESA E A ECONOMIA

Na economia mundial, as empresas representam um papel muito importante, pois são responsáveis pela produção e circulação de bens e serviços. Elas contribuem para satisfação dos recursos necessários para manutenção do nosso modo de vida atual. Além de remunerar o trabalho humano e determinar boa parte de nossa organização social.

A ideia anterior pode ser corroborada, conforme Rossetti (1992, p. 90): “qualquer sistema econômico, para satisfazer suas necessidades de produção, tem como base a exploração das reservas naturais, o trabalho humano e os recursos instrumentais”.

Conforme Netto (2007), dentro da atividade humana, aquela direcionada à produção e circulação de bens e serviços, de forma racional e ordenada, chama-se empresarial. Ainda, segundo Netto (2007), essa é uma ideia que remonta a doutrina econômica clássica de Jean-Baptiste Say (*apud* SHUMPTER, 1997, p. 84): “A função do empresário é combinar fatores produtivos, reuni-los”, considerando-se a distinção fundamental entre empresário e capitalista, que é aceita até os dias de hoje: o empresário organiza os meios de produção, tem sensibilidade e visão estratégica diante dos negócios: o capitalista é proprietário do dinheiro, de direitos ao dinheiro ou de bens materiais. Essa distinção traz confusão à pessoa sem formação econômica, pois, nos primórdios do capitalismo, no mesmo indivíduo se concentravam as qualidades do capitalista e do empresário, o que é comum ainda hoje, mas a distância conceitual entre eles é a mesma que medeia o patrão e o empregado. Não se deve tratar, então, a atividade empresarial como sinônimo de capitalismo, embora ambos estejam inseridos no mesmo contexto.

Podemos perceber que o empresário é aquele que faz a combinação adequada dos fatores de produção, a fim de que haja a circulação de bens e serviços de forma organizada.

Para Schumpeter (1997), empresário é o indivíduo que tem a função de realizar as combinações novas do meio de produção, sendo novas combinações aquelas necessárias para o desenvolvimento econômico e a saída do equilíbrio estático, fruto do seu espírito empreendedor.

Atualmente, a atividade empresarial pode ser medida pelo Produto Nacional Bruto (PNB), o qual demonstra a renda total de um país e as despesas correspondentes realizadas na atividade de produção de bens ou serviços.

Neste sentido, com base em Mankiw (1992) e Rossetti (1992), Netto (2007) conclui que é possível não somente conceituar, mas medir a atividade empresarial. Além disto, afirma que, sob o ponto de vista funcional, a atividade empresarial ganha dimensões diferentes da racionalidade estratégica peculiar da economia, pois deixa de ser mero instrumento lucrativo, para assumir a responsabilidade de promover uma sociedade mais justa.

Além disto, Netto (2007, p. 77) destaca: harmonizar racionalmente o fluxo desses fatores produtivos a fim de constituírem um processo permanente e em equilíbrio, sem destruir as reservas naturais, explorando estrategicamente o capital através da livre iniciativa,

respeitando o homem e o meio em que vive, constituem alguns princípios desta atividade econômica reconhecidos pela constituição, o que implica condições para o exercício da atividade empresarial, dando a ela um novo status. A atividade empresarial passa a cumprir papel ativo na sociedade ao promover não só progresso econômico, mas também o desenvolvimento social, pois até então era mero objeto de estudo, descrito pelas ciências econômicas.

## 1.2.2 DIMENSÕES JURÍDICAS E ADMINISTRATIVAS DAS EMPRESAS

Já sabemos que o empresário exerce a atividade empresarial, podendo ser:

- empresário individual – é aquele que individualmente exerce a organização da atividade empresarial; ou
- sociedade empresária – é união de sócios, caracterizando-se em pessoa jurídica.

A capacidade do empresário individual se confunde com a do próprio agente, desta forma o indivíduo tem que ser capaz, senão não poderá ser empresário.

No caso da sociedade empresária, é necessário ter apenas um administrador capaz. É por isso que certas pessoas não podem exercer atividades empresárias, mas nada as impede, conforme o caso, de serem sócias de sociedades empresárias.

Vamos aos artigos do Código Civil que esclarecem os impedimentos quanto à atividade empresarial:

- “Art. 972. Podem exercer a atividade de empresário os que estiverem em pleno gozo da capacidade civil e não forem legalmente impedidos.”

(In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm), acesso em 20.03.2017).

Neste caso, a legislação irá determinar os impedimentos. Por exemplo: Servidores públicos federais não podem ser empresários individuais — Art. 117, Cap. X, da Lei 8.112/1990.

- “Art. 1.011 do Código Civil: § 1º Não podem ser administradores, além das pessoas impedidas por lei especial, os condenados a pena que vede, ainda que temporariamente, o acesso a cargos públicos; ou por crime falimentar, de prevaricação, peita ou suborno, concussão, peculato; ou contra a economia popular, contra o sistema financeiro nacional, contra as

normas de defesa da concorrência, contra as relações de consumo, a fé pública ou a propriedade, enquanto perdurarem os efeitos da condenação.”

(In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm), acesso em 20.03.2017)

- “Art. 973 do Código Civil. A pessoa legalmente impedida de exercer atividade própria de empresário, se a exercer, responderá pelas obrigações contraídas.”

(In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm), acesso em 20.03.2017)

### 1.3. REGISTRO DE INTERESSE DO COMÉRCIO

A principal finalidade do registro é a publicidade dos atos e fatos do empresário neles registrados.

Conforme Artigo 967, do Código Civil: É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade.

(In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm), acesso em 20.03.2017)

O exercício da atividade empresarial por parte da pessoa natural (empresário individual) ou de pessoa jurídica (sociedade empresária) pressupõe registro correspondente, ou seja, é obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis (Art. 967, do Código Civil), feita em conformidade com a Lei 8.934, de 18 de novembro de 1994, regulamentada pelo Decreto nº. 1.800, de 30 de janeiro de 1996, que reviu toda a matéria, dispondo sobre o Registro Público de Empresas Mercantis.

Disponível em: [https://pt.wikipedia.org/wiki/Junta\\_comercial](https://pt.wikipedia.org/wiki/Junta_comercial). Acesso em 15.01.2017.

O Art. 1.150 do Código Civil (Lei 10.406 de 2002) também regulamenta o assunto:

Art. 1.150. O empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais, e a sociedade simples ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresária.

(In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm), acesso em 20.03.2017)

Conforme a Lei 8.934/1994 no Art. 3, os serviços do Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins serão exercidos, em todo o território nacional, de maneira

uniforme, harmônica e interdependente, pelo Sistema Nacional de Registro de Empresas Mercantis (Sinrem), composto pelos seguintes órgãos:

- I - o Departamento Nacional de Registro do Comércio, órgão central Sinrem, com funções supervisora, orientadora, coordenadora e normativa, no plano técnico; e supletiva, no plano administrativo;
- II - as Juntas Comerciais, como órgãos locais, com funções executora e administradora dos serviços de registro.

In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8934.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8934.htm), acesso em 21.03.2017.

Podem os perceber que, apesar de termos um órgão central – SINREM (Departamento Nacional de Registro do Comércio), as Juntas Comerciais são órgãos locais que executam e administram os serviços de registros. Cada unidade da Federação terá uma Junta Comercial para realização dos atos de Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins.

No Art. 32, da Lei 8.934/1994, podemos encontrar os Atos Pertinentes ao Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins:

- I - a matrícula e seu cancelamento: dos leiloeiros, tradutores públicos e intérpretes comerciais, trapicheiros e administradores de armazéns-gerais;
- II - O arquivamento:
  - a. dos documentos relativos à constituição, alteração, dissolução e extinção de firmas mercantis individuais, sociedades mercantis e cooperativas;
  - b. dos atos relativos a consórcio e grupo de sociedade de que trata a *Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*;
  - c. dos atos concernentes a empresas mercantis estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil;
  - d. das declarações de microempresa;
  - e. de atos ou documentos que, por determinação legal, sejam atribuídos ao Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins ou daqueles que possam interessar ao empresário e às empresas mercantis;
- III - a autenticação dos instrumentos de escrituração das empresas mercantis registradas e dos agentes auxiliares do comércio, na forma de lei própria.

In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8934.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8934.htm), acesso em 21.03.2017.

Ao verificar o Artigo 32, da Lei 8.934/1994, podemos compreender que:

A matrícula é o registro na Junta Comercial para dos leiloeiros, tradutores públicos e intérpretes comerciais, trapicheiros e administradores de armazéns-gerais. Além disto, é o local responsável pelo cancelamento da matrícula.

Já o arquivamento é relativo ao registro na Junta Comercial de atos de constituição do empresário individual ou de sociedades empresárias.

A autenticação é o registro correspondentes a escrituração contábil das empresas e dos agentes auxiliares. Sem este registro, os livros escriturados não possuirão regularidade.

### 1.3.1 NOME EMPRESARIAL

Os empresários individuais e as sociedades empresárias devem possuir um nome, conforme indica o Art. 1.155, do Código Civil (Lei 10.406):

“Art. 1.155. Considera-se nome empresarial a firma ou a denominação adotada.”

In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm), acesso em 21.03.2017.

Todo empreendedor, ao formalizar o negócio, tem que indicar o nome empresarial, que pode ser de duas espécies.

**Firma** - Quando o nome é utilizado pelo empresário individual, pelas sociedades em nome coletivo, de capital e indústria, e em comandita simples. Em caráter opcional, pode ser utilizado pelas sociedades limitadas.

**Denominação** - Quando o nome é utilizado pelas sociedades anônimas e cooperativas e, em caráter opcional, pelas sociedades limitadas e em comandita por ações.

Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/como-formalizar-seu-nome-empresarial,538a634e2ca62410VgnVCM100000b272010aRCRD>. Acesso em 15.01.2017.

O “nome empresarial é aquele sob o qual o empresário e a sociedade empresária exercem suas atividades e se obrigam nos atos a elas pertinentes” (Art. 1º, Caput, da IN/DNRC 116/2011).

In: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/in-dnrc-116-2011.htm>, acesso em 22.03.2017.

O nome empresarial não se confunde com outras designações que identificam a atividade empresarial, como a marca, nome de fantasia, nome de domínio e sinais de propaganda. Conforme Art. 1.164., do Código Civil, o nome empresarial não pode ser objeto de alienação, diferentemente das outras designações acima.

A proteção do nome se dá pelo registro na Junta Comercial, o qual é realizado por Estado, conforme preconiza o Art. 1.166, do Código Civil (Lei 10.406):

“Art. 1.166. A inscrição do empresário, ou dos atos constitutivos das pessoas jurídicas, ou as respectivas averbações, no registro próprio, asseguram o uso exclusivo do nome nos limites do respectivo Estado.

Parágrafo único. O uso previsto neste artigo estender-se-á a todo o território nacional, se registrado na forma da lei especial.”

In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm), acesso em 21.03.2017.

## 1.4. FORMAS JURÍDICAS DE EMPRESAS: FIRMA INDIVIDUAL, SOCIEDADES EMPRESÁRIAS

Conforme Código Civil (Lei 10406/2002):

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.

Como podemos perceber a sociedade contempla pessoas que se unem para atividades que contribuam para economia, bem como partilhem entre si o resultado das operações realizadas pela sociedade, podendo realizar mais de uma atividade.

E ao observa o Artigo 982, do Código Civil (Lei 10.406/2002), salvo as exceções expressas, considera-se empresária a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro; e, simples, as demais.

É bom ressaltar que, no Código Civil (Art. 44 da Lei 10.406/2002), existem seis tipos de pessoas jurídicas de direito privado:

- I - as associações;
- II - as sociedades;
- III - as fundações;
- IV - as organizações religiosas; (*Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003*)
- V - os partidos políticos; (*Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003*)
- VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada. (*Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011*).

In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm), acesso em 21.03.2017.

Nossa atenção é para as sociedades foco de nossa aula. Nós já vimos neste curso que as sociedades podem se dividir em dois tipos: simples e empresária.

As Sociedades Simples exploram atividades específicas, tais como as intelectuais, de natureza científica, literária, artística, entre outras, não exercendo a atividade empresarial, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Já as sociedades empresárias celebram contrato de sociedade entre pessoas justamente para contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica, ou seja, a produção ou circulação de bens ou serviços.

A distinção de uma sociedade empresária para uma sociedade simples está na organização dos fatores de produção.

No nosso Código Civil (Lei 10.406/2002), podemos encontrar dois tipos de sociedades, quanto a sua personalidade jurídica: Sociedade não Personificada e Sociedade Personificada.

Conforme o Artigo 985, da Lei 10.406/2002, a sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos, fazendo referência também aos arts. 45 e 1.150.

Desta forma, a sociedade empresarial só terá personalidade jurídica com a inscrição dos atos constitutivos na Junta Comercial.

**A sociedade não personificada** é aquela que atua empresarialmente, porém não formalizou a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos.

**A sociedade personificada** é aquela que formalizou a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos.

No Código Civil (Lei 10.406/2002), existem dois tipos de sociedades não personificadas: **sociedade em Comum** e a **sociedade em conta de participação**.

**A sociedade comum:** é uma sociedade que atua de forma empresarial, mas os atos constitutivos não estão inscritos no registro próprio e na forma da lei, normalmente, é denominada de sociedade irregular ou de fato.

Esta sociedade tem algumas peculiaridades, conforme nosso Código Civil :

Art. 987. Os sócios, nas relações entre si ou com terceiros, somente por escrito podem provar a existência da sociedade, mas os terceiros podem prová-la de qualquer modo.

Art. 988. Os bens e dívidas sociais constituem patrimônio especial, do qual os sócios são titulares em comum.

Art. 989. Os bens sociais respondem pelos atos de gestão praticados por qualquer dos sócios, salvo pacto expresse limitativo de poderes, que somente terá eficácia contra o terceiro que o conheça ou deva conhecer.

Art. 990. Todos os sócios respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, excluído do benefício de ordem, previsto no Art. 1.024, aquele que contratou pela sociedade.

In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm), acesso em 21.03.2017.

Podemos perceber, então, que nestes tipos de sociedade, há responsabilidade ilimitada e solidária dos sócios; a sociedade pode ser demandada em juízo, mas não pode propor ações; terceiros podem provar sua existência por qualquer meio admitido em direito, já os sócios devem provar por escrito; além de outras situações prejudiciais relacionada às sociedades irregulares.

**Sociedade em conta de participação:** Conforme Art. 991, do Código Civil (Lei 10.406/2002), na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.

É importante destacar que este tipo de sociedade não possui personalidade jurídica, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo. Mas, quem é o sócio ostensivo?

O sócio ostensivo é quem executa a operação, negocia e contrata com terceiros em seu nome e sob sua responsabilidade.

Mas quem é outro sócio neste tipo de sociedade? É o sócio oculto, aquele que fornece o capital ao sócio ostensivo para aplicação do negócio em comum.

Segundo Art. 992, do Código Civil (Lei 10.406/2002), a constituição da sociedade em conta de participação independe de qualquer formalidade e pode provar-se por todos os meios de direito.

As sociedades personificadas subdividem-se em:

- Simples,
- Sociedade em Nome Coletivo,
- Sociedade em Comandita Simples,
- Sociedade em Comandita por Ações,
- Sociedades Limitadas, e
- Sociedades Anônimas.

Nesta classificação, excetua-se a sociedade simples como empresária, ou seja, não podendo exercer essa atividade econômica.

As sociedades simples poderão ser constituídas sobre qualquer uma das formas da classificação acima, exceto as espécies de sociedades por ações que se subdivide em sociedade anônima e sociedade comandita por ações (sociedades por ações). Conforme definido no parágrafo único do Artigo 982, da Lei 10.406/2002. Vide abaixo:

Parágrafo único. Independentemente de seu objeto, considera-se empresária a sociedade por ações; e, simples, a cooperativa.

In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm), acesso em 21.03.2017.

Abaixo, elaboramos um quadro que demonstra a divisão das sociedades personificadas em simples e empresários, bem como a divisão das sociedades não personificadas em sociedade em comum e em sociedade em conta de participação.

| QUADRO-RESUMO DAS SOCIEDADES                                                                                                  |                                                                                                    |                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |          |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| Sociedades pelo NCC                                                                                                           |                                                                                                    | Tipos                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Detalhes |
| <b>Não Personificada</b><br>(não inscrita: constituída de forma oral e documental, porém não registrada).                     | <b>Sociedade Comum</b><br>(Sociedade de fato, sem registro).                                       | No que for compatível, am ambas aplicam-se as disposições da <b>Sociedade Simples</b> . | Os sócios respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações. Também conhecida como <b>Sociedade Irregular</b>                                                                                                                                                                                 |          |
|                                                                                                                               | <b>Sociedade em Conta de Participação.</b>                                                         |                                                                                         | Um dos sócios é Ostensivo (empreendedor, que dirige o negócio e assume todas as responsabilidades). Os outros são <b>Participantes</b> , apenas investidores.                                                                                                                                     |          |
| <b>Personificada</b><br>(legalmente constituída e registrada no órgão competente, passando a ser denominada pessoa jurídica). | <b>Empresária<sup>1</sup></b><br>(atividade própria de empresário com registro na Junta Comercial) |                                                                                         | <ul style="list-style-type: none"><li>■ <b>Sociedade em Nome Coletivo.</b></li><li>■ <b>Sociedade em Comandita Simples.</b></li><li>■ <b>Sociedade Limitada.</b></li><li>■ <b>Sociedade por Ações (lei das S.A.).</b></li><li>■ <b>Sociedade em Comandita por Ações (lei das S.A.).</b></li></ul> |          |
|                                                                                                                               | <b>Simples<sup>2</sup></b><br>(atividade de não empresário com registro no Cartório Civil)         |                                                                                         | <ul style="list-style-type: none"><li>■ <b>Sociedade Simples ou Sociedade em nome Coletivo.</b></li><li>■ <b>Sociedade em Comandita Simples.</b></li><li>■ <b>Sociedade Limitada.</b></li><li>■ <b>Cooperativa.</b></li></ul>                                                                     |          |
|                                                                                                                               | <b>Cooperativas</b><br>(legislação especial e NCC)                                                 |                                                                                         | <ul style="list-style-type: none"><li>■ <b>Responsabilidade dos sócios limitada.</b></li><li>■ <b>Responsabilidade dos sócios ilimitada.</b></li></ul>                                                                                                                                            |          |

**Quadro 1 - Quadro resumo das sociedades**

Fonte: Iudicibus e Marion

1 - Quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços.

2 - Quem exerce profissão intelectual de natureza científica, literária ou artística, ainda com o auxílio de colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Vamos falar do escopo de nossa disciplina as sociedades empresárias:

- Sociedade em Nome Coletivo,
- Sociedade em Comandita Simples,
- Sociedades Limitadas,
- Sociedade em Comandita por Ações,
- Sociedades Anônimas.

É importante lembrar que elas devem ser inscritas no Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais;

## Sociedade em Nome Coletivo

Conforme Art. 1.039, da Lei 10.406/2002, somente pessoas físicas podem tomar parte na sociedade em nome coletivo, respondendo todos os sócios, solidária e ilimitadamente,

pelas obrigações sociais. Além disto (Art. 1.042), a administração da sociedade compete exclusivamente a sócios, sendo o uso da firma, nos limites do contrato, privativo dos que tenham os necessários poderes.

Este tipo de sociedade traz riscos para a pessoa física, pois a responsabilidade dos sócios ultrapassa o valor do capital, sendo ilimitada. É um exemplo clássico de sociedade de pessoas, ou seja, não há a preservação da pessoa física dos sócios do risco do empreendimento.

### **Sociedade em Comandita Simples**

No Art. 1.045, da Lei 10.406/2002, explica-se que, na sociedade em comandita simples, tomam parte sócios de duas categorias: os comanditados, pessoas físicas, responsáveis solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais; e os comanditários, obrigados somente pelo valor de sua quota.

Desta forma, podemos entender que os comanditados devem ser pessoas físicas, obrigando-se solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, enquanto os comanditários, apenas, empregam capitais, possuindo responsabilidade limitada aos seus aportes de capital. Neste sentido, o contrato deve discriminar os comanditados e os comanditários.

### **Sociedades Limitadas**

Conforme Art. 1.052, da Lei 10.406/2002, na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

Por convenção da norma do Art. 1.053 (Lei 10.406/2002) e respectivo parágrafo único, o contrato social poderá prever a regência supletiva da sociedade limitada pelas normas da sociedade anônima.

É bom destacar que o limite de responsabilidade dos sócios é a totalidade do capital subscrito e não o integralizado, pois todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

Nas sociedades limitadas, o capital social divide-se em quotas, iguais ou desiguais, cabendo uma ou diversas a cada sócio. Enquanto nas sociedades por ações, falamos em ações, na sociedade limitada, o capital é dividido em quotas.

Empresas de **Sociedade Limitada** são o tipo de sociedade mais comum no Brasil, sempre identificadas pelo Ltda. que acompanha a **Razão Social**. Neste modelo, o capital investido pelos sócios define sua participação no negócio e as **contas pessoais de cada um são separadas das contas de empresa**, com responsabilidade limitada sobre as últimas.

In: <https://osayk.com.br/2017/01/17/sociedade-limitada-ltda-vantagens-desvantagens/>, acesso em 30.03.2017.

Ao término de cada exercício social, deve ser feita a elaboração do Inventário, do Balanço Patrimonial e do Balanço de Resultado Econômico (Demonstração do Resultado do Exercício). Sem prejuízo dos poderes da assembleia dos sócios, pode o contrato instituir conselho fiscal composto de três ou mais membros e respectivos suplentes, sócios ou não, residentes no país, eleitos na assembleia anual.

Dependem da deliberação dos sócios, além de outras matérias indicadas na lei ou no contrato:

- a aprovação das contas da administração;
- a designação dos administradores, quando feita em ato separado;
- a destituição dos administradores;
- o modo de sua remuneração, quando não estabelecido no contrato;
- a modificação do contrato social;
- a incorporação, a fusão e a dissolução da sociedade, ou a cessação do estado de liquidação;
- a nomeação e a destituição dos liquidantes e o julgamento de suas contas;
- o pedido de concordata.

Nota de aula do professor Lauro Fontes. Disponível em: <http://proflaurofontes.blogspot.com.br/p/3-periodo-ciencias-contabeis.html>. Acesso em 07.02.2017.)

Outro aspecto importante é que a sociedade limitada pode assumir a forma de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, vejamos abaixo:

A sociedade limitada pode assumir a forma de Microempresa (ME) ou Empresa de Pequeno Porte (EPP), mediante declaração. É importante que ela atenda aos requisitos da Lei complementar 123, de 14 de dezembro de 2006.

IN: [http://www.infoescola.com/administracao\\_/tipos-de-empresas/](http://www.infoescola.com/administracao_/tipos-de-empresas/), acesso em 30.03.2017.

## **Sociedade em Comandita por Ações**

Conforme o Art. 1.090, da Lei 10.406/2002, a sociedade em comandita por ações tem o capital dividido em ações, regendo-se pelas normas relativas à sociedade anônima.

É um tipo de sociedade pouco utilizado, tendo em vista que, como definido no Art. 1.091, da Lei 10.406/2002, somente o acionista tem qualidade para administrar a sociedade e, como diretor, responde subsidiária e ilimitadamente pelas obrigações da sociedade. Além disto, se houver mais de um diretor, serão solidariamente responsáveis, depois de esgotados os bens sociais, bem como o diretor destituído ou exonerado continua, durante dois anos, responsável pelas obrigações sociais contraídas sob sua administração.

## **Sociedade Anônima**

Segundo Art. 1.089, da Lei 10.406/2002, a sociedade anônima rege-se por lei especial, aplicando-se-lhe, nos casos omissos, as disposições do Código Civil (Lei 10.406).

Essa Lei especial é a de nº 6.404/76, a qual estabelece que a companhia ou sociedade anônima terá o capital dividido em ações, e a responsabilidade dos sócios ou acionistas será limitada ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas. Isto também é corroborado pelo Art. 1.088, da Lei 10.406/2002.

As sociedades anônimas são naturalmente sociedades empresárias capitalistas com capital dividido em ações cuja responsabilidade dos sócios são limitadas ao preço de emissão das ações subscritas. O poder é definido pela formação de capitais que cada sócio possui e a transferência deles acontece livremente.

Conforme Art. 3º, da Lei nº 6.404/76, a sociedade será designada por denominação acompanhada das expressões “companhia” ou “sociedade anônima”, expressas por extenso ou abreviadamente mas vedada a utilização da primeira ao final.

Quando se faz uma subscrição é uma promessa para contribuir com recursos para a sociedade. A integralização é efetivação da promessa pelo acionista na aglutinação do capital social.

Conforme Art. 4º, da Lei nº 6.404/76, para os efeitos desta Lei, a companhia é aberta ou fechada conforme os valores mobiliários de sua emissão estejam ou não admitidos à negociação no mercado de valores mobiliários. *(Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001).*

As companhias abertas têm suas ações negociadas na bolsa de valores. Já as companhias fechadas podem fazer isso, tendo em vista que essa possibilidade é dependente de autorização da Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

A CVM é uma autarquia vinculada ao Ministério da Fazenda, a qual fiscaliza e regula o mercado de valores mobiliários e o mercado de ações.

## **EIRELI**

Antes de finalizarmos este tópico, vamos falar da EIRELI, mas o que é isso?

É uma empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) formada por uma única pessoa, responsável pelo total do capital social, o qual deve ser integralizado e não deve ser inferior a 100 vezes o maior salário-mínimo vigente. Este tipo de empresa é regulado pelas normas aplicáveis às sociedades limitadas, no que for aplicável.

Esta modalidade de empresa foi instituída no nosso ordenamento jurídico pela Lei de nº 12.441, de 2011, e tem uma grande vantagem: aplicam-se a ela as regras previstas para as sociedades limitadas, no que couber. Desta forma, o dono da empresa não responde com seus bens pessoais pelas dívidas da empresa. Já o empresário individual responde ilimitadamente com seu patrimônio pessoal.

Conforme Art. 980-A, da Lei 10.406/2002, temos as seguintes peculiaridades:

O nome empresarial deverá ser formado pela inclusão da expressão “**EIRELI**” após a firma ou a denominação social da empresa individual de responsabilidade limitada. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência)

A pessoa natural que constituir empresa individual de responsabilidade limitada somente poderá figurar em uma única empresa dessa modalidade. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência)

A empresa individual de responsabilidade limitada também poderá resultar da concentração das quotas de outra modalidade societária num único sócio, independentemente das razões que motivaram tal concentração. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência)

Poderá ser atribuída à empresa individual de responsabilidade limitada constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional. (Incluído pela Lei nº 12.441, de 2011) (Vigência)

Como podemos perceber a EIRELI não é uma sociedade de pessoa, trata-se de uma única pessoa que se torna pessoa jurídica, possuindo responsabilidade limitada ao capital social da empresa.

## **Sociedade Cooperativa**

Falamos das sociedades empresárias, mas para complementar o nosso estudo vamos discorrer sobre a sociedade simples cooperativa.

Conforme o Art. 1.094, da Lei 10.406 de 2002, são características da sociedade cooperativa:

- I - variabilidade, ou dispensa do capital social;
- II - concurso de sócios em número mínimo necessário a compor a administração da sociedade, sem limitação de número máximo;
- III - limitação do valor da soma de quotas do capital social que cada sócio poderá tomar;
- IV - intransferibilidade das quotas do capital a terceiros estranhos à sociedade, ainda que por herança;
- V - quórum, para a assembleia geral funcionar e deliberar, fundado no número de sócios presentes à reunião, e não no capital social representado;
- VI - direito de cada sócio a um só voto nas deliberações, tenha ou não capital a sociedade, e qualquer que seja o valor de sua participação;
- VII - distribuição dos resultados, proporcionalmente ao valor das operações efetuadas pelo sócio com a sociedade, podendo ser atribuído juro fixo ao capital realizado;

VIII - indivisibilidade do fundo de reserva entre os sócios, ainda que em caso de dissolução da sociedade.

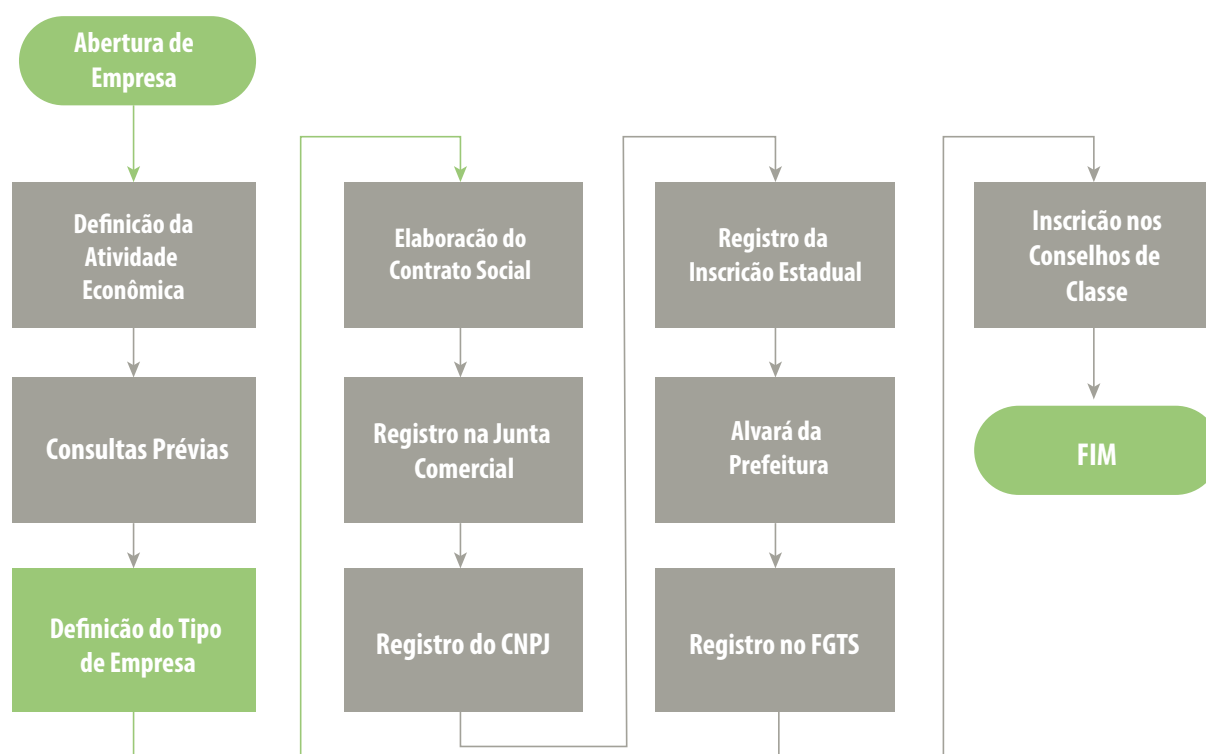
No Art. 1.095, da Lei 10.406 de 2002, na sociedade cooperativa, a responsabilidade dos sócios pode ser limitada ou ilimitada.

§ 1o É limitada a responsabilidade na cooperativa em que o sócio responde somente pelo valor de suas quotas e pelo prejuízo verificado nas operações sociais, guardada a proporção de sua participação nas mesmas operações.

§ 2o É ilimitada a responsabilidade na cooperativa em que o sócio responde solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais.

## 1.5. CONSTITUIÇÃO DE EMPRESAS: ASPECTOS JURÍDICOS E CONTÁBEIS

Normalmente, a constituição de uma empresa segue os seguintes passos:



Referência: <http://www.portaldoempreendedor.gov.br/>

Disponível em: <http://www.duolinea.com.br/artigo-2>, acesso em 07.02.2017

### 1.5.1 ASPECTOS JURÍDICOS

É muito importante atentar para os aspectos jurídicos das constituições das empresas. Neste sentido, vamos utilizar um excelente artigo que traz diversas elucidações para nossa disciplina.

Artigo: *Aspectos jurídicos que envolvem a abertura de uma empresa*. Disponível em: <http://www.bresciani.com.br/index.php?codwebsite=&codpagina=00016169>. Acesso em 15.02.2017.

#### **Aspectos jurídicos que envolvem a abertura de uma empresa**

\* Por *Marçal Garay Bresciani*

Quando se pretende abrir uma empresa ou iniciar algum empreendimento de forma regular, existem inúmeras decisões e procedimentos que devem ser adotados pelo futuro empresário. A escolha do ramo de atividade, produto, local do estabelecimento, delimitação do capital social, montante de investimentos, etc., são pontos importantes que devem ser analisados no início de qualquer atividade empresarial.

Mas existem também alguns aspectos jurídicos que são de suma importância para que a empresa tenha um início seguro e que devem obrigatoriamente ser observados pelo empresário que deseja ter sucesso em seu empreendimento. Ocorre que tais pontos por vezes são levados em conta de forma secundária apenas, o que se constitui em uma perigosa escolha estratégica. Por tal motivo, a fim de alertar os futuros empresários, abaixo são selecionados alguns destes aspectos jurídicos mais relevantes:

1) Escolha do tipo societário – O novo Código Civil, que entrou em vigor em 2002, alterou os tipos societários anteriormente existentes. Mas em uma apertada síntese, é possível identificar 3 grupos distintos de tipo societário: sociedade empresário (pessoa que explora atividades de comércio ou serviços não intelectuais - antiga firma individual); sociedade empresarial (empresa que explora atividade de comércio e serviços não intelectuais com dois ou mais sócios); e sociedade simples (empresas que exploram atividades INTELECTUAIS - de natureza científica, literária ou artística). Ainda, deverá ser definida a forma de responsabilidade dos sócios, sendo a mais comum por quotas de responsabilidade limitada. É preciso que se observem alguns pontos impeditivos também, como a capacidade civil das partes, e o estado civil se a sociedade for celebrada entre cônjuges (somente é possível se casados pelo regime da comunhão parcial de bens).

2) Consulta de viabilidade junto à Prefeitura – Após a escolha do tipo societário, o empreendedor deve consultar o órgão de fiscalização municipal, visando obter informações a respeito da viabilidade de estabelecer o seu negócio no local escolhido. Existem municípios

que delimitam áreas específicas para determinados empreendimentos, como indústrias, por exemplo.

3) Registro do contrato social – Escolhido o tipo societário e obtida a viabilidade junto à prefeitura, se faz necessária a elaboração do contrato social da empresa (exceto para sociedade empresário), onde são delimitados o objeto social (os fins a que se destina), sua denominação, sede, os direitos e deveres dos sócios, a distribuição de lucros, a representação jurídica da sociedade, entre outros pontos. O contrato social deve ser registrado na Junta Comercial, com exceção das sociedades simples, que devem ser registradas no Cartório de Registros Especiais.

4) Registro de marcas e nome empresarial – O simples registro do contrato social no órgão competente não basta para resguardar direitos sobre o nome empresarial, tampouco sobre marcas e patentes. É preciso que o empresário registre seu nome empresarial, sua marca e suas patentes junto ao INPI – Instituto Nacional de Propriedade Industrial. Englobam-se neste caso os direitos autorais sobre produtos intelectuais, inclusive. Já o registro de domínio na internet é feito perante outro órgão, denominado Registro.Br. Do contrário, o empresário corre o risco de perder seus direitos para eventual concorrente.

5) Busca do melhor enquadramento tributário – O Brasil possui hoje em torno de 67 tributos, segundo estudo efetuado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, constituindo-se em uma das cargas tributárias mais elevadas do mundo. Hoje, a estimativa é de que cada brasileiro trabalha cerca de 3 meses e meio durante o ano, apenas para pagar tributos. Sendo assim, o empresário deve estar atento na escolha do regime tributário que adotará, sob pena de ter prejuízos ou tornar inviável seu empreendimento. Portanto, é preciso que se analise previamente o regime de apuração do imposto de renda (lucro real, lucro presumido, simples), quais os tributos que irão incidir sobre o seu produto (PIS, Cofins, IPI, II, IE, ICMS, ISS), além das chamadas contribuições sociais (SESC, SENAC, SEBRAE, INCRA, INSS, SAT, etc.), pois o enquadramento equivocado certamente gerará prejuízos para o empreendimento.

6) Planejamento trabalhista – Muito importante nos dias atuais, é preciso que se faça um estudo sobre os aspectos trabalhistas do empreendimento. Conforme o tipo de ramo em que se vá atuar, os direitos estendidos aos trabalhadores variam bastante. Atualmente, a estimativa é de que cada empregado custe, para a empresa, em torno de 70% a 100% a mais em encargos do que aquilo que lhe é pago a título de remuneração. Assim, por exemplo, é preciso estabelecer qual a jornada de trabalho que será adotada (normal, compensatória, em regime de prorrogação, semana espanhola, etc.), se a atividade é considerada insalubre ou periculosa, se serão concedidos benefícios (vale alimentação, vale transporte, seguro saúde, creche, etc.), se o local de trabalho é de difícil acesso, etc. É de fundamental importância que se faça uma consulta prévia sobre o sindicato em que serão enquadrados os trabalhadores bem como à respectiva convenção coletiva da categoria, pois vários direitos não previstos em lei ou previstos de forma reduzida, são estabelecidos por acordos entre o sindicato das empresas e o sindicato dos trabalhadores.

7) Cadastro na Receita Federal – Para que a empresa possa iniciar suas atividades de forma regular, após a definição de todos os pontos anteriores, deve ser feita a inscrição junto à

Receita Federal, para fins de obtenção do CNPJ da empresa. Com isso, a empresa estará apta a iniciar suas atividades, podendo proceder aos demais registros necessários, assim como estará apta a exercer atos como pessoa jurídica.

8) Cadastro nas Receitas Estadual e Municipal – Por fim, após o registro no CNPJ da Receita Federal, a empresa deverá proceder ao seu respectivo registro na Receita Estadual (caso seja contribuinte de algum tributo estadual) e na Receita Municipal (caso seja contribuinte de algum tributo municipal), com o que poderá solicitar a emissão de seu talonário de notas fiscais. Junto à Prefeitura Municipal, a empresa poderá obter o alvará de funcionamento, sendo este o último passo para o exercício regular e legal da atividade empresarial.

Como se percebe, vários são os aspectos jurídicos que podem ser decisivos para o futuro do empreendimento empresarial. Vale ressaltar que, em média, no Brasil, uma empresa leva em torno de 152 dias para estar totalmente regularizada, o que é tido como um entrave para o melhor desenvolvimento empresarial. Em outros países, como EUA (04 dias), Canadá e Austrália, o tempo é infinitamente menor. Portanto, diante da burocracia que caracteriza o nosso sistema, quanto mais atento o empresário estiver em relação ao seu planejamento jurídico, menos surpresas desagradáveis poderá ter o futuro empresário.

Disponível em: <http://www.bresciani.com.br/index.php?codwebsite=&codpagina=00016169>. Acesso em 15.02.2017.

## 1.5.2 ASPECTOS CONTÁBEIS

Conforme Art. 1.179, do CC, o empresário e a sociedade empresária 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, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Então quais são estes livros?

Teremos os livros contábeis e os fiscais:

Os livros contábeis são:

- O livro Diário; e,
- O livro Razão

### **Livro Diário**

Conforme Art. 1.180, do CC:

Art. 1180. Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

Parágrafo único. A adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico.

In: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm), acesso em 21.03.2017.

Desta forma, vemos que o livro Diário é o livro comercial obrigatório.

A escrituração ficará sob a responsabilidade de contabilista legalmente habilitado, salvo se nenhum houver na localidade.

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, bordões, rasuras, emendas ou transportes para as margens.

O livro Diário deve ser escriturado, levando-se em consideração os seguintes requisitos básicos:

**Data:** o registro deve ser feito em ordem cronológica em que os eventos contábeis ocorrem.

**Conta debitada:** ocorrendo um evento contábil, identifica-se qual a conta a ser debitada para o registro contábil.

**Conta creditada:** em contrapartida ao evento ocorrido a débito, faz-se o registro na conta creditada.

**Histórico:** após o lançamento das contas debitadas e creditadas, é necessária a elaboração de um histórico para o registro. O histórico do evento contábil deve ser resumido, direto, e reportar o evento de forma clara e concisa, trazendo, por exemplo, o número do cheque e do banco, o número da nota fiscal, etc.

**Valor:** após o registro da data, da conta debitada, da conta creditada e do histórico, deve-se colocar o valor do evento que se queira registrar no livro Diário.

Nota de aula do professor Lauro Fontes. Disponível em: <http://proflaurofontes.blogspot.com.br/p/3-periodo-ciencias-contabeis.html>. Acesso em 07.02.2017.)

O microempreendedor individual não precisa ter escrituração contábil, assim não precisa preparar o Livro Diário.

Vejamos abaixo um exemplo de Diário:

## SUCESSO MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA

## Diário Geral da Contabilidade

Data: 28/07/2003 09:05:37

Usuário: Admin

Folha: 2

Filtros: Data de Lançamento: 01/11/2001 a 08/11/2001

| Dia            | Lote   | Lem | Seq | Conta Débito    | Conta Crédito   | Histórico                                                       | Débito     | Crédito    |
|----------------|--------|-----|-----|-----------------|-----------------|-----------------------------------------------------------------|------------|------------|
| De transporte: |        |     |     |                 |                 |                                                                 | 452.653,83 | 452.653,83 |
| 07             | 137498 | 39  | 001 | 1.1.1.01.01.001 | 4.1.3.01.01.001 | Venda de mercadoria a vista                                     | 5.970,00   | 5.970,00   |
| 07             | 137498 | 40  | 001 | 1.1.2.01.01.001 | 4.1.3.01.01.002 | Venda de mercadoria a prazo para OLINDA RAMOS conf NF 6101      | 11.420,00  | 11.420,00  |
| 07             | 137498 | 41  | 001 | 3.1.1.04.01.001 | 2.1.1.01.01.003 | Compra de mercadoria para revenda da MADEIRAL S/A conf NF 21199 | 43.200,00  | 43.200,00  |
| Total do dia:  |        |     |     |                 |                 |                                                                 | 60.590,00  | 60.590,00  |
| 08             | 137498 | 42  | 001 | 1.1.1.01.01.001 | 4.1.3.01.01.001 | Venda de mercadoria a vista                                     | 4.360,00   | 4.360,00   |
| 08             | 137498 | 43  | 001 | 1.1.1.01.01.001 | 1.1.2.01.01.001 | Recebimento da duplicata 5923.1 de RICARDO SABARÁ               | 5.385,00   | 5.385,00   |
| 08             | 137498 | 44  | 001 | 1.1.1.01.02.001 | 1.1.1.01.01.001 | Depósito no banco do Brasil                                     | 15.500,00  | 15.500,00  |
| 08             | 137498 | 45  | 001 | 1.1.2.01.01.001 | 4.1.3.01.01.002 | Venda de mercadoria a prazo para CÉLIO REZENDE conf NF 6107     | 8.165,00   | 8.165,00   |
| 08             | 137498 | 46  | 001 | 2.1.1.01.01.004 | 1.1.1.01.02.003 | Pago à METAL CARVALHO duplicata 12969.0 pela home page do BB    | 17.960,00  | 17.960,00  |
| Total do dia:  |        |     |     |                 |                 |                                                                 | 51.370,00  | 51.370,00  |
| Total Geral:   |        |     |     |                 |                 |                                                                 | 564.613,83 | 564.613,83 |

Disponível em: [http://www.flag.com.br/manuais/Decision/Imagens/diario\\_geral\\_contab.htm](http://www.flag.com.br/manuais/Decision/Imagens/diario_geral_contab.htm). Acesso em 15.02.2017.

## Livro Razão

Não é um livro exigido pela legislação empresarial, sendo facultativo, mas é indispensável para as rotinas contábeis e administrativas de uma empresa. O registro no Razão acontece por conta, ou seja, o Razão organiza os registros realizados no diário por conta.

Apesar de ser facultativo para legislação empresarial, o Livro Razão é obrigatório para as empresas contribuintes sujeitas ao lucro real. Caso estes contribuintes não o possuam, as autoridades fiscais poderão arbitrar o lucro da pessoa jurídica.

Exemplo de razão contábil:

| INTELITIME SOLUCOES LTDA                                                                        |            |                |                           |                          |                    |         |                                |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|----------------|---------------------------|--------------------------|--------------------|---------|--------------------------------|
| AV DAS PALMEIRAS, 120, 120, BELVEDERE, JD IMPERIAL, CUIABÁ - MT, 78075-850. FONE (65) 3663-2054 |            |                |                           |                          |                    |         |                                |
| LIVRO RAZÃO                                                                                     |            |                |                           |                          |                    |         |                                |
| Período: 01/02/2015 à 02/02/2015                                                                |            |                |                           | CNPJ: 10.884.478/0001-85 |                    |         |                                |
| Código                                                                                          | Data       | Contra partida | Documento                 | Histórico                | Débito             | Crédito | Saldo                          |
| Conta Contábil: 1.1.1.1.1                                                                       |            |                | CAIXA GERAL               |                          | Saldo Ant...       |         | -900.000,00                    |
|                                                                                                 | 01/02/2015 |                |                           | Saldo Anterior           | 0,00               | 0,00    | -900.000,00                    |
| Total de Débitos:                                                                               |            |                |                           | 0,00                     | Total de Créditos: | 0,00    | Saldo Atual: -900.000,00       |
| Conta Contábil: 1.1.1.1.1                                                                       |            |                | CAIXA ECONÔMICA FEDERAL   |                          | Saldo Ant...       |         | 402.631,11                     |
|                                                                                                 | 01/02/2015 |                |                           | Saldo Anterior           | 0,00               | 0,00    | 402.631,11                     |
| Total de Débitos:                                                                               |            |                |                           | 0,00                     | Total de Créditos: | 0,00    | Saldo Atual: 402.631,11        |
| Conta Contábil: 1.1.1.1.2                                                                       |            |                | BANCO ITAÚ AG. 1618-8     |                          | Saldo Ant...       |         | 11.702.622,88                  |
|                                                                                                 | 01/02/2015 |                |                           | Saldo Anterior           | 0,00               | 0,00    | 11.702.622,88                  |
| Total de Débitos:                                                                               |            |                |                           | 0,00                     | Total de Créditos: | 0,00    | Saldo Atual: 11.702.622,88     |
| Conta Contábil: 1.1.1.1.2.1                                                                     |            |                | BANCO BRADESCO AG. 1606-8 |                          | Saldo Ant...       |         | -1.280.798.637,19              |
|                                                                                                 | 01/02/2015 |                |                           | Saldo Anterior           | 0,00               | 0,00    | -1.280.798.637,19              |
| Total de Débitos:                                                                               |            |                |                           | 0,00                     | Total de Créditos: | 0,00    | Saldo Atual: -1.280.798.637,19 |

Disponível em: [http://www.intelitime.com.br/manual/index.php?title=M%C3%93DULO\\_FINANCEIRO\\_Relat%C3%B3rio\\_Raz%C3%A3o\\_Cont%C3%A1bil](http://www.intelitime.com.br/manual/index.php?title=M%C3%93DULO_FINANCEIRO_Relat%C3%B3rio_Raz%C3%A3o_Cont%C3%A1bil). Acesso em 15.02.2017.

Existem outros livros na contabilidade que também são facultativos, os chamados livros auxiliares. Vejamos:

**Caixa:** registra toda entrada e saída de dinheiro da empresa. Indispensável para qualquer empresa, independentemente do seu tamanho.

**Registro de inventário:** serve para registrar o inventário de todos os itens pertencentes à empresa na data de encerramento das Demonstrações Contábeis. É feito o levantamento dos estoques de mercadorias para revenda, estoques de material de expediente e de consumo, etc., assim como itens do ativo imobilizado. No registro constam quantidade, valor unitário e valor total. Para tanto, deve ser observada a regra legal do custo ou mercado, dos dois o menor, para os estoques de produtos para revenda. Para os demais itens, servem as regras específicas de avaliação.

Terminamos nossa aula sobre a estrutura empresarial no Brasil, vimos que o assunto é bem amplo e deve ser estudado em conjunto com o Direito Empresarial. Obviamente, utilizamos os aspectos mais relevante com a nossa disciplina, mas não podemos deixar de ficar atento a toda legislação.

## 2. PLANO DE CONTAS

Caros Alunos, podemos nos perguntar, mas o que é um plano de contas? Para que serve?

Um plano existe para que possamos executar uma determinada ação. Trata-se de um projeto para utilização de contas.

As contas se referem a uma designação técnica que se relaciona a um elemento patrimonial ou de resultado. Ou seja, uma conta existe para que uma transação que afete o patrimônio ou resultado seja registrada contabilmente.

Consequentemente as contas patrimoniais se referem às contas de Ativo ou Passivo; e as de Resultado, às Despesas e Receitas. Qualquer situação que altere o Patrimônio de uma empresa deve ser registrada em contas apropriadas.

É bom lembrar que as Contas Patrimoniais registram transações que afetam ativo, passivo e patrimônio líquido, ou seja, bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido.

Os *bens* e *direitos* são a parte positiva do Patrimônio, chamada Ativo.

As *obrigações* são a parte negativa do Patrimônio, chamada Passivo.

Já as contas de resultado registram as despesas, receitas, perdas e ganhos. Ou seja, o resultado alimenta o Patrimônio.

Lembrem que o patrimônio líquido é alimentado pelo resultado, mediante a conta de lucros ou prejuízos. Se a empresa tem lucro, o alimento é positivo; se tem prejuízo, o alimento é prejudicial à empresa. Vide imagem abaixo:



Fonte: <https://peso2contabil.wordpress.com/teoria/contabilidade-geral-para-iniciantes/01-balanco-patrimonial/>

• **Esquemmatizando, podemos escrever:**



Fonte: <https://peso2contabil.wordpress.com/teoria/contabilidade-geral-para-iniciantes/01-balanco-patrimonial/>

Desta forma, um Sistema de Informação Contábil requer a confecção de um Plano de Contas, como um banco de dados norteador, que permite o processamento dos dados contábeis que serão processados pelo sistema contábil e irá produzir informações nos relatórios contábeis: Diário, Razão, Livro Caixa, Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, entre outros.

O Plano de Contas é o elenco projetado das contas que poderão ser utilizadas pela empresa para a realização dos registros contábeis. Desta forma, sempre que realizamos um lançamento contábil, devemos consultar o plano de contas da empresa, a fim de que possamos realizá-lo.

Num sistema contábil, o plano de contas precisa ser organizado de forma ordenada, com uma codificação que permita o endereçamento adequado do registro a ser realizado. Vamos ver isto na prática, com a utilização de telas do Sistema Domínio.

Antes de continuarmos, é bom destacar que a Faculdade de Ciências Contábeis da UFBA possui parceria com a *Domínio* Sistemas, que é uma das maiores empresas do Brasil no desenvolvimento de *softwares* para contabilidade. Desta forma, o aluno pode praticar os conhecimentos de Contabilidade no Laboratório de Informática da Faculdade, possuindo, inclusive, a disciplina de Informática Aplicada à Contabilidade, a qual tem, como um dos focos de atuação, a utilização do sistema domínio contábil em seus diversos módulos.

Neste sentido, uma das etapas para qualquer contador é conhecer bem o plano de contas dos sistemas contábeis. Abaixo, será apresentada sucintamente a estruturação exemplificada de um plano de contas do sistema domínio contábil, a qual é bem semelhante à estruturação feita nos mais diversos sistemas de contabilidade.

Utilizando as telas do Sistema Domínio, podemos verificar um exemplo de disposição adequada de algumas contas de um Plano de Contas. Percebam que a classificação 1. representa o Ativo; a classificação 1.1., o Ativo Circulante; a 1.1.1., o Disponível; a 1.1.1.01., o Caixa; e 1.1.1.01.001, a conta Caixa Geral. Esta apresentação é bem semelhante ao plano de contas tratado em nossa aula aqui neste material:

| Classificação    | Descrição                     | Situação     |
|------------------|-------------------------------|--------------|
| <b>1. . . .</b>  | <b>ATIVO</b>                  | <b>Ativa</b> |
| <b>1.1. . .</b>  | <b>ATIVO CIRCULANTE</b>       | <b>Ativa</b> |
| <b>1.1.1. .</b>  | <b>DISPONÍVEL</b>             | <b>Ativa</b> |
| <b>1.1.1.01.</b> | <b>CAIXA</b>                  | <b>Ativa</b> |
| 1.1.1.01.001     | CAIXA GERAL                   | Ativa        |
| 1.1.1.01.002     | FUNDO FIXO DE CAIXA           | Ativa        |
| <b>1.1.1.02.</b> | <b>BANCOS CONTA MOVIMENTO</b> | <b>Ativa</b> |
| 1.1.1.02.001     | BANCO DO BRASIL               | Ativa        |
| 1.1.1.02.002     | CAIXA ECONÔMICA FEDERAL       | Ativa        |

Num sistema contábil informatizado, ainda, é necessário realizar indicações que possam conduzir a produção de relatórios contábeis adequados. Na tela abaixo, para cadastro de uma conta no plano de contas, é necessário indicar o tipo de conta, analítica ou sintética (veremos o que significa, daqui a pouco), e se faz parte de determinados demonstrativos, abaixo, representados como Grupos.

Mais à frente, haverá a disciplina de Informática Aplicada a Contabilidade, na qual teremos a oportunidade de utilizar o sistema domínio ou outros sistemas contábeis.

### Definição de Plano de Contas:



#### Atenção

Caros Alunos, o plano de contas é um conjunto de contas, diretrizes e normas, previamente estabelecido, que disciplina os procedimentos de contabilidade, objetivando a padronização dos registros contábeis.

Plano de Contas (ou Elenco de Contas) é o conjunto de contas, previamente estabelecido, que norteia os trabalhos contábeis de registro de fatos e atos inerentes à entidade, além de servir de parâmetro para a elaboração das demonstrações contábeis.

Fonte: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/planodecontas.htm>

É importante destacar que, algumas vezes, este assunto cai em concurso, como aconteceu em 2016, vejamos a questão abaixo:

**Ano:** 2016; **Banca:** CESPE; **Órgão:** DPU; **Prova:** Contador

“Com relação ao plano de contas e às teorias relacionadas às contas patrimoniais e às contas de resultado, julgue o item que se segue como correto ou errado: Um dos objetivos do plano de contas é estabelecer normas de conduta para o registro das operações da entidade, por meio do atendimento às necessidades de informação da administração da empresa, da observação do formato compatível com as normas de contabilidade, e da adaptação, tanto quanto possível, às exigências dos agentes externos.”

Com base no conteúdo que vimos até agora, é possível identificar que a **resposta está correta**.

## 2.1. TÉCNICAS PARA ELABORAÇÃO

### Plano de contas: o que é e como se elabora?

O plano de contas, na verdade, é um guia que norteia os trabalhos contábeis de registro de fatos e atos da entidade, o qual serve de parâmetro para a elaboração das demonstrações contábeis.



### Questionamentos

Se o plano de contas é uma das ferramentas para os registros contábeis, então como elaboramos um plano?

Bem, o plano de contas é elaborado de acordo com os interesses de cada empresa e até mesmo dependendo da criatividade do contabilista, considerando-se o ramo de atividade, tamanho da empresa, sistema contábil.

Não é difícil entender, por exemplo, que quanto maior o tamanho da empresa, maior a necessidade de detalhar a contabilidade através do plano de contas.

Logicamente, cada empresa deverá elaborar seu plano de contas mediante adaptação a suas peculiaridades de operação, necessidades internas, externas (órgãos governamentais, fiscalização, sindicatos etc.), transações e contas específicas etc.

Assim, Futuros Contadores, a elaboração de um bom Plano de Contas é fundamental no sentido de utilizar todo o potencial da Contabilidade em seu valor informativo para os inúmeros usuários.

O plano de contas pode ser composto de duas partes: elenco de contas e manual de contas, especificados a seguir:



## Atenção

Em suma:

A sua principal função como Contador é estabelecer normas de conduta para o registro das operações da organização da empresa e, na sua montagem, devem ser levados em conta 3 objetivos fundamentais:

- Atender às necessidades de informação da administração da empresa (usuários internos);
- Observar formato compatível com os princípios da contabilidade e com a norma legal de elaboração do balanço patrimonial e das demais demonstrações contábeis (Lei nº 6.404/76);
- Adaptar-se tanto quanto possível às exigências de agentes externos, principalmente às da legislação do Imposto de Renda.

## Elenco de Contas

O Elenco de Contas consiste na relação das contas que serão utilizadas para o registro dos fatos administrativos decorrentes da gestão do patrimônio da empresa, bem como dos atos administrativos considerados relevantes (aqueles cujos efeitos possam se traduzir em modificações futuras no patrimônio da empresa).

O Elenco de Contas envolve a intitulação (nome) e o código de cada conta. Veja, no nosso **Modelo de Plano de Contas** (logo mais abaixo), um Elenco de Contas no qual as contas estão classificadas em grupos e subgrupos conforme dispõe a Lei nº 6.404/1976:

Caros Alunos, com base no que já dissemos anteriormente, a complexidade e a dinâmica dos diversos ramos de atividade, por si só, impedem a elaboração de um modelo que se pretenda exaustivo. Assim, o Plano de Contas que aqui propomos no nosso **Modelo de Plano de Contas** serve muito mais como um roteiro para a elaboração de um modelo efetivo, adaptado a cada caso.

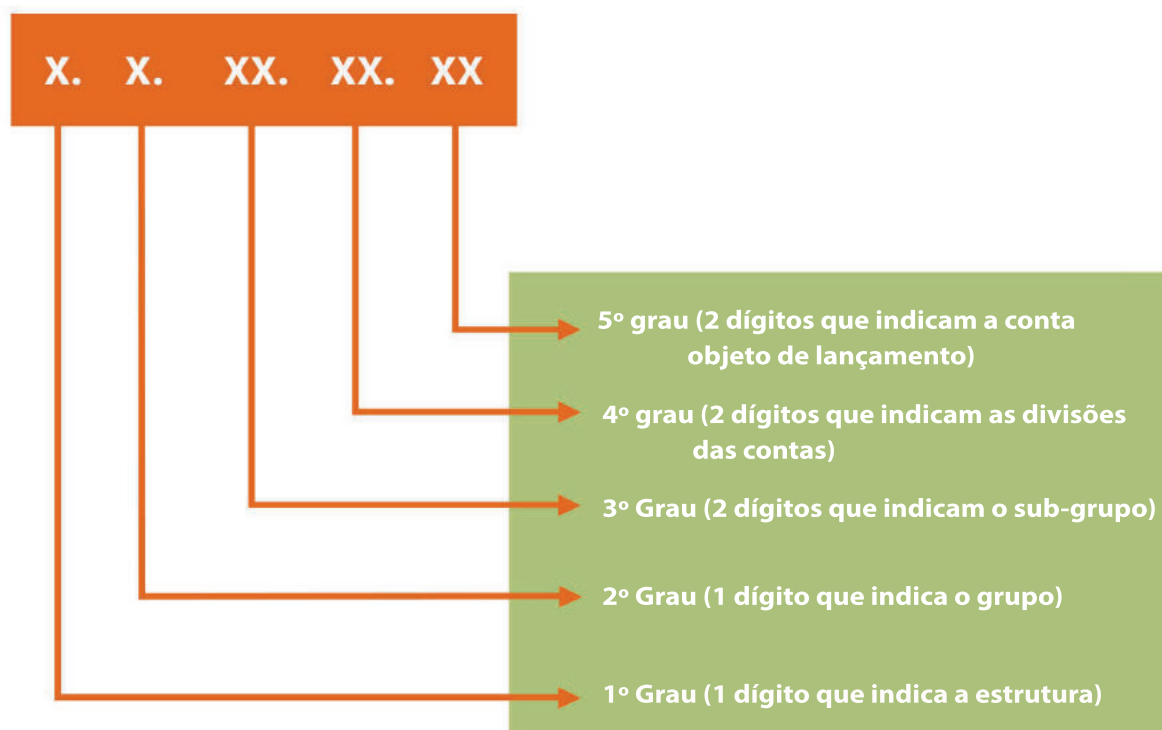
### Critério de codificação

Antes de vermos um plano de conta, precisamos entender o processo de sua codificação.

Olha, Pessoal, a codificação das contas, além de agilizar naturalmente o trabalho de classificação dos documentos, é elemento indispensável para efeito do processamento de dados.

No modelo de plano de contas apresentado neste material, foi adotado o seguinte critério de graduação dos códigos (exemplo: 1.1.01.01.01):

Um plano de contas tem, normalmente, uma categorização que cria classes ou graus, a saber:



1ª Classe– Contas (Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido e Resultados);

2ª Classe – Grupos de Contas (Circulante, Não Circulante);

3ª Classe – Subgrupos (Disponível, Clientes, etc.);

4ª Classe – Contas dos Grupos (Caixa, Fornecedores, Reservas);

5ª Classe – Subcontas das contas (Banco do Brasil, Itaú, etc.).

## Modelo de Plano de Contas

Agora, vamos a um modelo simplificado de plano de contas:

| 1.           | ATIVO                                           |
|--------------|-------------------------------------------------|
| 1.1          | Circulante                                      |
| 1.1.01       | Disponível                                      |
| 1.1.01.01    | Caixa                                           |
| 1.1.01.01.01 | Caixa                                           |
| 1.1.01.02    | Banco conta movimento                           |
| 1.1.01.02.01 | Banco do Brasil S/A.                            |
| 1.1.01.02.02 | Banco Itaú Unibanco S/A.                        |
| 1.1.01.02.03 | Bradesco                                        |
| 1.1.01.03    | Aplicações financeiras                          |
| 1.1.01.03.01 | Banco do Brasil S/A.                            |
| 1.1.01.03.02 | Banco Itaú Unibanco S/A.                        |
| 1.1.01.03.03 | Bradesco S/A.                                   |
| 1.1.02       | Clientes                                        |
| 1.1.02.01    | Cliente X                                       |
| 1.1.02.02    | Cliente Y                                       |
| 1.1.03       | Duplicatas a receber                            |
| 1.1.04       | (-) Duplicatas descontadas                      |
| 1.1.04.01    | (-) Duplicatas descontadas                      |
| 1.1.05       | (-) Provisão p/ créditos de liquidação duvidosa |
| 1.1.05.01    | (-) Provisão p/ créditos de liquidação duvidosa |
| 1.1.06       | Adiantamento a fornecedores                     |
| 1.1.07       | Adiantamento a empregados                       |
| 1.1.08       | Títulos a receber                               |
| 1.1.09       | Tributos a recuperar                            |
| 1.1.09.01    | ICMS a recuperar                                |
| 1.1.09.02    | IPI a recuperar                                 |
| 1.1.09.03    | IRRF a recuperar                                |
| 1.1.09.04    | CSLL a recuperar                                |
| 1.1.09.05    | PIS a recuperar                                 |
| 1.1.09.06    | INSS a recuperar                                |
| 1.1.09.07    | COFINS a recuperar                              |
| 1.1.09.08    | Outros tributos a recuperar                     |

|           |                                                                  |
|-----------|------------------------------------------------------------------|
| 1.1.10    | Estoques                                                         |
| 1.1.10.01 | Mercadorias para Revenda                                         |
| 1.1.10.02 | Produtos em elaboração                                           |
| 1.1.10.03 | Matéria prima                                                    |
| 1.1.10.04 | Material de embalagem                                            |
| 1.1.10.05 | Materiais de Uso/Consumo                                         |
| 1.1.11    | Títulos e valores mobiliários                                    |
| 1.1.11.01 | Depósito p/ incentivo fiscal                                     |
| 1.1.12    | Despesas antecipadas                                             |
| 1.1.12.01 | Juros s/ empréstimo de capital de giro                           |
| 1.1.12.02 | Juros s/ financiamento Imobilizado                               |
| 1.1.12.03 | Seguros                                                          |
| 1.1.12.04 | Outras                                                           |
| 1.2       | Não Circulante                                                   |
| 1.2.01    | Realizável a longo prazo                                         |
| 1.2.01.01 | Aplicações em Incentivos Fiscais                                 |
| 1.2.02    | Investimentos                                                    |
| 1.2.02.01 | Participação em outras empresas                                  |
| 1.2.02.02 | Outros investimentos                                             |
| 1.2.03    | Imobilizado                                                      |
| 1.2.03.01 | Terrenos                                                         |
| 1.2.03.02 | Móveis e utensílios                                              |
| 1.2.03.03 | (-) Depreciação Acumulada - móveis e utensílios                  |
| 1.2.03.04 | Instalações                                                      |
| 1.2.03.05 | (-) Depreciação Acumulada - instalações                          |
| 1.2.03.06 | Máquinas, equipamentos e ferramentas                             |
| 1.2.03.07 | (-) Depreciação Acumulada - máquinas, equipamentos e ferramentas |
| 1.2.03.08 | Computadores e periféricos                                       |
| 1.2.03.09 | (-) Depreciação Acumulada - Computadores                         |
| 1.2.03.10 | Veículos                                                         |
| 1.2.03.11 | (-) Depreciação Acumulada - veículos                             |
| 1.2.04    | Intangíveis                                                      |
| 1.2.04.01 | Marcas e Patentes                                                |
| 1.2.04.02 | (-) Amortização Marcas e patentes                                |
| 1.2.04.03 | Direitos autorais                                                |

|           |                                         |
|-----------|-----------------------------------------|
| 1.2.04.04 | (-) Amortização sobre direitos autorais |
| <b>2.</b> | <b>PASSIVO</b>                          |
| 2.1       | Circulante                              |
| 2.1.01    | Obrigações com Fornecedores             |
| 2.1.01.01 | Fornecedor "A"                          |
| 2.1.02    | Duplicatas a pagar                      |
| 2.1.02.01 | Conta "A"                               |
| 2.1.03    | Empréstimos e financiamentos a pagar    |
| 2.1.03.01 | Banco "X" S/A - conta Empréstimos       |
| 2.1.04    | Obrigações Fiscais                      |
| 2.1.04.01 | ICMS a Recolher                         |
| 2.1.04.02 | PIS Sobre Faturamento a Recolher        |
| 2.1.04.03 | COFINS a Recolher                       |
| 2.1.04.04 | IRPJ a Recolher                         |
| 2.1.04.05 | CSLL a Recolher                         |
| 2.1.04.06 | IRRF a Recolher                         |
| 2.1.04.06 | ISS a Recolher                          |
| 2.1.05    | Obrigações Trabalhistas                 |
| 2.1.05.01 | Salários a Pagar                        |
| 2.1.05.02 | INSS a recolher                         |
| 2.1.05.03 | FGTS a recolher                         |
| 2.1.05.04 | Provisão para 13º Salário c/encargos    |
| 2.1.05.05 | Provisão para Férias c/Encargos         |
| 2.1.06    | Provisões para IR e CSLL                |
| 2.1.06.01 | Provisão para I.R.                      |
| 2.1.06.02 | Provisão para C.S.L.L.                  |
| 2.1.07    | Outros Títulos a Pagar                  |
| 2.1.08    | Aluguéis a pagar                        |
| 2.1.09    | Dividendos Propostos a Pagar            |
| 2.2       | Não Circulante                          |
| 2.2.01    | Exigível a Longo Prazo                  |
| 2.2.01.01 | Promissórias a Pagar de Longo Prazo     |
| 2.3       | Patrimônio Líquido                      |
| 2.3.01    | Capital Social                          |
| 2.3.01.01 | Capital Subscrito                       |
| 2.3.01.02 | (-) Capital a Integralizar              |

|           |                                                                   |
|-----------|-------------------------------------------------------------------|
| 2.3.02    | Reserva de capital                                                |
| 2.3.02.02 | Ágio na emissão de ações                                          |
| 2.3.02.03 | Alienação de partes beneficiárias                                 |
| 2.3.03    | Ajustes de Avaliação Patrimonial                                  |
| 2.3.04    | Reservas de Lucros                                                |
| 2.3.04.01 | Reserva Legal                                                     |
| 2.3.04.02 | Reserva Estatutária                                               |
| 2.3.04.03 | Reserva para Contingências                                        |
| 2.3.04.04 | Reserva de Incentivos Fiscais                                     |
| 2.3.04.05 | Reserva de Retenção de Lucros                                     |
| 2.3.04.06 | Reserva de Lucros a Realizar                                      |
| 2.3.04.07 | Reserva Especial para Dividendos Obrigatórios<br>Não Distribuídos |
| 2.3.05    | (-) Ações em Tesouraria                                           |
| 2.3.06    | (-) Prejuízos Acumulados                                          |
| 2.3.06.01 | Lucros do exercício                                               |
| 2.3.06.02 | (-) Prejuízos do exercício                                        |
| <b>3.</b> | <b>DESPESAS</b>                                                   |
| 3.1       | Custos diretos da produção                                        |
| 3.1.01    | Custos dos produtos/Mercadorias vendidas                          |
| 3.1.01.01 | CMV                                                               |
| 3.2       | Despesas Operacionais                                             |
| 3.2.01    | Despesas Administrativas                                          |
| 3.2.01.01 | Salários e ordenados                                              |
| 3.2.01.02 | Adicional noturno                                                 |
| 3.2.01.03 | Água / Esgoto                                                     |
| 3.2.01.04 | Alimentação                                                       |
| 3.2.01.05 | Aluguéis e arrendamento                                           |
| 3.2.01.06 | Assistência médica/social                                         |
| 3.2.01.07 | Associação de classe                                              |
| 3.2.01.08 | Contribuição/donativos                                            |
| 3.2.01.09 | Correios                                                          |
| 3.2.01.10 | Depreciação/Amortização                                           |
| 3.2.01.11 | Despesas com manutenção da loja                                   |
| 3.2.01.12 | Farmácia                                                          |
| 3.2.01.13 | Férias                                                            |

|           |                                    |
|-----------|------------------------------------|
| 3.2.01.14 | FGTS                               |
| 3.2.01.15 | Gás                                |
| 3.2.01.16 | Horas extras                       |
| 3.2.01.17 | Impostos e taxas                   |
| 3.2.01.18 | Impressos                          |
| 3.2.01.19 | Indenizações/aviso prévio          |
| 3.2.01.20 | INSS                               |
| 3.2.01.21 | Legais e judiciais                 |
| 3.2.01.22 | Luz e energia                      |
| 3.2.01.23 | Materiais de consumo               |
| 3.2.01.24 | Multas de trânsito                 |
| 3.2.01.25 | Multas fiscais                     |
| 3.2.01.26 | Pró labore                         |
| 3.2.01.27 | Propaganda e publicidade           |
| 3.2.01.28 | Reproduções                        |
| 3.2.01.29 | Revistas e jornais                 |
| 3.2.01.30 | 13º Salário                        |
| 3.2.01.31 | Seguros                            |
| 3.2.01.32 | Serviços terceiros pessoa física   |
| 3.2.01.33 | Serviços terceiros pessoa jurídica |
| 3.2.01.34 | Telefone                           |
| 3.2.01.35 | Vale transporte                    |
| 3.2.01.36 | Viagens e representações           |
| 3.2.02    | Despesas Comerciais                |
| 3.2.02.01 | Créditos de Liquidação Duvidosa    |
| 3.2.02.02 | Amostra grátis                     |
| 3.2.02.03 | Combustível                        |
| 3.2.02.04 | Comissões de venda                 |
| 3.2.02.05 | Embalagens                         |
| 3.2.02.06 | Frete na entrega                   |
| 3.2.02.07 | Impostos s/ veículos               |
| 3.2.02.08 | Manutenção de veículos             |
| 3.2.02.09 | Propaganda e publicidade           |
| 3.2.03    | Despesas financeiras               |
| 3.2.03.01 | Encargos e Juros de Mora           |
| 3.2.03.02 | Despesas Bancárias                 |

|           |                                                |
|-----------|------------------------------------------------|
| 3.2.03.03 | Outras taxas e encargos                        |
| 3.2.04    | Provisões                                      |
| 3.3.04.01 | Provisões para I.R.                            |
| 3.3.04.02 | Provisões para C.S.L.L.                        |
| 3.3       | Outras Despesas                                |
| <b>4.</b> | <b>RECEITA</b>                                 |
| 4.1       | Receita bruta s/ vendas e serviços             |
| 4.1.01    | Receita bruta de venda                         |
| 4.1.01.01 | Revenda de mercadorias                         |
| 4.1.02    | Receita bruta de serviços                      |
| 4.1.02.01 | Prestação de serviços                          |
| 4.2       | Dedução de receita bruta de vendas/serviços    |
| 4.2.01    | Dedução de receita bruta de vendas             |
| 4.2.01.01 | Cancelamento de devoluções                     |
| 4.2.01.02 | Abatimento incondicional                       |
| 4.2.01.03 | ICMS                                           |
| 4.2.01.04 | COFINS                                         |
| 4.2.01.05 | PIS s/ vendas e serviços                       |
| 4.2.02    | Dedução de receita bruta s/ serviços           |
| 4.2.02.01 | ISS                                            |
| 4.3       | Receita operacional                            |
| 4.3.01    | Receita financeira                             |
| 4.3.01.01 | Variação monetária ativa                       |
| 4.3.01.02 | Juros s/ aplicações financeiras                |
| 4.3.01.03 | Descontos obtidos                              |
| 4.3.01.04 | Receita de aplicações pré-fixadas              |
| 4.3.01.05 | Multas ativas                                  |
| 4.3.01.06 | Dividendos                                     |
| 4.3.01.07 | Juros s/ duplicatas                            |
| 4.3.02    | Recuperações diversas                          |
| 4.3.02.01 | Reembolsos diversos                            |
| 4.3.02.02 | Venda de sucatas                               |
| 4.3.03    | Receitas patrimoniais                          |
| 4.3.03.01 | Resultado da venda de bens                     |
| 4.4       | Receita de Participações Societária            |
| 4.4.01    | Receita em Participações com Empresa Coligadas |

|           |                                     |
|-----------|-------------------------------------|
| 4.4.01.01 | Receita de Participações Societária |
| 4.5       | Outras Receitas                     |
| 5.        | <b>CONTAS DE COMPENSAÇÃO</b>        |
| 5.1       | Resultado do exercício              |
| 5.1.01    | Resultado do exercício              |

## 2.2. FUNÇÃO E FUNCIONAMENTO DAS CONTAS

Vamos falar, primeiramente, do Manual de Contas:

O Manual tem, por finalidade, apresentar informações detalhadas acerca de cada conta, servindo de guia para que o contador possa registrar uniformemente todos os eventos responsáveis pela gestão do patrimônio da empresa.

As informações apresentadas no Manual de Contas devem envolver: o código numérico, a intitulação, a função, o funcionamento, a natureza e os critérios de avaliação de cada conta; exemplos de lançamentos apropriados para o registro de operações raras, roteiros para conciliações de dados; bem como informações acerca dos documentos que servem de suporte aos registros contábeis.

A função da conta é a razão de sua existência, isto é, para que serve.

O funcionamento da conta significa em que situação a conta será debitada ou creditada.

A natureza do saldo da conta poderá ser devedora ou credora.

Um exemplo, neste caso, é mais contundente, por isso vamos ver como as informações podem constar do Manual de Contas, seguindo o critério de graduação dos códigos, visto mais acima nos critérios de codificação - exemplo: 1.1.01.01.:

### 1.1 Ativo Circulante

Composto por contas utilizadas para o registro de bens e direitos de qualquer natureza, realizáveis até o término do exercício social seguinte.

#### 1.1.1 Disponibilidades

Compostas por contas utilizadas para o registro de bens numerários de livre e imediata movimentação.

### 1.1.1.01 Caixa

**Função:** representa o valor dos bens numerários em poder da empresa, normalmente compostos por dinheiro e cheques.

**Funcionamento:** debitado pelas entradas de dinheiro ou cheques de terceiros e creditado pelas saídas de dinheiro ou cheques de terceiros recebidos pela empresa.

**Natureza do saldo:** devedor.

Lembrem-se da disciplina de contabilidade introdutória no semestre anterior:

| CONTAS       |                   |
|--------------|-------------------|
| CONTAS DE    | NATUREZA DO SALDO |
| ATIVO        | DEVEDOR           |
| PASSIVO      | CREDOR            |
| PAT. LÍQUIDO | CREDOR            |
| DESPESA      | DEVEDOR           |
| RECEITA      | CREDOR            |

Bem, Pessoal, agora que entendemos o que é um plano de contas, seus elementos, codificação. Vamos entender o que é uma conta, sua natureza, sua classificação, a representação gráfica. Ou seja, vamos mergulhar no entendimento da ferramenta contábil utilizada pelo contador para produzir seus relatórios para tomada de decisões e contribuir com o mundo empreendedor.

### Conceito de Conta

Bem, Alunos, o que é uma conta? Como podemos conceituá-la?

Olha, Pessoal, a Conta é o nome técnico que identifica cada componente patrimonial (*bem, direito ou obrigação*), bem como identifica um componente de resultado (*receita ou despesas*).

Assim, todos os acontecimentos que ocorrem durante a gestão patrimonial de uma entidade, tais como compras, vendas, pagamentos, recebimentos, folha de pagamento de pessoal, etc., são registrados contabilmente em suas respectivas contas.

## Classificação das Contas

Como consequência da Teoria Patrimonialista, as contas são classificadas em dois grandes grupos, quais sejam: *as contas patrimoniais e as contas de resultado*.

- **As Contas Patrimoniais** são as que representam os elementos componentes do Patrimônio. Dividem-se em Ativas (Bens e direitos) e Passivas (Obrigações e PL).
- **As Contas de Resultado** são as que representam variações no patrimônio da entidade. Dividem-se em Despesas e Receitas:

**As Despesas:** caracterizam-se pelo consumo de bens e pela utilização de serviços, com o objetivo de obter receitas: *diminuindo o ativo ou aumentando o passivo*. Como exemplo, podemos citar: a energia elétrica consumida, o material de expediente, os salários pagos, etc.

Vejamos algumas contas que representam despesas: Água e Esgotos, Descontos Concedidos, Despesas Bancárias, Fretes e Carretos, Salários, etc.

As despesas representam, dentro da lógica patrimonial, a qual podemos usar para fins didáticos, eventos negativos.

## DESPESA (-)

**As Receitas:** Entende-se por Receita a entrada de elemento para o ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos, ou à prestação de serviços. Uma receita também pode derivar de juros sobre depósito bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais.

A obtenção de uma receita resulta, pois, num aumento de Patrimônio Líquido. Vejamos alguns exemplos: Vendas de Mercadorias, Descontos Obtidos, Receita de Serviços, Juros Ativos, etc.

## RECEITA (+)

## Caros Alunos, vocês sabiam que:

Há casos em que uma mesma conta de resultado poderá representar tanto uma receita como uma despesa. É o caso das contas Aluguéis, Juros e Descontos, por exemplo.

Nesses casos, a classificação da conta como receita ou despesa deve ser feita observando-se o adjetivo que segue na denominação da conta.

- Os adjetivos: Ativos, Recebidos ou Auferidos representam ideia positiva, de aumento do patrimônio. Nesses casos, a ideia é de receita.
- Os adjetivos: Passivos, Pagos ou Concedidos representam ideia negativa, de diminuição patrimonial. Nesses casos, a ideia é de **despesas**.

Dentro desse contexto, podemos interpretar algumas contas da forma abaixo. Para ficar melhor o nosso estudo, vamos tentar adivinhar qual é a conta representativa de resultado (receita ou despesa). Vamos tentar! Depois, Caro Aluno, você olha a resposta abaixo:

- **Aluguéis Passivos** são \_\_\_\_\_
- **Aluguéis Ativos** são \_\_\_\_\_
- **Juros Ativos** são \_\_\_\_\_
- **Juros Passivos** são \_\_\_\_\_
- **Descontos Concedidos** são \_\_\_\_\_
- **Descontos Obtidos** são \_\_\_\_\_
- **Descontos Ativos** são \_\_\_\_\_
- **Descontos Passivos** são \_\_\_\_\_
- **Juros Ativos** são \_\_\_\_\_
- **Juros Passivos** são \_\_\_\_\_
- **Juros Pagos** são \_\_\_\_\_
- **Juros Recebidos** são \_\_\_\_\_.

A resposta, veremos no ambiente virtual (*Moodle*).

## Funções das Contas

Pessoal, como dissemos no início, a importância no processo contábil das contas é muito grande. É através das contas que a Contabilidade consegue atingir seu objetivo e sua finalidade. No primeiro caso, permitindo o controle do patrimônio através dos registros contábeis; e, no segundo caso, fornecendo informações qualitativas e quantitativas acerca do patrimônio através de seus demonstrativos, para que as tomadas de decisões sejam empreendidas.

## Natureza das Contas

Bem, Pessoal, chegamos a um ponto muito importante em nosso conteúdo, porque, como fundamento para nosso aprendizado em contabilidade, precisamos entender muito bem a natureza das contas.

É neste ponto que podemos formular a seguinte pergunta:



### Questionamentos

Se o contador e a empresa utilizam as contas para elaboração de relatórios e tomada de decisão, como se movimentam as contas? Como aumentam ou diminuem?

Amigos, as contas são movimentadas através de débitos ou de créditos nelas lançados. Do ponto de vista contábil, não entendemos que débito implica obrigação de pagar; nem que crédito é direito de receber, como se fala no senso comum. No decorrer do curso, essa ideia vai ficar mais clara, tendo em vista que estamos entrando numa linguagem nova – a linguagem do contador –, ou seja, a linguagem dos negócios.

Como forma inicial de exposição do mecanismo das contas, vamos conhecer a natureza (devedora ou credora) de cada uma das contas, de acordo com sua classificação patrimonial.

Nesse aspecto, vamos classificar as contas do grupo Ativo e as contas de Despesa como contas de saldo devedor (ou de natureza devedora). As contas do grupo do Passivo e as contas de Receitas são classificadas como contas de saldo credor (ou de natureza credora).

Podemos observar do exposto que:

- Os saldos das contas do Ativo, assim como das Despesas, são aumentados, quando as debitamos, e são diminuídos, quando as creditamos;
- Os saldos das contas do Passivo, assim como das contas de Receitas, são aumentados, quando as creditamos, e são diminuídos, quando as debitamos.

O quadro abaixo resume essa ideia:

| CONTAS               | AUMENTAM   | DIMINUEM   | SALDO   |
|----------------------|------------|------------|---------|
| DO ATIVO             | DEBITANDO  | CREDITANDO | DEVEDOR |
| DO PASSIVO           | CREDITANDO | DEBITANDO  | CREDOR  |
| PAT. LÍQUIDO         | CREDITANDO | DEBITANDO  | CREDOR  |
| DESPESA              | DEBITANDO  | CREDITANDO | DEVEDOR |
| RECEITA              | CREDITANDO | DEBITANDO  | CREDOR  |
| REDUTORAS DE ATIVO   | CREDITANDO | DEBITANDO  | CREDOR  |
| REDUTORAS DE PASSIVO | DEBITANDO  | CREDITANDO | DEVEDOR |

In: <https://robsonlsoares.com/2013/08/26/contabilidade-introdutoria-contas/>, acesso em 05.04.2017.

Vamos a um exemplo prático:

1) Serviço prestado pela empresa Azul a empresa Mar, sendo 50% a vista e 50% a prazo, no valor de R\$ 10.000,00.

Vamos realizar a contabilização na empresa Azul. Neste caso, como houve um serviço prestado, temos que efetuar o registro de receita de serviços no resultado do exercício, demonstrando o ganho com as atividades da empresa. Por outro lado, teremos um acréscimo da conta caixa, pelo recebimento a vista e um acréscimo no contas a receber pela perspectiva de recebimento do dinheiro pela negociação a prazo.

A conta de receita é uma conta de natureza credora, desta forma os aumentos nesta conta são registrados com créditos. Já a conta caixa e o contas a receber são contas de ativo, as

quais possuem a natureza devedora; sendo assim, se há acréscimo, teremos registros a débito nelas. Vejamos:

| PL                      |       |
|-------------------------|-------|
| <b>Caixa</b>            |       |
| (1)                     | 5.000 |
|                         | 5.000 |
| <b>Contas a Receber</b> |       |
| (1)                     | 5.000 |
|                         | 5.000 |

| Resultado                  |            |
|----------------------------|------------|
| <b>Receita de Serviços</b> |            |
|                            | 10.000 (1) |
|                            | 10.000     |

## Contas Retificadoras

Agora, Pessoal, é necessário apresentar a exceção ao contexto anterior: as contas retificadoras, que também são chamadas de redutoras. São contas que, embora apareçam num determinado grupo patrimonial (Ativo ou Passivo), têm saldo contrário em relação às demais contas desse grupo. Desse modo, uma conta retificadora do Ativo terá natureza credora, bem como uma conta retificadora do Passivo terá natureza devedora.

Isto já foi visto anteriormente genericamente, quando falamos das principais deduções no ativo e patrimônio líquido, e agora estamos retornando, porque estamos vendo este assunto num contexto para ser utilizado no nosso próximo conteúdo (seção 4 – Tópicos Especiais), quando aprenderemos a contabilização por métodos das partidas dobradas:

Assim, podemos lembrar que as contas retificadoras reduzem o saldo total do grupo em que aparecem.

Vejamos as contas retificadoras mais comuns em cada grupo e subgrupo:

- No Ativo Circulante: Duplicatas Descontadas; Provisão para Devedores Duvidosos, Provisões para Ajustes de Custos ao Valor de Mercado.

- No Ativo Permanente: Provisão para Perdas Prováveis na Realização de Investimentos, Depreciação Acumulada, Exaustão Acumulada e a Amortização Acumulada.
- No Patrimônio Líquido (PL): Capital a Realizar ou a Integralizar, Prejuízos Acumulados e Ações em Tesouraria.

## Contas de Compensação

As Contas de Compensação, também conhecidas como Contas Extrapatrimoniais, compreendem um sistema de contas próprias para o registro de atos administrativos relevantes, que são atos cujos efeitos podem trazer futuras modificações no patrimônio da entidade.

Ou seja, como podemos observar, as contas de compensação são utilizados para registrar não os **fatos** (que são objeto das demais contas), mas os **atos administrativos** relevantes dentro de entidade. As contas patrimoniais e as de resultado são regra, as de compensação são exceção.

*Exemplo:* **hipoteca** de um prédio pertencente à empresa no valor de R\$ 800.000,00.

Com o exemplo, podemos perceber, Alunos, que uma hipoteca, que representa uma garantia real extrajudicial e incide sobre bens imóveis ou equiparados (veículos) que pertençam ao devedor ou a terceiros, não afeta o patrimônio da empresa, tendo em vista que tal valor é uma garantia de um empréstimo feito pela empresa, caso ela não pague.



### Sabendo um pouco mais

Hipoteca: é uma garantia real extrajudicial e incide sobre bens imóveis ou equiparados (veículos) que pertençam ao devedor ou a terceiros.

A hipoteca dá ao credor o direito de ser pago preferencialmente sobre os credores que não se beneficiem de qualquer privilégio e mesmo sobre os credores que, embora beneficiando-se de hipotecas sobre os mesmos bens, não as tenham registrado. As hipotecas podem classificar-se em:

Legais – tem origem na aplicação da lei independentemente da vontade das partes.

Judiciais – resultam da sentença condenatória.

Voluntárias – são as mais vogais e surgem naturalmente dos contratos.

## Código e Grau das Contas

Ainda explicando o plano de contas, voltamos ao assunto de codificação das contas. O *Código de uma conta* é composto por um ou mais algarismos utilizados para identificar cada uma das contas que compõem o Plano de Contas de uma entidade.

Observe do exemplo que há elementos que, embora enumerados, não representam contas, mas grupos ou subgrupos de contas. Há também contas de primeiro grau e contas de segundo grau. Vejamos:

- 1. Ativo é subdivisão patrimonial (Grupo)
- 1.1 Ativo Circulante é subgrupo do Ativo
- 1.1.1 Disponibilidades é subgrupo do Ativo Circulante
- 1.1.1.1 Caixa Geral é conta de 1º grau
- 1.1.1.1.1 Caixa da Matriz é conta de 2º grau
- 1.1.1.1.2 Caixa da Filial é conta de 2º grau

E assim sucessivamente para os demais códigos do Plano de Contas.

## Conta Sintética e Conta Analítica

As contas de primeiro grau também são chamadas de contas sintéticas, pois podem se subdividir em várias subcontas. Essas subcontas, que são as contas de segundo grau, são também chamadas de contas analíticas. Podemos, então, entender as contas sintéticas como sendo um gênero, e as contas analíticas como espécies naquelas. Exemplo:

| CONTA SINTÉTICA<br>ou<br>CONTA DE 1º GRAU | CONTAS ANALÍTICAS<br>ou<br>CONTAS DE 2º GRAU   |
|-------------------------------------------|------------------------------------------------|
| Bancos                                    | Banco Bradesco<br>Banco CEF<br>Banco do Brasil |

## Representação Gráfica das Contas

Os registros dos mais diversos fatos contábeis são feitos nas respectivas contas. A princípio, devemos saber que esses registros são feitos no livro contábil chamado de Livro Razão.

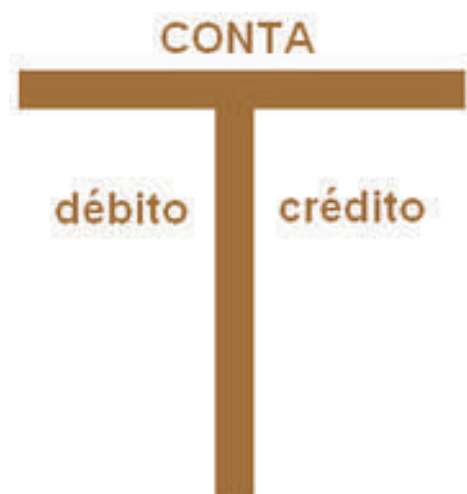
Inicialmente, basta entender que esses registros podem ser feitos em fichas do Razão, ou, mais geralmente, por sistemas informatizados.

Cada ficha é utilizada para cada conta, e os elementos necessários em cada registro são: valores do débito e do crédito, data, histórico e o saldo da conta:

| TÍTULO DA CONTA: |           |        |  |  |         |  |  | Código: |  |     |  |
|------------------|-----------|--------|--|--|---------|--|--|---------|--|-----|--|
| DATA             | HISTÓRICO | DÉBITO |  |  | CRÉDITO |  |  | SALDO   |  | D/C |  |
|                  |           |        |  |  |         |  |  |         |  |     |  |
|                  |           |        |  |  |         |  |  |         |  |     |  |
|                  |           |        |  |  |         |  |  |         |  |     |  |

Uma forma mais usual para se representar manualmente as movimentações dos saldos das contas no Razão é a forma de representação simplificada em forma de “T”. Para fins didáticos é muito bom utilizar a conta “T” e iremos fazer isso para explicar os registros pelos métodos das partidas dobradas.

Esse tipo de representação, que facilita muito a verificação dos saldos de cada conta do Razão, é conhecido como RAZONETE:



### 3. ESTUDO DE PATRIMÔNIO LÍQUIDO

O patrimônio líquido é formado pelo **capital dos sócios aplicado nas operações da empresa**. Se a empresa apresenta lucro, o capital da empresa (patrimônio líquido-PL) aumenta. Ao contrário, se ela tem prejuízo, o PL diminui.

O PL também pode ser identificado pela diferença entre o ativo e o passivo de uma entidade.

$$\text{Patrimônio Líquido} = \text{Ativo} - \text{Passivo}$$

#### Situação Patrimonial Líquida:

- |             |   |         |   |       |
|-------------|---|---------|---|-------|
| 1. Positiva | → | Passivo | < | Ativo |
| 2. Negativa | → | Passivo | > | Ativo |
| 3. Nula     | → | Passivo | = | Ativo |

Caso o ativo seja igual ao passivo, não teremos patrimônio líquido, ou seja, não haverá capital de sócios. A empresa está custeando suas aplicações (ativos) com capital originado de terceiros (passivo).

Evidentemente, a melhor situação é termos o ativo maior que o passivo, indicando que a empresa possui um capital próprio dos sócios. Ou seja, depois de pagar as dívidas da empresa com terceiros (passivo), ainda sobra algum recurso para os sócios.

Já o ativo menor que o passivo representa uma situação de passivo a descoberto; melhor dizendo, uma dívida com terceiros sem recursos para pagá-la. Enfim, a empresa não tem ativos para cobrir as obrigações e ainda vai precisar de mais aportes para equilibrar a sua situação.

O Patrimônio Líquido corresponde à diferença entre os recursos (bens/direitos) e as obrigações. Podemos dizer que o PL é o que a empresa deve aos sócios, ou seja, é uma *obrigação* da empresa para com seus sócios.

Conforme a *Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro*, emitida pelo **Comitê de Pronunciamentos Contábeis** (CPC):

Os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial e financeira são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Estes são definidos como segue:

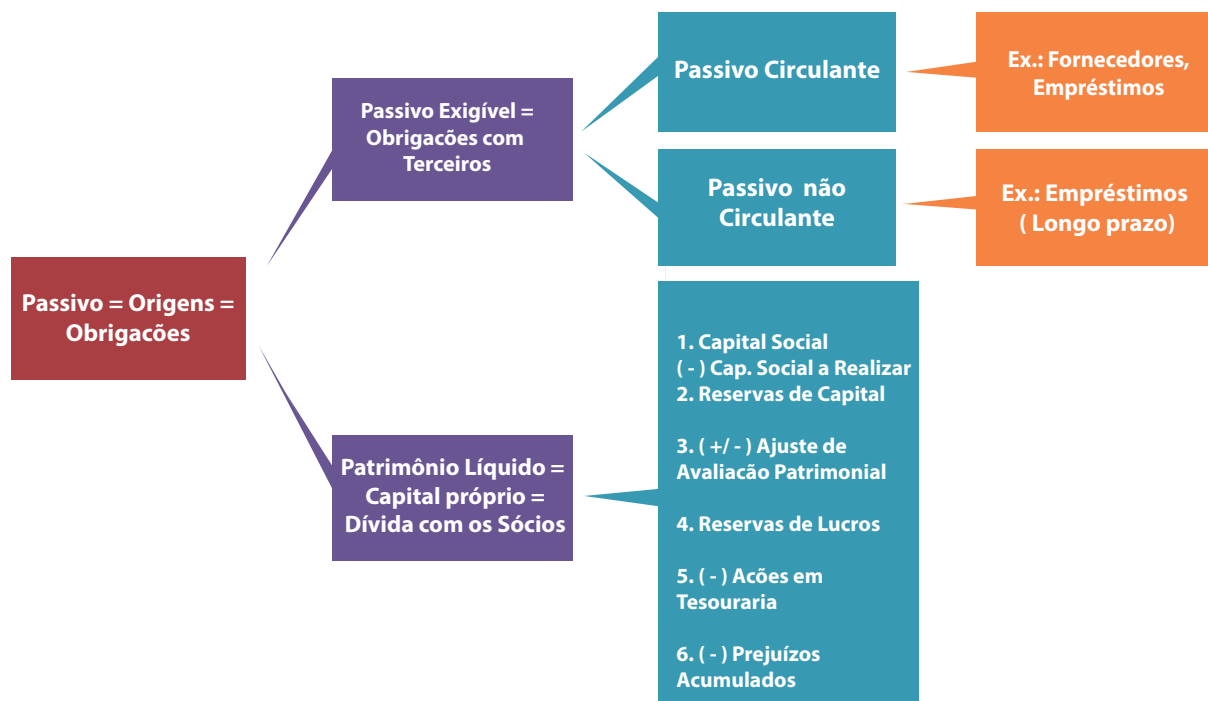
- (a) *ativo* é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade;
- (b) *passivo* é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos;
- (c) *patrimônio líquido* é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.

Assim, podemos perceber que o PL é o que sobra para os sócios depois que ele paga todas as dívidas com suas aplicações.

Conforme a *Estrutura Conceitual*, embora o patrimônio líquido seja definido como algo residual, ele pode ter subclassificações no balanço patrimonial.

Por exemplo, na sociedade por ações, recursos aportados pelos sócios, reservas resultantes de retenções de lucros e reservas representando ajustes para manutenção do capital podem ser demonstrados separadamente.

Tais classificações podem ser relevantes para a tomada de decisão dos usuários das demonstrações contábeis quando indicarem restrições legais ou de outra natureza sobre a capacidade que a entidade tem de distribuir ou aplicar de outra forma os seus recursos patrimoniais. Podem também refletir o fato de que determinadas partes com direitos de propriedade sobre a entidade têm direitos diferentes com relação ao recebimento de dividendos ou ao reembolso de capital.



Fonte: <https://peso2contabil.wordpress.com/teoria/contabilidade-geral-para-iniciantes/01-balanco-patrimonial/>

Como podemos perceber, o patrimônio líquido é muito importante para a manutenção do equilíbrio da empresa.

Conforme o Artigo 178 da Lei 6.40/76, o patrimônio líquido tem a seguinte estruturação:

“Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

I – passivo circulante; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – passivo não circulante; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)” (grifos nossos)

Desta forma, conforme o Art. 178, o PL pode ser dividido em:

- capital social,
- reservas de capital,
- ajustes de avaliação patrimonial,
- reservas de lucros,

- ações em tesouraria e
- prejuízos acumulados.

Vamos agora trabalhar com os itens da divisão do patrimônio líquido.

### 3.1. ESTUDO DO CAPITAL SOCIAL: FORMAÇÃO, AUMENTO E OUTROS EVENTOS

Ao iniciar as atividades de um empreendimento, é necessário que haja recursos, os quais são chamados de capital social. Desta forma, os sócios aportam bens para que a empresa possa aplicar e iniciar suas atividades.

O Capital Social é a parcela de valor que os sócios retiraram do seu próprio patrimônio e colocaram na empresa, submetendo-o aos riscos do negócio. Esta empresa, então, passa a existir e ter patrimônio próprio como uma Pessoa Jurídica. Mas passa a ter obrigações junto ao acionista, ou quotista, ou seja, a quem aportou os recursos.

O Recurso do sócio aportado na empresa denomina-se capital social.

É essencial que o valor do Capital Social conste nos atos constitutivos da Pessoa Jurídica:

Contrato Social - sociedade limitada

Estatuto - sociedade anônima

Este capital é divulgado a todos por meio de registro público na Junta Comercial ou no Cartório do Registro Civil das Pessoas Jurídicas. Desta forma, presume-se que é de conhecimento de todos.

O dono desse capital possui o patrimônio da empresa e tem direito ao seu lucro de forma proporcional ao capital aplicado.

Desta forma, quem compra ações ou cotas adquire o correspondente à parcela do patrimônio representada por esses títulos.

Conforme Art. 182 da Lei 6.404/76, “a conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada”.

Pessoal, vamos deixar de teoria e vamos praticar!

## Abertura da empresa: Contabilização do capital social

Suponhamos a constituição de uma empresa com os dados abaixo:

- a) data de constituição da empresa: 01.01.20XX;
- b) capital social de R\$ 200.000,00, dividido em 200.000 cotas no valor de R\$ 1,00 cada uma;
- c) participação na empresa dos sócios “X” e “Y”, cada um com 50% do capital social, da seguinte forma:
  - c.1) sócio “X”: subscrição e integralização, no ato da constituição da sociedade, em moeda corrente do País, de sua parte, no valor de R\$ 100.000,00;
  - c.2) sócio “Y”: subscrição, no ato da constituição da sociedade, em moeda corrente do País, de sua parte, no valor de R\$ 20.000,00, e integralização do restante após 120 dias da assinatura do contrato.

Vamos ver a contabilização da subscrição de capital no patrimônio líquido:

D – Capital Social a Integralizar (a realizar) (PL) – Sócio X - R\$ 100.000,00 (1)

D – Capital Social a Integralizar (a realizar) (PL) - Sócio Y- R\$ 100.000,00 (1)

C – Capital Social Subscrito (PL) – Sócio X - R\$ 100.000,00 (1)

C – Capital Social Subscrito (PL) – Sócio Y - R\$ 100.000,00 (1)

Para entender esse lançamento, basta analisar o conceito de capital subscrito: é a quantia total acordada pelos sócios, mediante compromisso firmado por eles sem contrato social para constituição do capital da empresa.

**Assim**, os lançamentos na conta de “Capital a Integralizar” referem-se ao compromisso firmado pelos sócios.

Já o capital integralizado é a parte ou o total do capital subscrito, já recebido pela sociedade.

Quando os recursos, realmente, entrarem na empresa, teremos a integralização do capital social, desta forma, faremos os seguintes lançamentos:

D – Bancos (Ativo Circulante – disponibilidades) R\$ 100.000,00 (2)

D – Bancos (Ativo Circulante – disponibilidades) R\$ 20.000,00 (2)

C – Capital Social a Integralizar (a realizar) (Patrimônio Líquido) R\$ 100.000,00 (2)

C – Capital Social a Integralizar (a realizar) (Patrimônio Líquido) R\$ 20.000,00 (2)

**Desta forma, houve a integralização total por parte do sócio X, e integralização, por parte do sócio Y, da parte firmada no ato da assinatura do contrato.**

Após os 120 dias da assinatura do contrato, o sócio Y deve integralizar o restante do capital social.

Segue a contabilização:

D – Bancos (Ativo Circulante – disponibilidades) R\$ 80.000,00 (3)

C – Capital Social a Integralizar (Patrimônio Líquido) R\$ 80.000,00 (3)

Vejamos agora os lançamentos em conta T:

| PATRIMÔNIO LÍQUIDO                         |            |                                         |               | ATIVO  |         |
|--------------------------------------------|------------|-----------------------------------------|---------------|--------|---------|
| Capital Social a<br>Integralizar - Sócio X |            | Capital Social a<br>Subscrito - Sócio X |               | Bancos |         |
| (1)                                        | 100.000    |                                         | 10.000,00 (1) | (2)    | 100.000 |
|                                            |            |                                         | 10.000,00     | (2)    | 20.000  |
|                                            | 100.000    |                                         |               | (3)    | 80.000  |
|                                            |            |                                         |               |        | 100.000 |
| Capital Social a<br>Integralizar - Sócio Y |            | Capital Social a<br>Subscrito - Sócio Y |               |        |         |
| (1)                                        | 100.000    |                                         | 10.000,00 (1) |        |         |
|                                            |            |                                         | 10.000,00     |        |         |
|                                            | 20.000 (2) |                                         |               |        |         |
|                                            | 80.000 (3) |                                         |               |        |         |
|                                            | 100.000    |                                         |               |        |         |

Vejamos outro exemplo bem mais simples:

Constituição da sociedade M, com R\$ 1.000.000,00 em dinheiro.

| PATRIMÔNIO LÍQUIDO  |               | ATIVO |           |
|---------------------|---------------|-------|-----------|
| Capital Social (PL) |               | Caixa |           |
|                     | 1.000.000 (1) | (1)   | 1.000.000 |
|                     | 1.000.000     |       | 1.000.000 |

Percebam que o capital foi inteiramente integralizado, não necessitando de conta de capital a integralizar.

No exemplo abaixo, já temos uma situação diferente, o capital não foi totalmente integralizado:

A sociedade L é constituída com ações no montante de R\$ 5.000.000,00, sendo apenas R\$ 2.500.000,00 depositados imediatamente na conta bancária da empresa para o início das atividades, teremos o seguinte lançamento:

D – Bancos 2.500.000,00 (Ativo)

D – Capital Social a Realizar (- PL) 2.500.000,00

C – Capital Social (PL) 5.000.000,00

Vejamos agora os lançamentos em conta T:

| PATRIMÔNIO LÍQUIDO                   |               |
|--------------------------------------|---------------|
| <b>Capital Social (PL)</b>           |               |
|                                      | 5.000.000 (1) |
|                                      | 5.000.000     |
| <b>Capital Social a Integralizar</b> |               |
| (1) 2.500.000                        |               |
| 2.500.000                            |               |
|                                      |               |
| ATIVO                                |               |
| <b>Banco</b>                         |               |
| (1) 2.500.000                        |               |
| 2.500.000                            |               |
|                                      |               |

O PL no balanço tem a seguinte disposição:

|                                 |              |
|---------------------------------|--------------|
| Capital social                  | 5.000.000,00 |
| (-) Capital social a realizar - | 2.500.000,0  |
| (=) Capital social realizado    | 2.500.000,00 |

Bem, Pessoal, agora que vimos a constituição de uma empresa, uma pergunta é necessária para refletirmos sobre a contabilização dos gastos com emissão de ações. Então, vamos lá:

Como contabilizar os gastos com emissão de ações? Seria despesa do período ou redução do valor obtido do capital social?

Os gastos na transação com captação de recursos por meio de títulos patrimoniais devem ser reduzidos do valor obtido do capital social.

Exemplo:

A empresa JOTA emitiu ações com valor nominal de 20.000,00, para as quais houve um custo de transação de 3.000,00.

O Capital Social da JOTA seria reduzido dos 3.000,00, conforme abaixo:

Patrimônio Líquido

Capital Social 17.000,00

### 3.2. A FORMAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO DAS RESERVAS DE CAPITAL E RESERVAS DE LUCROS

Nós já vimos o que é o capital de uma empresa, mas, no PL, não existe só capital social. Além disto, existem as reservas. Elas são valores que não possuem exigibilidade atual ou futura. São, realmente, reservas.

No PL, existem dois tipos de reserva: as de lucros e as de capital.

Vamos começar com as reservas de capital:

As reservas de capital são valores que não transitam pelo resultado do exercício, os quais são registrados diretamente na conta de Patrimônio Líquido. Representam valores recebidos pela empresa, que não se classificam como receita; eles podem ser advindos dos sócios ou de terceiros.

Conforme Art. 182, da Lei 6.404/76:

§ 1º serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

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;

o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

Resumindo, teremos reserva de capital nas seguintes situações:

- Ágio na emissão de ações
- Produto da alienação de partes beneficiárias
- Produto da alienação de bônus de subscrição

Trabalharemos com o esclarecimento de cada uma delas:

### **Reserva de ágio na emissão de ações**

O ágio é um valor pago a mais numa determinada transação.

O estatuto social das sociedades anônimas define o valor do capital social, o qual é dividido em ações, que podem possuir valor nominal ou ser sem valor nominal.

O ágio na emissão de ações representa o valor pago pelo subscritor que ultrapassar o valor nominal das ações que foram adquiridas.

Caso a emissão de ações seja sem valor nominal, o ágio na emissão de ações será a quantia paga pelo subscritor que ultrapassar a destinação do capital social.

Em ambas as situações, o valor pago a mais é registrado na conta de reserva de capital, denominada reserva de ágio na emissão de ações.

Para explicarmos melhor, vejamos a situação abaixo:

A empresa M possui um capital social de R\$ 500.000,00, dividido por 500.000,00 ações a R\$ 1,00 cada.

A empresa M é muito moderna, bem competitiva e com grandes possibilidades de aumento de lucro no curto e longo prazo. Desta forma, oferece ao mercado 200.000,00 ações. Assim, solicita dos novos sócios um aporte por cada ação no valor de 2,00. As ações são vendidas, gerando um total de R\$ 400.000,00. Ora, sabemos que, deste total, R\$

200.000,00 são resultado da multiplicação do valor nominal de cada ação pelo número de ações vendidas. Já os outros R\$ 200.000,00 correspondem ao que se pagou de ágio, ou seja, o valor pago acima do valor nominal (R\$ 1,00). Ou seja, valor Nominal é R\$ 1,00 e está sendo vendido por R\$ 2,00.

Vejamos como fica o lançamento desta transação:

| PATRIMÔNIO LÍQUIDO                                                   |             | ATIVO        |  |
|----------------------------------------------------------------------|-------------|--------------|--|
| <b>Capital Social</b>                                                |             | <b>Banco</b> |  |
|                                                                      | 200.000 (1) | (1) 400.000  |  |
|                                                                      | 200.000     | 400.000      |  |
| <b>Reserva de Capital:</b><br>Reserva de Ágio na<br>Emissão de Ações |             |              |  |
|                                                                      | 200.000 (1) |              |  |
|                                                                      |             |              |  |
|                                                                      |             |              |  |

## Produto da Alienação de Partes Beneficiárias

Conforme Art. 46, da Lei 6.404/76:

A companhia pode criar, a qualquer tempo, títulos negociáveis, sem valor nominal e estranhos ao capital social, denominadas “partes beneficiárias”.

§ 1º As partes beneficiárias conferirão aos seus titulares direito de crédito eventual contra a companhia, consistente na participação nos lucros anuais (Artigo 190).

§ 2º A participação atribuída às partes beneficiárias, inclusive para formação de reserva para resgate, se houver, não ultrapassará 0,1 (um décimo) dos lucros.

§ 3º É vedado conferir às partes beneficiárias qualquer direito privativo de acionista, salvo o de fiscalizar, nos termos desta Lei, os atos dos administradores.

§ 4º É proibida a criação de mais de uma classe ou série de partes beneficiárias.

Como podemos perceber, as partes beneficiárias permitem participação nos lucros anuais nos termos de sua constituição e em conformidade com as demais exigências da

Lei 6.404/76. Entretanto, partes **beneficiárias não fazem parte do capital social**. Ou seja, não dão direito a uma parte do patrimônio da companhia, por não serem ações,

É bom deixar claro o que preconiza o Artigo 47, em seu parágrafo único: “É vedado às companhias abertas emitir partes beneficiárias. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)”. Neste sentido, apenas as **companhias com capital fechado poderão emitir partes beneficiárias**.

Art. 47. As partes beneficiárias poderão ser alienadas pela companhia, nas condições determinadas pelo estatuto ou pela assembleia-geral, ou atribuídas a fundadores, acionistas ou terceiros, como remuneração de serviços prestados à companhia.

É fácil compreender que apenas a alienação onerosa possuirá registro contábil; caso contrário, não há lançamento contábil, já que não ocorre recebimento de recurso no patrimônio.

Vamos a um exemplo:

Se os fundadores de uma companhia resolvem não mais participar dela, e os novos administradores resolvem recompensar esses fundadores, mediante alienação de partes beneficiárias no valor de R\$ 200.000,00, o lançamento é o que se segue:

|                                              |                    |
|----------------------------------------------|--------------------|
| D – Caixa                                    | 200.000,00 (Ativo) |
| C – Reserva de Capital –                     |                    |
| Produto de alienação de partes beneficiárias | 200.000,00 (PL).   |

## Produto da alienação de bônus de subscrição

Conforme *Portal do Investidor* (2017), o bônus de subscrição são títulos negociáveis emitidos por sociedades em forma de ações que conferem aos seus titulares, nas condições constantes do certificado, o direito de subscrever ações do capital social da companhia, dentro do limite de capital autorizado no estatuto. Os bônus de subscrição podem ser atribuídos, como vantagem adicional, aos subscritores de emissões de ações e debêntures. No entanto, a emissão pode também ser alienada, em que o investidor terá que pagar um preço por esse direito, para que, em futuras emissões, possa ter a preferência na subscrição.

[http://www.portaldoinvestidor.gov.br/menu/Menu\\_Investidor/valores\\_mobiliarios/Acoes/bonus\\_de\\_subscricao.html](http://www.portaldoinvestidor.gov.br/menu/Menu_Investidor/valores_mobiliarios/Acoes/bonus_de_subscricao.html)

Na Lei 6.404/76, o Artigo 75 define que:

A companhia poderá emitir, dentro do limite de aumento de capital autorizado no estatuto (Artigo 168), títulos negociáveis denominados “Bônus de Subscrição”.

Parágrafo único: Os bônus de subscrição conferirão aos seus titulares, nas condições constantes do certificado, direito de subscrever ações do capital social, que será exercido mediante apresentação do título à companhia e pagamento do preço de emissão das ações.

O direito de subscrição de ações do capital social será exercido mediante apresentação do título à companhia e pagamento do preço de emissão das ações. Os acionistas anteriores possuem a preferência para comprar as novas ações emitidas por uma companhia.

Os bônus de subscrição podem ser atribuídos, como vantagem adicional, aos subscritores de suas ações ou debêntures, bem como serem alienados pela companhia.

A entrega sem custo de bônus de subscrição não requer lançamento contábil, pois não ocorre o recebimento de recursos no patrimônio. Entretanto, a de alienação onerosa requer o registro contábil, tendo em vista que a companhia irá receber dinheiro ou outro ativo.

Vamos trabalhar com o exemplo abaixo:

Se a Companhia MW emite R\$ 1.000.000,00 em bônus de subscrição, teremos o seguinte registro contábil:

D – Caixa 1.000.000,00

C – Reserva de Capital – Produto da alienação de bônus de subscrição 1.000.000,00

Assim, podemos ver os lançamentos na conta de reserva de capital, o que aumenta o valor do patrimônio líquido da companhia, já que houve entrada de recursos com o bônus de subscrição.

## **Reservas de Lucros**

As reservas de lucros são parcelas de lucros da empresa que podem ter diversas destinações. É uma forma de preservar uma parte do patrimônio, por exemplo, para situações difíceis.

Nós podemos perceber, pela própria estrutura dos registros das contas patrimoniais e de resultado, que, ao final de um período, a empresa apura seu resultado através da comparação de suas receitas e ganhos com suas despesas e perdas.

Esse resultado é levado para as contas patrimoniais, mediante sua interseção com a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados no Patrimônio Líquido.

Se o resultado apurado é negativo, ocorre o registro na conta Prejuízo Acumulado; caso contrário, o registro é efetuado na conta temporária de Lucros Acumulados.

Daí vocês podem estar se perguntando por que a conta Lucros no PL é temporária. Isto ocorre devido à determinação da Lei S.A. (Lei das Sociedades Anônimas- 6.404/76), que elimina a conta de lucros acumulados, mantendo apenas a conta de prejuízos acumulados. Desta forma, todo o lucro precisa ser destinado para uma conta específica.

Ao final do exercício social, o lucro ou o prejuízo apurado do resultado das operações da empresa é transferido para o PL. No caso de lucro, este pode ser destinado para pagamento de dividendos aos acionistas, reservas de lucros ou aumento do capital social.

Conforme § 4º, do Artigo 182, da Lei 6.404/76, *serão classificados como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia*. Conforme a Lei das S.A., temos as seguintes Reservas de Lucros:

Reserva legal (Art. 193)

Reservas estatutárias (Art. 194)

Reservas para contingências (Art. 195)

Reservas de incentivos fiscais (Art. 195-A)

Reservas de retenção de lucros (Art. 196)

Reserva de lucros a realizar (Art. 197)

Reserva especial para pagamento de dividendos obrigatórios (Art. 202)

## **Reserva Legal**

Segundo o Art. 193, da Lei das S.A:

do lucro líquido do exercício (LLE), 5% (cinco por cento) serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva legal, que não excederá de 20% (vinte por cento) do capital social.

§ 1º A companhia poderá deixar de constituir a reserva legal no exercício em que o saldo dessa reserva, acrescido do montante das reservas de capital de que trata o § 1º do Artigo 182, exceder de 30% (trinta por cento) do capital social.

§ 2º A reserva legal tem por fim assegurar a integridade do capital social e somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital.

Então, podemos estabelecer os seguintes passos para a reserva legal (RL):

1 – Para a constituição: 5% do LLE – Limite Obrigatório: 20% do Capital Social

2 – Pode deixar de constituir:  $RL + Reservas\ de\ Capital\ (RC) > 30\% \text{ do Capital Social (CS)}$

Resumo:  $RL + RC > 30\% \text{ do CS}$  – Posso deixar de constituir reserva legal, se quiser (Limite Facultativo).

3 – Pode ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o CS

Vamos a um exemplo:

Imaginemos uma companhia com o seguinte patrimônio líquido em 31.12.20XX:

- Capital Social: R\$ 4.000.000,00

- Reservas de capital: R\$ 240.000,00

- Reserva legal já constituída: R\$ 250.000,00

- Lucro líquido do Exercício: R\$ 1.000.000,00

– Passo 1: 5% do LLE =  $5\% \times 1.000.000,00 = R\$ 50.000,00$

– Passo 2: Analisar Limite Obrigatório: 20% do Capital Social = 20% de 4.000.000,00 = R\$ 800.000,00

Quanto tenho de Reserva Legal?

$R\$ 250.000,00 \text{ (RL já constituída)} + R\$ 50.000,00 \text{ (RL sobre LLE do exercício)} < R\$ 800.000,00$

Então posso constituir a reserva legal sem ofender o limite obrigatório, pois  $R\$ 50.000,00 + R\$ 250.000,00 = R\$ 300.000,00$  menor que R\$ 800.000,00.

**Passo 3: Analisar Limite Facultativo:  $RL+RC > 30\%$  do CS**

R\$ 250.000,00 (RL já constituída) + R\$ 50.000,00 (RL sobre LLE do exercício) + R\$ 240.000,00 < R\$ 1.200.000,00, ou seja, R\$ 540.000,00 é menor que R\$ 1.200.000, não ultrapassando o limite facultativo de 30% do CS, então não há decisão a ser tomada, a reserva legal tem de ser constituída.

Vamos ao lançamento da Reserva Legal:

| PATRIMÔNIO LÍQUIDO |             |                    |               |
|--------------------|-------------|--------------------|---------------|
| Capital Social     |             | Reserva de Capital |               |
|                    | 4.000.000   |                    | 240.000       |
|                    | 4.000.000   |                    | 240.000       |
| Reserva Legal      |             | Lucro              |               |
|                    | 250.000 (2) |                    | 1.000.000 (1) |
|                    | 50.000      | (2) 50.000         |               |
|                    | 300.000     |                    |               |

| RESULTADO DO EXERCÍCIO |               |
|------------------------|---------------|
| Apuração de Resultado  |               |
| (1) 1.000.000          | 1.000.000 (X) |
| 1.000.000              | 1.000.000     |

(X) Apuração do resultado;

(1) Transferência do resultado para o lucro no PL;

(2) Constituição da reserva legal.

Obs: Evidentemente as reservas de lucros serão constituídas em contrapartida de lucros.

## Reservas estatutárias

Segundo o Art. 194, da Lei das S.A.:

O estatuto poderá criar reservas desde que, para cada uma:

- I - indique, de modo preciso e completo, a sua finalidade;
- II - fixe os critérios para determinar a parcela anual dos lucros líquidos que serão destinados à sua constituição; e
- III - estabeleça o limite máximo da reserva.

Nesse caso, quem determinará as condições para constituição da reserva estatutária, tais como finalidade, limite, é o estatuto da companhia. A contabilização é realizada da seguinte forma:

Crédito – Reserva Estatutária (PL)

Débito – Lucros (PL)

Reservas para contingências conforme Art. 195, da Lei 6.404/76:

Art. 195. A assembleia-geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar parte do lucro líquido à formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado.

§ 1º A proposta dos órgãos da administração deverá indicar a causa da perda prevista e justificar, com as razões de prudência que a recomendem, a constituição da reserva.

§ 2º A reserva será revertida no exercício em que deixarem de existir as razões que justificaram a sua constituição ou em que ocorrer a perda.

O Artigo 195, da Lei das S.A., estabelece a constituição de reservas para contingências, a fim de proteger o capital da companhia, em casos de perdas futuras sobre o qual existe dúvida acerca de sua ocorrência.

Exemplos: Geadas, secas, cheias, outros problemas que possam prejudicar as operações da companhia.

A *Comissão de Valores Mobiliários*, com sua Instrução 59, esclareceu bem a proposta de se constituir a reserva de contingência:

“A ocorrência de tal perda poderá importar, para a sociedade, uma substancial redução de seu lucro ou mesmo o ingresso em uma faixa de prejuízo.

Prudentemente, a constituição dessa reserva, prejudicando a distribuição do dividendo obrigatório, busca evitar uma situação de desequilíbrio financeiro, que ocorreria caso se distribuíssem os dividendos em um exercício, face à probabilidade de redução de lucros ou mesmo da ocorrência de prejuízos em exercício futuro, em virtude de fatos extraordinários previsíveis.

Por configurar uma postergação no pagamento de dividendos, a constituição dessa reserva deve obedecer o § 1º do Artigo 195, da Lei Nº 6.404/76, isto é, a proposta feita pelos órgãos da administração deverá indicar a causa da perda e justificar, com as razões de cautela devidamente fundamentadas, a constituição dessa reserva.

A utilização dessa reserva é até recomendável no caso de determinados ramos de negócios, diretamente sujeitos a fenômenos naturais ou cíclicos, tais como: geadas, secas, inundações. É o caso, também, de empresas que, por outras razões definidas, operam com períodos fortemente lucrativos, seguidos de períodos com baixa lucratividade ou mesmo prejuízos, desde que seja previsível tal situação.

Também pode ser constituída nos casos de suspensão temporária (anormal, extraordinária) de produção e, conseqüentemente, perdas devido à paralisação não recorrente, não repetitiva, em virtude de substituições ou reformas de equipamentos causadas por danos, greves, falta de suprimentos de matérias-primas, por períodos relativamente extensos.”

A reserva para contingência é de grande utilidade para resguardar o patrimônio da companhia, a fim de se utilizarem recursos para cobrir perdas com eventos que têm como fundamentos a incerteza de algo prejudicial que pode ou não ocorrer, utilizando-se sempre de uma parcela do lucro não distribuída.

Na Instrução CVM (Comissão de Valores Mobiliários), ainda podemos esclarecer uma confusão que se faz entre a reserva de contingência e a provisão por conta de uma contingência, vejamos:

“Com o objetivo de dissipar eventuais dúvidas quanto à aplicabilidade da constituição de reservas ou de provisão para contingências, estabelecemos a seguir as características de cada uma. Os principais fundamentos para constituição da reserva para contingência são:

dar cobertura a perdas ou prejuízos potenciais (extraordinários, não repetitivos) ainda não incorridos, mediante segregação de parcela de lucros que seria distribuída como dividendo;

representa uma destinação do lucro líquido do exercício, contrapartida da conta de lucros acumulados, por isso sua constituição não afeta o resultado do exercício;

ocorrendo ou não o evento esperado, a parcela constituída será, em exercício futuro, revertida para lucros acumulados, integrando a base de cálculo para efeito de pagamento do dividendo e a perda, de fato ocorrendo, é registrada no resultado do exercício;

é uma conta integrante do patrimônio líquido, no grupamento de reserva de lucros.”

Antes de seguirmos com a explicação da Instrução 59 da CVM, é bom ressaltar que a reserva está relacionada a eventos de perdas ou prejuízos extraordinários, não repetitivos. Agora, vamos à explicação da CVM:

“Quanto à provisão para contingências suas particularidades são:

tem por finalidade dar cobertura a perdas ou despesas, cujo fato gerador já ocorreu, mas não tendo havido, ainda, o correspondente desembolso ou perda. Em atenção ao regime de competência, entretanto, há necessidade de se efetuar o registro contábil;

representa uma apropriação ao resultado do exercício, contrapartida de perdas extraordinárias, despesas ou custos e sua constituição normalmente influencia o resultado do exercício ou os custos de produção;

deve ser constituída independentemente de a companhia apresentar, afinal, lucro ou prejuízo no exercício;

visto que o evento que serviu de base à sua constituição já ocorreu, não há, em princípio, reversão dos valores registrados nessa provisão. A pequena sobra ou insuficiência é decorrente do cálculo estimativo feito à época da constituição;

finalmente, se a probabilidade for difícil de calcular ou se o valor não for mensurável, há necessidade de uma nota explicativa esclarecendo o fato e mencionando tais impossibilidades.”

A explicação da CVM é bem esclarecedora, e pode ser corroborada pelo quadro abaixo:

| <b>Reserva para Contingências</b>                                                                        | <b>Provisão para Contingências</b>                                                          |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|
| Dar cobertura a perdas prováveis ou prejuízos potenciais ainda não incorridos                            | Dar cobertura a perdas ou despesas já incorridas, mas que ainda não se efetivaram           |
| Reconhecida por meio da destinação de parte do lucro auferido no exercício – não transita pelo resultado | Reconhecida como despesa do exercício, transitando pelo resultado e reduzindo o lucro       |
| Classificada no patrimônio líquido                                                                       | Classificada no passivo exigível                                                            |
| Só pode ser registrada se houver lucro a ser apropriado                                                  | Deve ser reconhecida independentemente de a companhia apurar lucro ou prejuízo no exercício |

Nota de aula do Professor Thiago Ultra. Disponível em: <https://www.estrategiaconcursos.com.br/blog/reservas-x-provisoes-para-contingencias-4/>. Acesso em fevereiro de 2017.

Um exemplo de provisão: é a provisão para devedores duvidosos, a qual é responsável por retificar o contas a receber, devido à inadimplência dos clientes.

Vamos agora a um exemplo de reserva de contingências:

Suponhamos que exista um perda provável decorrente de uma geada que pode acontecer dentro dos próximos 5 anos numa plantação de UVA que é responsável por 10% das receitas de uma determinada companhia, sendo assim foi estimada uma perda no montante de R\$ 200.000,00. A empresa, então, lançará:

D – Lucros acumulados (PL): 200.000,00

C – Reserva para contingências (PL): 200.000,00

Vejamos também nas contas T:

| PATRIMÔNIO LÍQUIDO       |             |             |               |
|--------------------------|-------------|-------------|---------------|
| Capital Social           |             | Lucro       |               |
|                          | 4.000.000   |             | 2.000.000 (1) |
|                          |             | (2) 200.000 |               |
|                          | 4.000.000   |             |               |
|                          |             |             |               |
| Reserva de Contingências |             |             |               |
|                          | 200.000 (2) |             |               |
|                          |             |             |               |
|                          | 200.000     |             |               |
|                          |             |             |               |

| RESULTADO DO EXERCÍCIO |           |               |  |
|------------------------|-----------|---------------|--|
| Apuração de Resultado  |           |               |  |
|                        |           | 2.000.000 (X) |  |
| (1) 2.000.000          |           |               |  |
|                        | 2.000.000 | 2.000.000     |  |
|                        |           |               |  |

(X) Apuração do resultado;

(1) Transferência do resultado para o lucro no PL;

(2) Constituição da reserva de contingências.

## Reservas de incentivos fiscais

Conforme Art. 195-A, da Lei das S.A. (incluído pela Lei nº 11.638, de 2007):

a assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório.

Interessante que as doações e subvenções governamentais, antes da Lei 11.638, eram registradas na conta de reserva de capital. Desde então, essas doações e subvenções são registradas como receita em contas de resultado do exercício. Acontece que, a partir daí, a assembleia geral poderá destiná-las para a reserva de lucros de incentivos fiscais como parcela do lucro líquido, a fim de ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório.

Vamos a um exemplo:

Suponhamos o recebimento da doação de uma máquina para uma Companhia Industrial, avaliada pelo mercado por R\$ 2.000.000,00. Neste momento, teremos o seguinte lançamento:

D - Máquinas e equipamentos (ativo imobilizado) – R\$ 2.000.000,00

C - Receitas de doações do governo - R\$ 2.000.000,00

Após apuração do resultado, a receita de doação é incorporada à conta de Lucros no Patrimônio Líquido. Suponhamos que o montante do Lucro apurado foi de R\$ 5.000.000,00:

D - Apuração do Resultado (Resultado do Exercício) – R\$ 5.000.000,00

C – Lucros ou Prejuízos acumulados (PL) – R\$ 5.000.000,00

Depois disto, a assembleia geral, por proposta dos órgãos de administração, destinou a doação da máquina pelo governo para a reserva de incentivos fiscais, conforme lançamento a seguir:

D - Lucros ou Prejuízos acumulados (PL) – R\$ 2.000.000,00

C - Reserva de incentivos fiscais (PL) – R\$ 2.000.000,00

Vejamos agora nas contas T:

| ATIVO                   |           |
|-------------------------|-----------|
| Máquinas e Equipamentos |           |
| (1)                     | 2.000.000 |
|                         | 2.000.000 |

| PATRIMÔNIO LÍQUIDO            |               |
|-------------------------------|---------------|
| Lucro                         |               |
|                               | 5.000.000 (Y) |
| (2)                           | 5.000.000     |
| Reserva de Incentivos Fiscais |               |
|                               | 2.000.000 (2) |
|                               | 2.000.000     |

| RESULTADO DO EXERCÍCIO        |               |                       |               |
|-------------------------------|---------------|-----------------------|---------------|
| Receita de Doações do Governo |               | Outras Receitas       |               |
|                               | 4.000.000 (1) |                       | 8.000.000 (A) |
| X                             | 4.000.000     | (X)                   | 8.000.000     |
| Outras Despesas               |               | Apuração do Resultado |               |
|                               | 5.000.000 (B) | (X)                   | 5.000.000     |
| X                             | 5.000.000     |                       | 8.000.000 (X) |
|                               |               |                       | 2.000.000 (X) |
|                               |               |                       | 5.000.000     |
|                               |               | (Y)                   | 5.000.000     |

(A) Saldo de contabilização de outras receitas;

(B) Saldo de contabilização de outras despesas;

(1) Registro da doação do Governo;

- (X) Apuração do resultado;
- (1) Transferência do resultado para o lucro no PL;
- (2) Constituição da reserva de incentivos fiscais.

A receita da doação irá retornar ao resultado, à medida que as despesas correspondentes forem apropriadas. No caso acima, há uma máquina que terá sua despesa gerada no resultado, quando da depreciação.

## Reservas de retenção de lucros

Art. 196. A assembleia-geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, deliberar reter parcela do lucro líquido do exercício prevista em orçamento de capital por ela previamente aprovado.

§ 1º O orçamento, submetido pelos órgãos da administração com a 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.

§ 2º O orçamento poderá ser aprovado pela assembleia-geral ordinária que deliberar sobre o balanço do exercício e revisado anualmente, quando tiver duração superior a um exercício social. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

Como definido na Lei 6.404, o objetivo da reserva de obtenção de lucros é reter recursos patrimoniais para arcar com projetos de investimentos. Vimos acima que o orçamento para o investimento deve ter prazo de até 5 exercícios, salvo no caso de execução, por prazo maior, de projeto de investimento.

A contabilização é realizada da seguinte forma:

Débito – Lucros (PL)

Crédito – Reserva de Retenção de Lucros (PL)

Reserva de lucros a realizar (Art. 197, da Lei 6.404/76)

Art. 197. No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do Art. 202, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembleia-geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores: (*Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001*)

I - o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (Art. 248); e (*Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001*)

II – o lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte. (*Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007*)

§ 2º A reserva de lucros a realizar somente poderá ser utilizada para pagamento do dividendo obrigatório e, para efeito do inciso III do Art. 202, serão considerados como integrantes da reserva os lucros a realizar de cada exercício que forem os primeiros a serem realizados em dinheiro. (*Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001*)

Como vimos no Artigo 197, quando os dividendos obrigatórios ultrapassam os lucros realizados, a assembleia-geral poderá, o excesso poderá ser destinado à constituição de reserva de lucros a realizar por proposta dos órgãos de administração.

Se observarmos que a contabilidade segue um regime de competências, e não de caixa, poderemos perceber que muitos registros podem não representar uma realização financeira, tais como os registros de receitas de vendas a prazo. Desta forma, alguém pode vender a prazo, ter uma boa receita, porém não ter dinheiro em caixa.

Neste sentido, uma companhia, pode, por exemplo, vender a prazo em 2016, mas receber o caixa decorrente desta venda em 2018. Neste caso, temos uma situação que a reserva de lucros a realizar é factível, a fim de não distribuir dividendos sobre o lucro num momento que a empresa não realizou suas vendas financeiramente.

É bom atentarmos ao que é permitido pelo Artigo 197, da Lei 6.404/76 como aplicável para constituição de reservas de lucros a realizar:

I - o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (Art. 248); e (*Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001*)

II – o lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte. (*Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007*)

Na constituição da reserva, temos o seguinte lançamento:

- D – Lucros acumulados (PL)
- C – Reserva de Lucros a realizar (PL)

Na realização, podemos ter o seguinte lançamento:

- D – Reserva de Lucros a realizar (PL)
- C – Lucros acumulados (PL)

Depois, podemos destinar o lucro para dividendos obrigatórios:

- D – Lucros acumulados (PL)
- C – Dividendos a pagar (Passivo)

## **Reserva especial para pagamento de dividendos obrigatórios**

Conforme Art. 202, da Lei das S.A.:

os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001) (Vide Lei nº 12.838, de 2013)

I - metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

a) importância destinada à constituição da reserva legal (Art. 193); e (Incluída pela Lei nº 10.303, de 2001)

b) importância destinada à formação da reserva para contingências (Art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores; (Incluída pela Lei nº 10.303, de 2001)

Caso a companhia não tenha condições de realizar o pagamento de dividendos mínimos obrigatórios, a Lei das S.A. estabelece o seguinte (Art. 202):

§ 4º O dividendo previsto neste artigo não será obrigatório no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembleia-geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia. O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá dar parecer sobre essa informação e, na companhia aberta, seus administradores encaminharão à Comissão de Valores Mobiliários, dentro de 5 (cinco) dias da realização da assembleia-geral, exposição justificativa da informação transmitida à assembleia.

§ 5º Os lucros que deixarem de ser distribuídos nos termos do § 4º serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser pagos como dividendo assim que o permitir a situação financeira da companhia.

Caso o pagamento de dividendos seja incompatível com a situação financeira da companhia, os lucros podem deixar de ser distribuídos com esta finalidade. Neste caso, serão registrados como reserva especial de dividendos obrigatórios, vejamos:

D – Lucros acumulados (PL)

C – Reserva de lucros para dividendos não distribuídos (PL)

## Limite para Reservas de Lucros

A Lei das S.A. (6404/76) estabelece um limite para constituição de reservas de lucros, vejamos abaixo:

Art. 199. O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social. Atingindo esse limite, a assembleia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos. *(Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007).*

Assim, podemos perceber que:

Reservas de Lucros devem ser  $<$  ou  $=$  Capital Social, excetuando-se as Reservas para Contingências, Incentivos Fiscais e de Lucros a Realizar.

Reservas de Lucros

(-) Reservas para Contingências

(-) Reservas de Incentivos Fiscais

(-) Reservas de Lucros a Realizar

= Reservas de Lucros Líquidas

Reservas de Lucros Líquidas devem ser  $<$  ou  $=$  Capital Social

Ou seja:

Reserva legal + Reserva estatutária + Reserva de retenção de lucros + Reserva especial para pagamento de dividendos  $<$  Capital Social

### 3.3. AJUSTE DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL: FORMAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO

Com a alteração da Lei 6.404 pela Lei 11.941 de 2009, houve o surgimento da conta de ajustes de avaliação patrimonial, a qual foi definida no § 3º do Artigo 182:

“Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do Art. 177 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)”

#### **O ajuste de avaliação patrimonial pode aumentar ou reduzir os valores de ativos e de passivos.**

O que devemos atentar aqui neste ponto é a existência do valor justo, em função da qual, consoante a Lei 11.638/07, foi criada a obrigatoriedade de avaliar ativos e passivos para os casos determinados na Legislação. Essa avaliação pode produzir uma alteração positiva ou negativa, a qual é registrada no patrimônio líquido na conta de *Ajustes de Avaliação Patrimonial*.

Como esta é uma conta que envolve diversos elementos do ativo e passivo, vamos exemplificar com um desses elementos, a fim de entender o reflexo dos registros na conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial. Assim, utilizaremos uma parte do Art. 183, da Lei 6.404/76:

“Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007):

a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito; (Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007)”

**Conforme pronunciamento técnico CPC 14 sobre Instrumentos Financeiros, existem quatro categorias de instrumentos financeiros:** (i) ativo ou passivo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado; (ii) mantido até o vencimento; (iii) empréstimos e recebíveis; e (iv) disponível para venda.

*Destes itens, é importante destacar:*

- *Os ativos financeiros ou passivos financeiros são mensurados ao valor justo por meio do resultado, os quais estão destinados a negociação imediata. Neste caso, são avaliados a valor justo e suas avaliações são contabilizadas no resultado imediatamente.*
- Os ativos financeiros disponíveis para venda só serão negociados no futuro, ou seja, não serão negociados de forma imediata. Desta forma, os ajustes a valor justo devem ser registrados no patrimônio líquido na conta de ajustes de variação patrimonial até que as perspectivas de negociação mudem, ou seja, até que haja a intenção de negociação imediata ou esta negociação aconteça.

É bom lembrar que, em ambos os casos, a remuneração contratada de juros em relação aos ativos enseja o registro no resultado, o que é diferente de registro pelo valor justo.

Para clarificar, vamos ao exemplo abaixo:

Admitamos que uma companhia adquira em 01.01.20XX, um título público no valor de R\$ 1.000,00, disponível para venda futura (DVF), e um título público no valor de R\$ 1.000,00, destinado à negociação imediata (DNI).

#### **A contabilização quando ocorre a aquisição:**

Disponível para venda futura (DVF)

|                                      |              |
|--------------------------------------|--------------|
| D – Instrumentos financeiros - DVF - | R\$ 1.000,00 |
| C – Caixa ou Bancos -                | R\$ 1.000,00 |

Destinado à Negociação Imediata (DNI)

|                                      |              |
|--------------------------------------|--------------|
| D – Instrumentos financeiros - DNI - | R\$ 1.000,00 |
| C – Caixa ou Bancos -                | R\$ 1.000,00 |

#### **Disponível para venda futura (DVF)**

Ao final de 31.01.20XX, o título DVF apresentou um rendimento de juros de 150 reais. Nessa data, o valor justo do título DVF mensurado junto a mercado é de R\$ 1.400,00.

Rendimento de Juros:

|                                    |            |
|------------------------------------|------------|
| D – Instrumentos financeiros DVF – | R\$ 150,00 |
| C – Receita de juros (resultado) – | R\$ 150,00 |

Pelo ajuste a valor justo:

|                                                            |            |
|------------------------------------------------------------|------------|
| D – Instrumentos financeiros DVF -                         | R\$ 250,00 |
| C – Ajuste de Avaliação Patrimonial (Patrimônio Líquido) – | R\$ 250,00 |

Percebamos que o valor do investimento em títulos no ativo será de R\$ 1.400,00 resultado da soma de R\$ 1.000,00 (aplicação inicial) + R\$ 150,00 (rendimento com juros) + R\$ 250,00 de ajuste a valor justo, a fim de adequar o título ao valor de mercado.

| VALOR R\$                    |          | VALOR R\$                    |          |
|------------------------------|----------|------------------------------|----------|
| <b>Aplicação Inicial</b>     | 1.000,00 | <b>Aplicação Inicial</b>     | 1.000,00 |
| <b>Juros</b>                 | 150,00   | <b>Juros</b>                 | 150,00   |
|                              | 1.150,00 |                              | 1.150,00 |
| <b>Ajuste ao Valor Justo</b> |          | <b>Ajuste ao Valor Justo</b> | 250,00   |
|                              |          |                              | 1.400,00 |
| <b>Valor Justo</b>           | 1.400,00 | <b>Valor Justo</b>           | 1.400,00 |

### Destinado à Negociação Imediata (DNI)

Ao final de 31.01.20XX, o título DNI apresentou um rendimento de juros de 250 reais. Nessa data, o valor justo do título DNI mensurado junto a mercado é de R\$ 1.600,00.

Rendimento de Juros:

|                                      |            |
|--------------------------------------|------------|
| D – Instrumentos financeiros - DNI – | R\$ 250,00 |
| C – Receita de juros (resultado) -   | R\$ 250,00 |

Pelo ajuste a valor justo:

|                                        |            |
|----------------------------------------|------------|
| D – Instrumentos financeiros DNI –     | R\$ 350,00 |
| C – Ajuste a valor justo (resultado) – | R\$ 350,00 |

Percebamos que o valor do investimento em títulos no ativo será de R\$ 1.600,00, resultado da soma de R\$ 1.000,00 (aplicação inicial) + R\$ 250,00 (rendimento com juros) + R\$ 350,00 de ajuste a valor justo, a fim de adequar o título ao valor de mercado.

| VALOR R\$             |          | VALOR R\$             |          |
|-----------------------|----------|-----------------------|----------|
| Aplicação Inicial     | 1.000,00 | Aplicação Inicial     | 1.000,00 |
| Juros                 | 250,00   | Juros                 | 250,00   |
|                       | 1.250,00 |                       | 1.250,00 |
| Ajuste ao Valor Justo |          | Ajuste ao Valor Justo | 350,00   |
| Valor Justo           | 1.250,00 | Valor Justo           | 1.600,00 |

### 3.4. DEMAIS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

Agora vamos falar sobre os demais elementos constitutivos do patrimônio líquido.

#### Prejuízos Acumulados

Não pode existir no Patrimônio Líquido lucros acumulados sem destinação, no momento da emissão do Balanço Patrimonial. Desta forma, todo o lucro terá destinação específica. Entretanto, conta de lucros acumulados pode ser constituída temporariamente até o fechamento do balanço.

É bom lembrar que a existência de restrição para manutenção de lucros acumulados após o fechamento do balanço se aplica apenas às companhias submetidas à Lei das S.A.

Outro detalhe é que, mesmo para as companhias submetidas à Lei 6.404, a conta de Lucros Acumulados continuará nos planos de contas, e seu uso continuará a ser feito para receber o resultado do exercício, as reversões de determinadas reservas, os ajustes de exercícios anteriores, para distribuir os resultados nas suas várias formas e destinar valores para reservas de lucros.

A conta de prejuízos acumulados integra ao patrimônio das empresas o resultado do exercício negativo, acumulando-se no patrimônio líquido. Desta forma, o seu saldo é devedor, pois reduz o PL.

## Absorção de Prejuízos com Reservas de Capital

Conforme Art. 200, da Lei 6.404/76, as reservas de capital somente poderão ser utilizadas para:

I - absorção de prejuízos que ultrapassarem os lucros acumulados e as reservas de lucros (Artigo 189, parágrafo único);

II - resgate, reembolso ou compra de ações;

III - resgate de partes beneficiárias;

IV - incorporação ao capital social;

V - pagamento de dividendo a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada (Artigo 17, § 5º).

Parágrafo único. A reserva constituída com o produto da venda de partes beneficiárias poderá ser destinada ao resgate desses títulos.

## Dividendos Obrigatórios

Todos que investem numa companhia, normalmente, desejam receber dividendos, pois remuneram os acionistas pelo investimento realizado no negócio.

Conforme Art. 202, da Lei das Sociedades por Ações,

os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas: *(Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)* *(Vide Lei nº 12.838, de 2013)*

I - metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores: *(Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)*

a) importância destinada à constituição da reserva legal (Art. 193); e *(Incluída pela Lei nº 10.303, de 2001)*

b) importância destinada à formação da reserva para contingências (Art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores; *(Incluída pela Lei nº 10.303, de 2001)*

II - o pagamento do dividendo determinado nos termos do inciso I poderá ser limitado ao montante do lucro líquido do exercício que tiver sido realizado, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucros a realizar (Art. 197); *(Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)*

III - os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização. *(Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)*

§ 1º O estatuto poderá estabelecer o dividendo como porcentagem do lucro ou do capital social, ou fixar outros critérios para determiná-lo, desde que sejam regulados com precisão e minúcia e não sujeitem os acionistas minoritários ao arbítrio dos órgãos de administração ou da maioria.

§ 2º Quando o estatuto for omissivo e a assembleia-geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido ajustado nos termos do inciso I deste artigo. *(Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)*

Ufa, ficou uma grande quantidade de informação, mas vou tentar simplificar abaixo:

Caso o estatuto seja omissivo, a estrutura para o cálculo do dividendo obrigatório é a seguinte:

Lucro Líquido do Exercício

(-) Prejuízos Acumulados (se houver (\*))

(-) Importância Destinada à Reserva Legal

(-) Importância Destinada à Reserva para Contingências

(+) Reversão de Reservas para Contingências

(-) Import. Dest. à Res. de Incentivos Fiscais (Facultativo)

(-) Import. Dest. à Res. de Específica de Prêmio na Emissão de Debêntures (Facultativo)

(=) Lucro Líquido Ajustado

Dividendo Obrigatório = 50% x Lucro Líquido Ajustado

É importante ressaltar que o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido ajustado, mesmo que depois o estatuto deixe de ser omissivo.

O lançamento contábil do valor de dividendos a ser pago é o seguinte:

D – Lucros acumulados (PL)

C – Dividendos a pagar (passivo)

## Ações em Tesouraria

Para entendermos as Ações em Tesouraria, precisamos saber que uma ação dá direito ao seu dono a uma parcela do patrimônio de uma companhia.

Se uma pessoa ou uma empresa adquire ações de uma companhia, elas se tornam acionistas daquela companhia. Entretanto, quando a companhia compra ações dela própria, ela se torna uma acionista dela própria. Nessa situação específica, cujas condições são estabelecidas pela Lei 6.404, surge a figura das Ações em Tesouraria.

Conforme o § 5º do Art. 182, da Lei das S.A.,

*§ 5º As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.*

As condições para compra da própria ação são limitadas, pois é uma exceção às regras compreensíveis para a existência de uma companhia. Desta forma, temos regulação pela Lei 6.404 no artigo abaixo:

Art. 30. A companhia não poderá negociar com as próprias ações.

§ 1º Nessa proibição não se compreendem:

- a) as operações de resgate, reembolso ou amortização previstas em lei;
- b) a aquisição, para permanência em tesouraria ou cancelamento, desde que até o valor do saldo de lucros ou reservas, exceto a legal, e sem diminuição do capital social, ou por doação;
- c) a alienação das ações adquiridas nos termos da alínea *b* e mantidas em tesouraria;
- d) a 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.

§ 2º A aquisição das próprias ações pela companhia aberta obedecerá, sob pena de nulidade, às normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, que poderá subordiná-la à prévia autorização em cada caso.

§ 3º A companhia não poderá receber em garantia as próprias ações, salvo para assegurar a gestão dos seus administradores.

§ 4º As ações adquiridas nos termos da alínea *b* do § 1º, enquanto mantidas em tesouraria, não terão direito a dividendo nem a voto.

§ 5º No caso da alínea d do § 1º, as ações adquiridas serão retiradas definitivamente de circulação.

Agora um exemplo para apreendermos o processo de contabilização:

A Companhia XYZ adquire ações de sua emissão no valor de R\$ 2.000.000,00. Desta forma, teremos o seguinte lançamento:

|                              |                  |
|------------------------------|------------------|
| D - Ações em tesouraria (PL) | R\$ 2.000.000,00 |
| C - Caixa ou bancos (Ativo)  | 2.000.0000,000   |

Suponhamos que houve, posteriormente, a alienação destas ações em tesouraria com lucros, sendo o montante total recebido de R\$ 2.200.000. Desta forma, teremos o seguinte lançamento:

|                                                                                         |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|
| D - Caixa ou bancos (Ativo) – R\$ 2.200.000,00                                          |
| C - Ações em tesouraria (PL) – R\$ 2.000.000,00                                         |
| C - Reserva de capital de lucro na alienação de ações em tesouraria (PL) R\$ 200.000,00 |

É importante lembrar que, sempre que há ágio na emissão de ações, teremos uma reserva correspondente.

Suponhamos agora que, para a mesma transação de ações em tesouraria, não tivesse havido ágio, mas tivesse ocorrido prejuízo, sendo o montante total recebido de R\$ 1.500.000. Desta forma, teremos o seguinte lançamento:

|                                                                 |
|-----------------------------------------------------------------|
| D - Caixa ou bancos (Ativo) - R\$1.500.000,00                   |
| D - Reserva (lucro ou capital) ou LPA (PL) - R\$ 500.000,00 (*) |
| C - Ações em tesouraria (PL) - 2.000.000,00                     |

(\*) Lembre-se que o registro do prejuízo requer uma conformidade com a origem dos recursos para cobri-lo.

# UNIDADE II

## 4. TÓPICOS ESPECIAIS

Nos tópicos especiais, iremos a dentrar por muitas operações que afetam o desempenho de uma empresa. Aqui, discutiremos assuntos relacionados às disponibilidades, operações financeiras, provisões, folha de pagamento e imobilizado.

### 4.1. Operações envolvendo as Disponibilidades

As disponibilidades são classificadas no ativo circulante e são representadas pela conta caixa e equivalentes de caixa.

No Art. 179, da Lei 6404/76, existe a indicação que as contas serão classificadas do seguinte modo:

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

Na Lei 6404/76, não há uma designação da composição das disponibilidades, entretanto doutrinariamente e relacionado com o conceito de caixa e equivalentes do CPC, referente à Demonstração de Fluxo de Caixa, podemos inferir que as disponibilidades retratam o conceito de Caixa e Equivalentes de Caixa. Vejamos:

*“Caixa compreende numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis.”*

*“Equivalentes de caixa são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor.”*

Conforme: pronunciamento técnico CPC 03, vide: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>

Vamos ao exemplo do Balanço da Petrobrás divulgado na CVM:

## PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRAS

### Demonstrações Financeiras Padronizadas - 31/12/2015 - V1

Você está vendo:

#### ➤ DFs Consolidadas / Balanço Patrimonial Ativo - (Reais Mil)

| Conta   | Descrição                     | 31/12/2015  | 31/12/2014  | 31/12/2013  |
|---------|-------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| 1       | Ativo Total                   | 900.135.000 | 793.375.000 | 752.967.000 |
| 1.01    | Ativo Circulante              | 169.581.000 | 135.023.000 | 123.351.000 |
| 1.01.01 | Caixa e Equivalentes de Caixa | 97.845.000  | 44.239.000  | 37.172.000  |

Fonte: <https://www.rad.cvm.gov.br/enetconsulta/frmGerenciaPaginaFRE.aspx?CodigoTipoInstituicao=1&NumeroSequencialDocumento=54255>. Acesso em 28.02.2017.

#### 4.3.1. Caixa e equivalentes de caixa

Incluem numerário em espécie, depósitos bancários disponíveis e aplicações financeiras de curto prazo com alta liquidez, vencíveis em até três meses, contados da data da contratação original, prontamente conversíveis em um montante conhecido de caixa e com risco insignificante de mudança de valor.

Disponível em: <https://www.rad.cvm.gov.br/enetconsulta/frmGerenciaPaginaFRE.aspx?CodigoTipoInstituicao=1&NumeroSequencialDocumento=54255>. Acesso em 28.02.2017.

Abaixo temos a Nota Explicativa que complementa as contas do balanço acima:

### 7. Caixa e equivalentes de caixa e Títulos e valores mobiliários

| Caixa e equivalentes de caixa                         | Consolidado |            | Controladora |            |
|-------------------------------------------------------|-------------|------------|--------------|------------|
|                                                       | 31.12.2015  | 31.12.2014 | 31.12.2015   | 31.12.2014 |
| Caixa e bancos                                        | 3.157       | 1.884      | 4            | 2          |
| Aplicações financeiras de curto prazo                 |             |            |              |            |
| - No País                                             |             |            |              |            |
| Fundos de investimentos DI e operações compromissadas | 3.599       | 5.311      | 1.100        | 4.182      |
| Outros fundos de investimentos <sup>(1)</sup>         | 42          | 107        | 2            | 51         |
|                                                       | 3.641       | 5.418      | 1.102        | 4.233      |
| - No exterior                                         |             |            |              |            |
| Time deposit                                          | 51.842      | 23.110     | -            | -          |
| Auto Invest e contas remuneradas                      | 34.471      | 9.491      | 15.447       | -          |
| Outras aplicações financeiras                         | 4.734       | 4.336      | -            | 859        |
|                                                       | 91.047      | 36.937     | 15.447       | 859        |
| Total das aplicações financeiras de curto prazo       | 94.688      | 42.355     | 16.549       | 5.092      |
| Total de caixa e equivalentes de caixa                | 97.845      | 44.239     | 16.553       | 5.094      |

<sup>(1)</sup> Reclassificação em 2014 de R\$ 231 na Controladora, conforme detalhado na nota explicativa 2.3.

Os fundos de investimentos no país têm seus recursos aplicados em títulos públicos federais brasileiros e possuem liquidez imediata. As aplicações no exterior são compostas por *time deposits* com prazos de até três meses, por outras aplicações em contas remuneradas com liquidez diária e outros instrumentos de renda fixa de curto prazo.

Fonte: <https://www.rad.cvm.gov.br/enetconsulta/frmGerenciaPaginaFRE.aspx?CodigoTipoInstituicao=1&NumeroSequencialDocumento=54255>. Acesso em 28.02.2017.

Como podemos perceber, as Disponibilidades (caixas e equivalentes de caixa), correspondem aos recursos disponíveis financeiramente em curtíssimo prazo, compreendendo:

Numerário em espécie, depósitos bancários disponíveis e aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez.

Conforme pronunciamento técnico CPC 03:

Os equivalentes de caixa são mantidos com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e, não, para investimento ou outros propósitos. Para que um investimento seja qualificado como equivalente de caixa, ele precisa ter conversibilidade imediata em montante conhecido de caixa e estar sujeito a um insignificante risco de mudança de valor.

Portanto, um investimento normalmente qualifica-se como equivalente de caixa somente quando tem vencimento de curto prazo, por exemplo, três meses ou menos, a contar da data da aquisição. Os investimentos em instrumentos patrimoniais (de patrimônio líquido) não estão contemplados no conceito de equivalentes de caixa, a menos que eles sejam, substancialmente, equivalentes de caixa, como, por exemplo, no caso de ações preferenciais resgatáveis que tenham prazo definido de resgate e cujo prazo atenda à definição de curto prazo.

As contas de disponibilidade são registradas pelo valor dos documentos referente às respectivas transações: numerário em espécie (dinheiro), avisos bancários, recibos comprovantes de depósitos, entre outros.

#### 4.1.1. CONTROLE INTERNO DAS DISPONIBILIDADES

Controlar as disponibilidades de uma empresa é imprescindível para manutenção de sua saúde financeira. As contas de caixa, bancos e aplicações financeiras, por se tratar de recursos com valores líquidos disponíveis, são suscetíveis a desvios e fraudes.

Segundo o Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo (CRC-SP, 1998), alguns procedimentos podem ser adotados pelo setor contábil para reforçar o controle interno do disponível, são eles:

Designar um funcionário de confiança para manter um esquema de contagens de caixa, efetuando controle das entradas e saídas de caixa para posterior reconciliação com os

respectivos saldos contábeis. Os funcionários que fazem os recebimentos e pagamentos não devem ter acesso aos registros, e os responsáveis pelos registros não devem ter alcance às disponibilidades;

Manter em caixa apenas o montante suficiente para pagamento de pequenas despesas diárias, controlado mediante “boletins de caixa”;

Determinar um limite máximo para pagamento em dinheiro, acima deste limite, todos os pagamentos devem ser feitos com cheques nominais;

Efetuar depósitos ao final de cada dia de todos os recebimentos em dinheiro;

Providenciar a entrega dos extratos bancários diretamente ao setor contábil da empresa e proceder a reconciliação de todas as contas bancárias;

Solicitar informações periódicas diretamente aos bancos nos quais a empresa possui contas, sobre os rendimentos oferecidos pelas aplicações financeiras. Montar uma planilha periódica especificando os saldos aplicados pela empresa em cada instituição e calcular os rendimentos com base nas informações colhidas e compará-los com os rendimentos efetivos informados e contabilizados.

## 4.1.2. CAIXA E FUNDO FIXO DE CAIXA

### Caixa

A **conta caixa** representa o montante de recursos imediatamente disponíveis, a ser utilizado como meio de pagamentos, registrando-se nela os montantes recebidos e pagos.

Quando falamos da conta caixa puramente, estamos nos referindo a um conceito doutrinário de caixa flutuante.

Nesta sistemática, todos os valores relativos aos recebimentos e pagamentos em dinheiro transitam pelo caixa.

É bom lembrar que deve haver nessa conta apenas dinheiro. Valores referente a vales, adiantamentos para viagem, outras despesas, cheques a depositar não são itens que devam constar na conta contábil caixa.

O débito nessa conta dever acontecer pelos recebimentos de recursos financeiros e o crédito por pagamentos realizados pelo caixa.

Exemplos:

(a) No dia 10.01.XX, uma empresa vendeu 3 unidades de mercadorias por R\$18.000 à vista:

|                                    |        |
|------------------------------------|--------|
| <b>Débito</b> – Caixa              | 18.000 |
| <b>Crédito</b> – Receita de Vendas | 18.000 |

(b) No dia 31.01.XX, empresa resolve deixar apenas R\$ 1.000,00 no caixa e deposita o restante em sua conta do Banco do Brasil:

|                                        |        |
|----------------------------------------|--------|
| <b>Débito</b> – Bancos conta movimento | 17.000 |
| <b>Crédito</b> – Caixa                 | 17.000 |

Como podemos perceber no saldo da conta caixa restará R\$ 1.000,00, vejamos na conta T:

| ATIVO                                                                                                                                                                                                                    |  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| <div><div><div>Caixa</div><div><div>(a)</div><div>18.000</div><div></div><div>18.000</div><div>1.000</div></div><div><div></div><div></div><div>17.000</div><div>17.000</div><div></div></div><div>(b)</div></div></div> |  |
| <div><div><div>Bancos</div><div><div>(b)</div><div>18.000</div><div></div><div>18.000</div><div></div></div><div><div></div><div></div><div></div><div></div><div></div></div></div></div>                               |  |

| RESULTADO DO EXERCÍCIO                                                                                                                                               |  |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| <div><div><div>Receita de Vendas</div><div><div></div><div></div><div></div></div><div><div></div><div>18.000</div><div>18.000</div></div><div>(a)</div></div></div> |  |

## Fundo Fixo

O fundo fixo de caixa é um controle instituído para auxiliar o movimento de pagamentos de pequenos valores pelo caixa, voltados para despesas de pequeno vulto, tais como taxas de cartório, gastos com transporte, lanche, entre outros.

O funcionamento do fundo fixo requer o estabelecimento de um montante fixo atribuído a um responsável pelo seu controle. Neste sentido, a empresa entrega esta quantia para que o responsável possa efetuar o pagamento dos gastos por um período de tempo, normalmente, um mês. Ao final do período, o responsável pelo fundo presta conta com

a documentação suporte dos pagamentos e a empresa repõe o valor gasto por meio de cheque nominal ou depósito em conta corrente ao seu responsável.

É importante salientar que não há redução da conta de fundo fixo pelos gastos efetuados ou aumento pela reposição do fundo. A conta permanece sempre com o valor fixado pela alçada competente da empresa, a fim de que ao final do período estabelecido, o fundista preste conta e tenha a reposição do fundo pela diferença entre o valor gasto e o valor fixado para o fundo.

Um controle importante para o fundo fixo de caixa é o boletim de caixa, o qual representa todos os gastos realizados pelo fundista (responsável pelo fundo). Vide exemplo abaixo:



| DATA       | DOC. Nº | HISTÓRICO                          | MOVIMENTO     |              | LÍQUIDO      |
|------------|---------|------------------------------------|---------------|--------------|--------------|
|            |         |                                    | ENTRADA       | SAÍDA        |              |
|            |         | <b>SALDO ANTERIOR</b>              |               |              | <b>0,00</b>  |
| 03/09/2009 | 123     | Recebimento troco aberto de viagem | 150,00        | 0,00         | 150,00       |
| 03/09/2009 | 454     | Ônibus                             | 0,00          | 30,00        | 120,00       |
| 03/09/2009 | 4433    | Pagamento despesas de correio      | 0,00          | 25,33        | 94,67        |
|            |         | <b>SALDO ATUAL</b>                 | <b>150,00</b> | <b>55,33</b> | <b>94,67</b> |

In: <http://www.mgosistemas.com.br/images/Galerias/SGIESTOQUE20/Image%20Gallery/index.html>, acesso em 06.04.2017.

### Vamos a um exemplo prático:

Os registros contábeis acontecem da seguinte forma:

Pela constituição do fundo fixo de caixa na empresa Beta, no valor de R\$ 5000,00:

D - Caixa - Fundo Fixo (Ativo Circulante)- R\$ 5.000,00

C - Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) - R\$ 5.000,00

Pela recomposição do fundo fixo de caixa, sabendo que o fundista gastou R\$ 2.000 com despesas gerais e administrativas:

D - Despesas Administrativas (Conta Resultado) - R\$ 2.000,00

C - Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) - R\$ 2.000,00

### 4.1.3. OPERAÇÕES COM BANCOS CONTA MOVIMENTO

As contas de Bancos Conta Movimento registram recursos financeiros depositados numa instituição bancária disponíveis imediatamente à empresa.

Normalmente as contas de caixa e bancos são afetadas pelas operações normais da empresa. Desta forma, iremos praticar um pouco com algumas destas transações:

Exemplos de uma transação de compra:

- 1 No dia 10.01, é efetuada uma compra a prazo de matéria-prima no valor de R\$ 20.000.

|                                   |        |
|-----------------------------------|--------|
| Débito – Estoque de matéria-prima | 20.000 |
| Crédito – Fornecedor              | 20.000 |

- 2 No dia 20.01, a empresa paga a compra com um cheque, na data do vencimento.

|                                    |        |
|------------------------------------|--------|
| Débito – Fornecedor                | 20.000 |
| Crédito – Bancos – conta movimento | 20.000 |

Exemplo de uma operação de vendas:

- 3 Uma empresa vendeu 500 unidades do produto “X” por \$100.000, com prazo de 30 dias.

O custo total dos produtos foi de \$60.000

O ICMS e o IPI foram de \$2000 e \$4000, respectivamente:

No dia 01, houve venda:

|                             |         |
|-----------------------------|---------|
| Débito - Contas a receber   | 100.000 |
| Crédito – Receita de vendas | 100.000 |

No mesmo dia, deve acontecer a baixa nos estoques de produtos vendidos:

|                                        |        |
|----------------------------------------|--------|
| Débito – Custo dos produtos vendidos   | 60.000 |
| Crédito – Estoque de produtos acabados | 60.000 |

#### Contabilização do IPI e ICMS:

|                                   |      |
|-----------------------------------|------|
| Débito – Impostos de vendas – IPI | 4000 |
|-----------------------------------|------|

|                                      |      |
|--------------------------------------|------|
| Débito – Impostos de vendas – ICMS   | 2000 |
| Crédito – Impostos a recolher – IPI  | 4000 |
| Crédito – Impostos a recolher – ICMS | 2000 |

No dia 30.01, o cliente efetuou o pagamento da compra, depositando um cheque na conta bancária da empresa:

|                                  |         |
|----------------------------------|---------|
| Débito – Banco – conta movimento | 100.000 |
| Crédito – Contas a receber       | 100.000 |

#### 4.1.4. CONCILIAÇÃO BANCÁRIA

A conciliação bancária é um procedimento de controle interno das empresas, que consiste na comparação do saldo contábil das contas de bancos conta movimento com o extrato bancário emitido pelas instituições financeiras. O objetivo deste procedimento é identificar as diferenças entre o saldo da contábil de bancos e o saldo apresentado nos extratos emitidos pelas instituições financeiras.

Normalmente, existem diferenças temporárias entre os registros efetuados na contábil de bancos por uma empresa e os lançamentos efetuados pelas instituições financeiras. Entretanto, podem ocorrer erros por ambas as partes. Exemplos: lançamentos não realizados pelo banco no extrato e pela contabilidade no razão e cheques não compensados.

Com base na conciliação bancária, podem se identificar registros não efetuados, erros bancários e fraudes realizadas. Assim, podem haver estornos, reclassificações e lançamentos contábeis.

#### Vamos praticar:

Suponha que o cheque de nº 101326 no valor de R\$ 100.000 foi emitido, contabilizado e entregue a seu beneficiário em 28 de dezembro de 20X2. O beneficiário depositou o cheque no dia 2 de janeiro de 20X3, o qual só foi apresentado no extrato bancário em 3 de janeiro de 20X3. Considerando esse cheque o único item pendente, o saldo da conta contábil é de R\$ 1.200.000 e o saldo do extrato bancário é de R\$ 1.300.000. A reconciliação bancária para 31 de dezembro de 20X2 seria demonstrada da seguinte forma:

| <b>Detalhes</b>                                    | <b>Saldo em<br/>31.12.20X2</b> |
|----------------------------------------------------|--------------------------------|
| Razão                                              | 1.200.000                      |
| Cheque de nº 101326 de<br>28.12.X2 não apresentado | 100.000                        |
| Extrato                                            | 1.300.000                      |
|                                                    |                                |

Em 29 de dezembro de 20X2, a empresa efetuou um depósito no valor de R\$ 400.000. Esse depósito apareceu no extrato apenas em 2 de janeiro de 20X2. Considerando esse depósito o único item pendente, o saldo da conta contábil é de R\$ 1.900.000 e o saldo do extrato bancário é de R\$ 1.500.00, a reconciliação bancária para 31 de dezembro de 20X2 seria demonstrada da seguinte forma:

| <b>Detalhes</b>                                              | <b>Saldo em<br/>31.12.20X2</b> |
|--------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| Razão                                                        | 1.900.000                      |
| Depósito realizado em<br>29.12.20X2, mas não<br>apresentado. | -400.000                       |
| Extrato                                                      | 1.500.000                      |
|                                                              |                                |

Agora, vocês vão praticar e, pelos chats, nós discutiremos a preparação da conciliação abaixo:

### Exercício de Conciliação Bancária

Elabore a conciliação bancária com os itens abaixo e identifique as situações que representem ajustes e que deveriam ter sido contabilizados até a data base de 31.12.2000, e as situações que representam efetivamente itens de conciliação, depois disto informe o saldo ajustado. Considere como saldo do extrato o valor de \$ 3.000.000.

- 1) Em 30.12.2000, foram descontadas duplicatas no banco, no montante de R\$ 800.000. O aviso de crédito foi emitido pelo Banco, porém foi recebido pela empresa, apenas em 05.01.2001. O valor foi contabilizado em 20.01.2001.
- 2) Em dezembro de 2000, o banco debitou R\$ 550.000 na conta corrente bancária, referente a duplicatas descontadas pela empresa mas não pagas na data do vencimento pelos clientes. A empresa contabilizou esse valor em janeiro de 2001.

- 3) O cheque de nº 221155 no valor de R\$ 150.000 foi emitido, contabilizado e entregue a seu beneficiário em 30 de dezembro de 2000, entretanto esse cheque só foi apresentado no extrato bancário em 6 de janeiro de 2001.
- 4) A empresa depositou R\$ 300.000 no Banco em 29.12.200; entretanto, esse depósito foi apresentado no extrato bancário somente em janeiro de 2001.
- 5) O Banco debitou juros sobre empréstimo no valor de R\$ 150.000 em 30.12.200; no entanto, a empresa somente os contabilizou em janeiro de 2001.
- 6) Um cheque de R\$ 200.000,00 de outra companhia foi debitado, indevidamente, pelo banco na conta corrente da empresa em 29.12.2000, a empresa identificou a situação em janeiro de 2001.

Utilize o modelo abaixo:

| <b>Saldo Razão em 31.12.2000</b>          | <b>Valor R\$</b> |
|-------------------------------------------|------------------|
| <b>Débitos apresentados no Banco</b>      |                  |
| <b>Depósitos apresentados no banco</b>    |                  |
| <b>Depósitos registrados pela empresa</b> |                  |
| <b>Cheques não apresentados no banco</b>  |                  |
| <b>Pendências não Identificadas</b>       |                  |
| <b>Saldo Extrato 31.12.2000</b>           |                  |

## 4.2. OPERAÇÕES FINANCEIRAS: DESCONTO DE DUPLICATAS, APLICAÇÕES FINANCEIRAS, APROPRIAÇÃO DE ENCARGOS E RECEITAS FINANCEIRAS

### 4.2.1. Desconto de Duplicatas

Nas operações de uma empresa, muitas vezes é necessário obter recursos para suprir as necessidades de caixa. Um destas opções é o desconto de duplicatas.

O desconto de duplicatas permite à empresa obter recursos nas instituições financeiras. Trata-se de uma operação financeira de curto prazo, sendo necessário, para sua execução, a realização de vendas a prazo com duplicatas. Normalmente, o banco efetua desconto, mediante aplicação de uma taxa sobre o valor de face do título, além de cobrar tarifas

e outros encargos. Desta forma, o valor emprestado à empresa é creditado pelo valor líquido (valor nominal da duplicata menos os encargos financeiros).

O desconto de duplicatas é uma operação financeira semelhante a um empréstimo num banco, sendo entregue em garantia de seu pagamento as duplicatas de venda mercantil, a qual será cobrada pelo próprio banco.

Na operação de desconto de duplicatas, a taxa que as instituições financeiras aplicam sobre os títulos descontado é chamada de “taxa de desconto”.

#### 4.2.2. Contabilização de Duplicatas Descontadas

A contabilização do desconto de duplicatas deve seguir as normas contábeis. Conforme o Pronunciamento Técnico do CPC 38:

quando a entidade transfere um ativo financeiro (ver item 18), deve avaliar até que ponto ela retém os riscos e benefícios da propriedade do ativo financeiro. Nesse caso:

(a) se a entidade transferir substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo financeiro, a entidade deve desreconhecer o ativo financeiro e reconhecer separadamente como ativos ou passivos quaisquer direitos e obrigações criados ou retidos com a transferência;

(b) se a entidade reter substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo financeiro, a entidade deve continuar a reconhecer o ativo financeiro;

Quando a empresa desconta duplicatas no banco, ela é responsável em pagar ao banco, caso a duplicata não seja liquidada em dia. Caso o valor correspondente seja pago pelo cliente, o banco o embolsa. Se não houver o pagamento pelo cliente, o banco debita, na conta corrente da empresa, o valor da duplicata descontada.

Assim, podemos afirmar que no desconto de duplicatas, a entidade retém substancialmente todos os riscos do ativo financeiro, devendo continuar a reconhecer o ativo financeiro

Conforme nota de aula do site *como contabilizar*:

“Assim, de acordo com o **Pronunciamento Técnico CPC 38**, quando a entidade vende, desconta ou transfere um ativo financeiro (venda ou desconto de carteira de recebíveis, por exemplo), ela somente poderá baixá-lo se transferir todos os riscos e benefícios da

propriedade desse ativo e se não mantiver envolvimento continuado com ele. Caso contrário, a entidade deve manter os instrumentos financeiros no ativo e tratar o valor recebido como empréstimo.

Dessa forma, reconhecemos que a essência da transação é que deve ser retratada contabilmente. Assim, as **duplicatas descontadas** (parcela recebida do desconto), quando não há transferência dos riscos e benefícios da propriedade, **devem ser classificadas como passivo**, sendo que a duplicata a receber continua a ser mantida no ativo até o seu efetivo recebimento”.

Disponível em: <http://www.comocontabilizar.com.br/como-contabilizar-duplicatas-descontadas-contabilizacao-em-conta-passivo/>. Acesso em 12.02.2017.

Para exemplificar essa condição, o mesmo site acima descreve o caso abaixo:

Vamos considerar uma operação de *desconto de duplicata*, onde a empresa oferece seus recebíveis vencíveis em 30, 60, 90 dias ao banco no valor total de R\$ 90.000,00, com juros bancários de R\$ 15.000,00.

Com base nos dados acima, temos o seguinte lançamento contábil:

**Registro do “desconto” (agora, “empréstimo”, segundo o Pronunciamento Técnico CPC 38):**

|                                                                          |               |
|--------------------------------------------------------------------------|---------------|
| D – Bancos (Ativo Circulante – Disponibilidades)                         | R\$ 90.000,00 |
| C – Empréstimos a Pagar –<br>Duplicatas Descontadas (Passivo Circulante) | R\$ 90.000,00 |

Observe que a **empresa não transferiu os riscos e benefícios do ativo**. Portanto, ao mantê-los, a empresa conservou o ativo e reconheceu um passivo, que é o empréstimo a pagar.

A operação de desconto veio acompanhada de cobrança de juros pelo banco. A boa prática contábil requer que a apropriação dos encargos financeiros seja feita de acordo com o princípio da competência. Portanto, recomendo que a apropriação dos juros seja mensal, tendo em vista que muitas empresas geram balanços e balancetes, para fins gerenciais, todos os meses.

Este, porém, não é único motivo para se reconhecer as despesas mensalmente. Não devemos esquecer que esse procedimento é muito importante para as empresas tributadas

com base no lucro real anual, que levantam balanços de suspensão ou redução do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSL).

Dessa forma, teremos os seguintes lançamentos:

**Registro dos juros a apropriar:**

|                                                              |               |
|--------------------------------------------------------------|---------------|
| D – Juros a apropriar (Conta Redutora do Passivo Circulante) | R\$ 15.000,00 |
| C – Bancos (Ativo Circulante – Disponibilidades)             | R\$ 15.000,00 |

**Apropriação mensal dos encargos financeiros:**

|                                                              |              |
|--------------------------------------------------------------|--------------|
| D – Despesas financeiras (Conta de Resultado)                | R\$ 5.000,00 |
| C – Juros a apropriar (Conta Redutora do Passivo Circulante) | R\$ 5.000,00 |

Obs: Prazo de recebimento das duplicatas é de três meses (dados do exemplo), por isso o valor mensal da apropriação é R\$ 5.000,00.

### 4.2.3. Liquidação das duplicatas “descontadas”

A empresa deve contabilizar a baixa das duplicatas na data da liquidação. A empresa consegue essa informação através dos “avisos bancários” (borderôs, francesinhas, etc) da instituição financeira, já que é ela que recebe o valor do cliente. Dessa forma, teremos o seguinte lançamento:

**Baixa das duplicatas pelo recebimento/quitação do empréstimo por conta dos avisos bancários:**

|                                                                          |               |
|--------------------------------------------------------------------------|---------------|
| D – Empréstimos a Pagar –<br>Desconto de Duplicatas (Passivo Circulante) | R\$ 30.000,00 |
| C – Clientes (Ativo Circulante – Contas a receber)                       | R\$ 30.000,00 |

**Quando a duplicata não é liquidada**

Caso a duplicata não seja paga pelo cliente, o banco devolverá o título à empresa. Em geral, o contrato de desconto/empréstimo prevê que o valor não recebido seja debitado da conta-corrente da empresa.

Assim, caso alguma duplicata não seja paga no vencimento, o Banco devolverá o título à empresa, procedendo o débito em sua conta-corrente do valor correspondente ao título não pago.

**Débito na conta-corrente da duplicata não paga:**

|                                               |               |
|-----------------------------------------------|---------------|
| D – Empréstimos a Pagar –                     |               |
| Desconto de Duplicatas (Passivo Circulante)   | R\$ 30.000,00 |
| C – Bancos Conta Movimento (Ativo Circulante) | R\$ 30.000,00 |

Obs: A parcela de juros descontadas na operação **não é devolvida à empresa.**

Disponível em: <http://www.comocontabilizar.com.br/como-contabilizar-duplicatas-descontadas-contabilizacao-em-conta-passivo/>. Acesso em 12.02.2017.

#### 4.2.4. Aplicações financeiras

Quando há sobra de recursos financeiros, as empresas procuram aplicar financeiramente e auferir rendimentos.

Vamos a exemplos de contabilização:

**Situação 1**

- A empresa XYZ verifica que está com ociosidade de caixa e resolve aplicar R\$ 1.000.000,00 no BMF no dia 01 de junho de 2012.
- No final do mês de junho auferir um rendimento de 10% sobre o valor aplicado, incidindo 20% de imposto de renda retido na fonte.
- No dia 30.06.2012, a empresa resolve resgatar o valor total aplicado mais o rendimento.

Agora a nossa resposta:

**ATIVO CIRCULANTE**

| Bancos c/ Movimento |           | Aplicação BMF |             | IR na Fonte |
|---------------------|-----------|---------------|-------------|-------------|
| S.I                 | 2.000.000 |               | 1.000.000   |             |
|                     |           | 1.000.000 A   |             | 20.000 C    |
| D                   | 1.080.000 | 100.000 B     |             |             |
|                     |           |               | 20.000 C    |             |
|                     |           |               | 1.080.000 D |             |

**RESULTADO**

| Receita Financeira |
|--------------------|
| 100.000 B          |

Explicação:

SI – Saldo Inicial da conta bancos movimento

### A – Aplicação financeira

### B – Rendimentos da aplicação financeira no mês de junho

### C – Imposto de renda na fonte sobre os rendimentos

D – Resgate do saldo aplicados + rendimentos – imposto de renda

#### 4.3. CONSTITUIÇÃO E CONTABILIZAÇÃO DE PROVISÕES

Conforme CPC 25 sobre provisões, passivos contingentes e ativos contingentes:

*“Provisão é um passivo de prazo ou de valor incertos.”*

“*Passivo* é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.”

Assim, verificamos que a provisão está relacionada à incerteza sobre o valor ou da ocorrência da saída financeira decorrente do provisionamento.

Segundo o CPC 25:

as provisões podem ser distintas de outros passivos tais como contas a pagar e passivos derivados de apropriações por competência (*accruals*) porque há incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua liquidação. Por contraste:

(a) as contas a pagar são passivos a pagar por conta de bens ou serviços fornecidos ou recebidos e que tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor; e

(b) os passivos derivados de apropriações por competência (*accruals*) são passivos a pagar por bens ou serviços fornecidos ou recebidos, mas que não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo valores devidos a empregados (por exemplo, valores relacionados com pagamento de férias). Embora algumas vezes seja necessário estimar o valor ou prazo desses passivos, a incerteza é geralmente muito menor do que nas provisões.

Ao observar a letra (a) da norma, temos como exemplo a conta de fornecedores, da qual não se tem dúvidas sobre o valor ou prazo de pagamento, tendo em vista que há um acerto entre a empresa e o fornecedor, mediante a ordem de compra ou contrato, bem como pela emissão do documento fiscal com prazo e valor acordado entre as partes.

Abaixo, temos um exemplo de nota fiscal em cujo corpo se tem a indicação de que o bem deu saída para entrega ao cliente em 07.08.2009. Desta forma, provavelmente, a empresa atestou o seu recebimento e o prazo de pagamento acertado foi para os dias 05.09.2009, 05.10.2009 e 05.11.2009:

Desta forma, teremos a seguinte contabilização com base nos dados da nota:

Em 07.08.2009, quando o bem foi recebido

|                                               |       |
|-----------------------------------------------|-------|
| D- Estoque (Ativo Circulante)                 | 202,4 |
| C – ICMS a Recuperar (Ativo Circulante)       | 27,6  |
| C – Fornecedores – Bling (Passivo Circulante) | 230,0 |

|                                                                                        |                                         |                                           |
|----------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|-------------------------------------------|
| RECEBEMOS DE Empresa Teste LTDA. OS PRODUTOS CONTANTES DA NOTA FISCAL INDICADA AO LADO |                                         | <b>NFe</b><br><b>Nº 000175</b><br>Série 1 |
| Data de recebimento                                                                    | Identificação e assinatura do recebedor |                                           |

|                               |                                                                                                                                        |                       |
|-------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|
| <br>Bling<br>www.bling.com.br | <b>DANFE</b><br>Documento Auxiliar da<br>Nota Fiscal Eletrônica<br>1-Entrada 2-Saida<br><b>Nº 000175</b><br>SÉRIE: 1<br>Página: 1 de 1 | Controle do Fisco<br> |
|-------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|

|                                              |                             |                                                                                        |                                                                                                                                  |
|----------------------------------------------|-----------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Natureza da operação<br>Venda de mercadorias |                             | Número de protocolo de autorização de uso da NF-e<br><b>DOCUMENTO SEM VALOR FISCAL</b> |                                                                                                                                  |
| Inscrição Estadual                           | Inscr. est. do subst. trib. | CNPJ                                                                                   | Chave de acesso da NF-e - consulta no site: www.nfe.fazenda.gov.br<br>43.0908.90.627.936/0001-30-55-001-000.000.175-000.896.536- |

|                                         |                        |                                  |                            |
|-----------------------------------------|------------------------|----------------------------------|----------------------------|
| <b>Destinatário/Remetente</b>           |                        |                                  |                            |
| Nome / Razão Social<br>Dionísio de Baco | CNPJ<br>111.111.111-11 | Inscrição Estadual<br>010/000000 | Data emissão<br>07/08/2009 |
| Endereço<br>Rua dos Vinhedos, 386       | Bairro<br>Vinhedos     | CEP<br>95.700-000                | Data saída<br>07/08/2009   |
| Município<br>Bento Gonçalves            | Fone/Fax<br>3454-6877  | UF<br>RS                         | Hora saída<br>16:01        |

|                          |                          |                    |                          |
|--------------------------|--------------------------|--------------------|--------------------------|
| <b>Faturas</b>           |                          |                    |                          |
| Número<br>000175/1       | Vencimento<br>06/09/2009 | Valor<br>76,66     | Número<br>000175/2       |
| Vencimento<br>06/10/2009 | Valor<br>76,67           | Número<br>000175/3 | Vencimento<br>05/11/2009 |
|                          |                          | Valor<br>76,67     |                          |

|                                   |                         |                                        |                                    |                                    |                               |
|-----------------------------------|-------------------------|----------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|-------------------------------|
| <b>Cálculo do imposto</b>         |                         |                                        |                                    |                                    |                               |
| Base de cálculo do ICMS<br>230,00 | Valor do ICMS<br>27,60  | Base de cálculo do ICMS Subst.<br>0,00 | Valor do ICMS Subst.<br>0,00       | Valor total dos produtos<br>230,00 |                               |
| Valor do frete<br>0,00            | Valor do seguro<br>0,00 | Desconto<br>0,00                       | Outras despesas acessórias<br>0,00 | Valor do IPI<br>0,00               | Valor total da nota<br>230,00 |

|                                            |                                              |                  |                              |                     |                             |
|--------------------------------------------|----------------------------------------------|------------------|------------------------------|---------------------|-----------------------------|
| <b>Transportador/Volumes transportados</b> |                                              |                  |                              |                     |                             |
| Nome<br>Transportes Valdemar               | Frete por conta<br>1-Emitente 2-Destinatário | Código ANTT<br>1 | Placa do veículo<br>IHL-7746 | UF<br>RS            | CNPJ/CPF<br>000000000000000 |
| Endereço                                   | Município<br>Bento Gonçalves                 | UF<br>RS         | Inscrição Estadual           |                     |                             |
| Quantidade<br>3                            | Espécie<br>CAIXAS                            | Marca            | Numeração                    | Peso bruto<br>20,00 | Peso líquido<br>19,00       |

| <b>Itens da nota fiscal</b> |                              |          |     |       |    |      |          |             |         |          |         |        |       |
|-----------------------------|------------------------------|----------|-----|-------|----|------|----------|-------------|---------|----------|---------|--------|-------|
| Código                      | Descrição do produto/serviço | NCM/SH   | CST | CFOP  | UN | Qtde | Preço un | Preço total | BC ICMS | Vlr.ICMS | Vlr.IPI | % ICMS | % IPI |
| DH89                        | Lâmpada diodrica             | 10000000 | 100 | 5.102 | Cx | 4    | 45,00    | 180,00      | 180,00  | 21,60    | 0,00    | 12,00  | 0,00  |
| FL100                       | Lâmpada fluorescente         | 20000000 | 000 | 5.102 | Cx | 5    | 10,00    | 50,00       | 50,00   | 6,00     | 0,00    | 12,00  | 0,00  |

|                         |                                  |                                  |                        |
|-------------------------|----------------------------------|----------------------------------|------------------------|
| <b>Cálculo do ISSQN</b> |                                  |                                  |                        |
| Inscrição Municipal     | Valor total dos serviços<br>0,00 | Base de cálculo do ISSQN<br>0,00 | Valor do ISSQN<br>0,00 |

|                         |                    |
|-------------------------|--------------------|
| <b>Dados adicionais</b> |                    |
| Observações<br>EXEMPLO  | Reservado ao fisco |

Obtenha o arquivo digital em <http://www.bling.com.br/nfe>
Ambiente de HOMOLOGAÇÃO, documento sem valor fiscal
07/08/2009 17:39:30

Por RteSari - Obra do próprio, CC BY 3.0. Disponível em: <https://commons.wikimedia.org/w/index.php?curid=7504995> . Acesso em 25.02.2017.

Em 07.09.2009, quando o corre o primeiro pagamento, teremos:

D – Fornecedores – *Bling* (Passivo Circulante) 76,66

D- Banco ou Caixa (Ativo Circulante) 76,66

Nesta situação, não há dúvidas de que a empresa irá pagar, ao menos, pela condição comercial acima.

Já na letra b), do CPC 25 (repetida aqui por conveniência), temos os passivos apropriados por competência:

(b) os passivos derivados de apropriações por competência (*accruals*) são passivos a pagar por bens ou serviços fornecidos ou recebidos, mas que não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo valores devidos a empregados (por exemplo, valores relacionados com pagamento de férias). Embora algumas vezes seja necessário estimar o valor ou prazo desses passivos, a incerteza é geralmente muito menor do que nas provisões.

Neste caso, temos o exemplo de medições de serviço realizadas a faturar pelo fornecedor. Desta forma, já se sabe que a obrigação existe e que o serviço foi prestado, por isso deve haver sua contabilização para que aconteça a apropriação da despesa por competência. Vejamos os lançamentos:

|                                         |       |
|-----------------------------------------|-------|
| D – Fornecedor – Serviço Medido a Pagar | XX,XX |
| D – Despesa de Serviço Medido a Pagar   | XX,XX |

Vamos a um exemplo prático:

Uma empresa contratou a execução de serviços por tarefas junto a uma Empreiteira para Construção de uma Planta Industrial. Mediante acordo entre as partes, a empresa pagará R\$ 1.000,00 por tarefa concluída.

Ao final do mês de julho, foram medidos os serviços efetuados e verificaram-se as tarefas em andamento e as tarefas a incorrer:

|                      |     |
|----------------------|-----|
| Tarefas contratadas: | 100 |
| Tarefas realizadas:  | 60  |

A contabilidade, com base no contrato de empreitada, realizou a seguinte contabilização:

1. Pelo cálculo de tarefas de empreitada incorridas:

$$\text{R\$ } 1.000,00 \times 60 \text{ tarefas} = \text{R\$ } 60.000,00.$$

|                                                           |               |
|-----------------------------------------------------------|---------------|
| D. Serviços para Imobilizado em Andamento (Imobilizado) - | R\$ 60.000,00 |
| C. Fornecedores – empreiteiros (Passivo Circulante) -     | R\$ 60.000,00 |

Obs: Como o serviço se refere a imobilizado em andamento para uma Planta Industrial em implantação com perspectiva de benefício econômico futuro, a contabilização dele é realizada no imobilizado.

Como vimos, pelo CPC 25, “*Provisão* é um passivo de prazo ou de valor incertos.”

Este mesmo Pronunciamento Técnico distingue entre:

- (a) provisões – que são reconhecidas como passivo (presumindo-se que possa ser feita uma estimativa confiável) porque são obrigações presentes e é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja necessária para liquidar a obrigação; e
- (b) passivos contingentes – que não são reconhecidos como passivo porque são
  - (i) obrigações possíveis, visto que ainda há de ser confirmado se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos, ou
  - (ii) obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento deste Pronunciamento Técnico:
    - porque não é provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos para liquidar a obrigação, ou
    - não pode ser feita uma estimativa suficientemente confiável do valor da obrigação).

Percebe-se pelo pronunciamento que **as provisões são registradas contabilmente, e os passivos contingentes não podem ser contabilizados**, porque estes precisam ser confirmados como obrigação presente. Ou é identificada a obrigação presente, mas não é provável que seja necessária saída de recursos para pagá-la, ou não há como estimar suficientemente de forma confiável o valor da obrigação.

Via de regra, as provisões podem ser tratadas como elementos subtrativos do ativo e provisões como passivos.

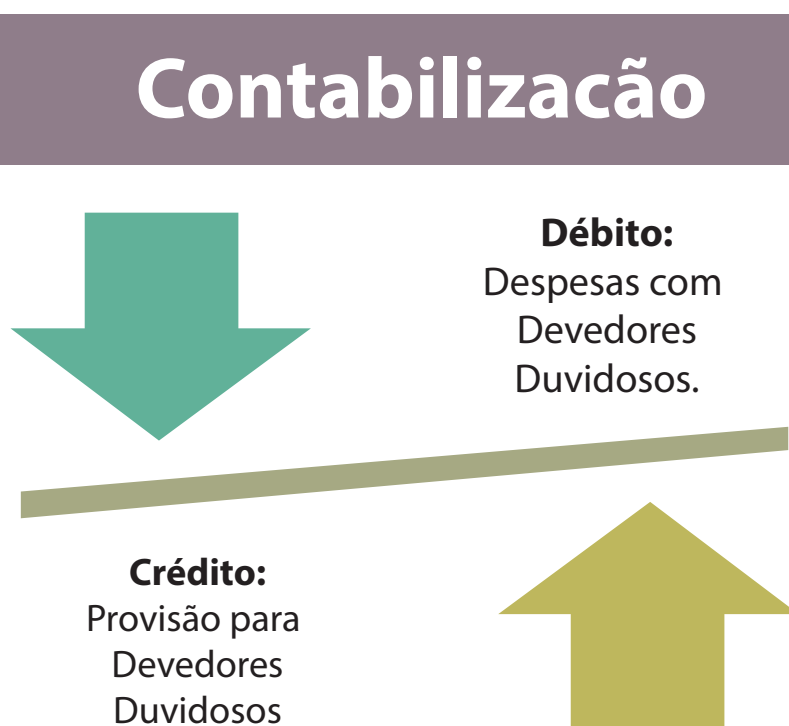
#### 4.3.1. PROVISÕES COMO ELEMENTOS SUBTRATIVOS DO ATIVO

No ativo, podemos encontrar diversas provisões. Assim, podemos entender, pela própria conceituação de provisão, como passivo de prazo ou valor incertos. Desta forma, qualquer ativo cuja perda seja provável, deve possuir uma provisão para reduzi-lo pelo valor dessa perda provável. Assim, vamos ao exemplo da provisão para devedores duvidosos:

O que é a provisão para devedores duvidosos?

A Provisão para Devedores Duvidosos é realizada por empresas que vende a prazo. Neste tipo de operação, existe o risco de eventuais perdas no recebimento de seus créditos junto aos clientes. Desta forma, deve ser constituída essa provisão.

Como se contabiliza?



Como se calcula?

- a. Pela análise individual dos devedores, a fim de verificar a situação financeira do cliente;
- b. Por estimativa de perda, com base nas perdas passadas que acontecem sobre as vendas.

Vamos a um exemplo:

Suponhamos que a empresa possua um valor a receber de R\$ 200.000,00. Com base em estimativa de perdas passadas, sabe-se que é provável que a empresa irá perder com inadimplência 5% deste valor.

Teremos o seguinte lançamento:

|                                                               |           |
|---------------------------------------------------------------|-----------|
| D – Despesa com devedores duvidosos (resultado)               | 10.000,00 |
| C – Provisão para Devedores Duvidosos (Retificadora no Ativo) | 10.000,00 |

No Plano de Contas essa provisão é redutora do ativo correspondente, a conta de clientes.

Assim teremos:

#### Ativo Circulante

|                                   |                 |
|-----------------------------------|-----------------|
| Clientes                          | R\$ 200.000,00  |
| Provisão para devedores duvidosos | (R\$ 10.000,00) |
| Clientes (líquido)                | R\$ 190.000,00  |

### 4.3.2. PROVISÕES COMO PASSIVOS

No passivo, encontramos diversas provisões decorrentes de obrigações presentes e derivada de eventos já ocorridos.

Exemplos:

- Provisão de férias de funcionário;
- Provisões para garantia de defeitos sobre bens vendidos;
- Provisão para 13º salário; e
- Provisão para Imposto de Renda;

Vamos falar sobre a provisão para garantia de defeitos sobre bens vendidos.

Uma empresa fabrica e vende seus produtos, concedendo garantias no momento da venda para os clientes do seu produto.

A empresa se compromete a reparar ou a substituir os produtos com defeitos, conforme definição em contrato, num período de dois anos desde a data da venda.

Suponhamos que a empresa possua um valor a receber de R\$ 200.000,00 decorrente de venda de seus produtos. Com base em estimativa de perdas passadas com garantias, sabe-se que é provável que a empresa irá perder 2% deste valor.

Teremos o seguinte lançamento:

|                                                           |          |
|-----------------------------------------------------------|----------|
| D – Despesa com perdas com garantia (resultado)           | 4.000,00 |
| C – Provisão com perdas com garantia (passivo circulante) | 4.000,00 |

## 4.4. ATIVO IMOBILIZADO: DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO, EXAUSTÃO E ALIENAÇÃO

### Introdução

Caros Alunos!

Iniciaremos nosso conteúdo com o entendimento do imobilizado, desta forma vamos entender sua importância para a condução dos negócios de uma empresa.

Antes disso, precisamos fazer uma explicação para saber onde estamos.

Sabemos que o ativo não-circulante compreende os itens que serão realizados após o exercício seguinte e os bens e direitos que a empresa não deseja ou não pode realizar, isto é, vender e transformar em dinheiro. E o ativo não-circulante é composto da seguinte forma:

- realizável a longo prazo,
- investimento,
- imobilizado, e
- intangível.

Pronto! Agora vamos lá. Vamos entender cada um.

Os ativos, cujos prazos esperados de realização situem-se após o termino do exercício subsequente à data de encerramento do Balanço Patrimonial, compõem o grupo do realizável a longo prazo.



In: <http://contabilizandoomundo.blogspot.com.br/2009/08/contabilidade-distancia-modulo-ii.html>, acesso em 06.04.2017.

No gráfico acima, o longo prazo representa os itens realizáveis a longo prazo, tendo em vista que ao se considerar a data base de 31.12.X0, os ativos nesta situação só se realizarão após 12 meses, ou seja, após 31.12.X1.

As aplicações de recursos podem ser feitas com o objetivo de dar operacionalidade à empresa, por exemplo, para produzir bens para venda, através da compra de uma máquina para este fim. Neste caso, compõem o grupo imobilizado.

Se não se destinarem à manutenção da atividade da empresa, comporão o grupo de investimentos, por exemplo, compra de terrenos para especulação imobiliária, ou seja, para ganhar dinheiro com a futura valorização.



### Sabendo um pouco mais

Existem ainda aplicações em bens intangíveis, cujo valor reside não em qualquer propriedade física, mas nos direitos de propriedades que são legalmente conferidos a seus possuidores, tais como patentes, direitos autorais, marcas, etc. Neste caso, constituem o grupo intangível.

Neste momento nos concentraremos no imobilizado, mas à frente no seu Curso de Ciências Contábeis, vocês terão a oportunidade de abordar os demais itens do Ativo Não Circulante.

Bem, Alunos, classificam-se no Ativo Imobilizado todos os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da empresa, ou exercícios com essa finalidade. São incluídos todos os bens de natureza permanente e que são tangíveis.



### Sabendo um pouco mais

Bens tangíveis, que têm um corpo físico, tais como, terrenos, obras civis, máquinas, móveis, veículos, benfeitorias em propriedades arrendadas, direitos sobre recursos naturais, etc.;

Incluem-se também no Ativo Imobilizado os recursos aplicados ou já destinados a bens da natureza citada, mesmo que não estejam em operação, mas que se destinem a tal finalidade, tais como construções em andamento, importações em andamento, adiantamentos para inversões fixas, etc.

Assim, nesse subgrupo do ativo incluem-se todos os bens que a empresa possui com a intenção de mantê-los e que se destinem ao funcionamento da sociedade ou de seu empreendimento, bem como os direitos exercidos com esta finalidade.

Conforme o Art. 179, da Lei nº 6.404/76, as contas deste subgrupo serão classificadas do seguinte modo:

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (*Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007*)

Quando se fala: *inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens*, refere-se a bens que não são de propriedade da empresa na forma jurídica, mas em essência sim, e por isso é considerado imobilizado. Por exemplo: bens decorrentes de *leasing* financeiro.

No caso de *leasing* financeiro, há transferência dos riscos e benefícios inerentes à propriedade. Caso não tenha a transferência, trata-se de *leasing* operacional, neste caso não é imobilizado.

Como os bens do Ativo Imobilizado, com exceção dos terrenos e alguns outros itens, têm um período limitado de vida útil, o custo de tais ativos deve ser alocado aos exercícios beneficiados pelo uso, no decorrer da sua vida útil. Esse processo é chamado de depreciação do imobilizado, e a Lei nº 6.404/76 o define assim:

“A diminuição de valor dos elementos do Ativo Imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de 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”. (*grifos nossos*)

### Aspectos Gerais

Conforme CPC 27,

Ativo imobilizado é o item tangível que:

- (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e
- (b) se espera utilizar por mais de um período.

Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

Não há um critério-padrão referente à duração mínima que um ativo deve ter para ser classificado como imobilizado. É pertinente que tenha uma vida útil mínima de um ano.

Contudo, o bem não precisa ser usado continuamente, nem mesmo frequentemente, para ser considerado um imobilizado. Mesmo os equipamentos de reserva, usados em caso de falha de equipamento titular, ou para uso nos períodos de intensificação de trabalho, são incluídos no Ativo Imobilizado.

Já os bens adquiridos para fins de reserva no curso normal dos negócios não podem ser caracterizados como imobilizado, apesar de sua durabilidade ou da extensão de tempo em que serão mantidos na empresa.

Terrenos e/ou móveis adquiridos com fins especulativos não devem ser classificados como Ativo Imobilizado. Quando equipamentos e máquinas são retirados de serviço e destinados à venda, deixam de ser Ativo Imobilizado.

### Reconhecimento do Imobilizado (CPC 27)

O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se: for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e (b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

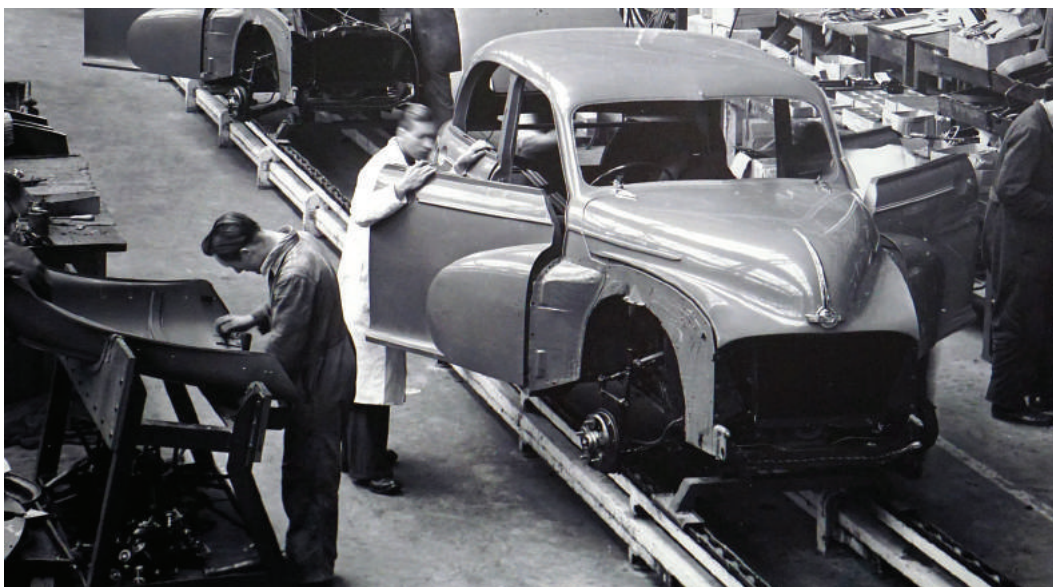
Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.

Como podemos perceber, se não houver probabilidade da companhia auferir benefícios econômicos com o imobilizado, ele não deve ser reconhecido.

### Classificação

Geralmente, o imobilizado é dividido em dois grandes grupos:

**Bens em Operação:** são todos os bens já em utilização na geração da atividade objeto da sociedade; e



Fonte: Pixabay.com

**Imobilizado em Andamento:** onde se classificam todas as aplicações de recursos de imobilizados (bens ou direitos), mas que ainda não estão operando.



Fonte: Pixabay.com

Essa segregação é importante na análise das operações da empresa, particularmente na apuração de índices e comparações entre as receitas e o imobilizado. Essa classificação permite uma análise do direcionamento do negócio, principalmente, quando utilizamos o imobilizado em operação, normalmente, responsável pela geração de receitas para a companhia.

Veja a seguir um modelo de plano de contas com as principais contas do Ativo Imobilizado:

### Bens em operação

Terrenos

Obras preliminares e complementares

Edificações

Instalações

Máquinas e equipamentos

Móveis e utensílios

Veículos

Ferramentas

### Imobilizado em andamento

Bens em uso na fase da implantação

Construções em andamento

Importações em andamento

Adiantamentos para inversões fixas

Componentes do Imobilizado

Vimos que, segundo a Lei das S.A, classificam-se no ativo imobilizado as contas representativas dos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfram à companhia os benefícios, riscos e controles desses bens. Assim, nesse subgrupo incluem-se os bens e direitos que a empresa possui com a intenção de manter e que se destinem ao funcionamento da sociedade ou de seu empreendimento.

Vejamos abaixo esta configuração:

- Imóveis;
- Terrenos;
- Construções;
- Máquinas e equipamentos;
- Móveis e utensílios;
- Veículos;
- Florestas;
- Minas e jazidas;
- Depreciação – amortização - **exaustão** (acumuladas).

## Mensuração no reconhecimento (CPC 27, p.4-5)

Um item do ativo imobilizado que seja classificado para reconhecimento como ativo deve ser mensurado pelo seu custo.

### Elementos do custo

O custo de um item do ativo imobilizado compreende:

seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;

quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;

a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

### Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

custos de benefícios aos empregados (tal como definidos no Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados) decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;

(b) custos de preparação do local;

(c) custos de frete e de manuseio (para recebimento e instalação);

(d) custos de instalação e montagem;

(e) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente, após dedução das receitas líquidas provenientes da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o ativo nesse local e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e

(f) honorários profissionais.

Disponível em: [http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/316\\_CPC\\_27rev%2008.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/316_CPC_27rev%2008.pdf)

### Exemplos que não são custos de um item do ativo imobilizado são:

(a) custos de abertura de nova instalação;

(b) custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);

(c) custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e

(d) custos administrativos e outros custos indiretos.

O reconhecimento dos custos no valor contábil de um item do ativo imobilizado cessa quando o item está no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de um item não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os seguintes custos:

custos incorridos durante o período em que o ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado ou está sendo operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total;

prejuízos operacionais iniciais, tais como os incorridos enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida; e

custos de realocação ou reorganização de parte ou de todas as operações da entidade.

(CPC\_27, p. 5-6. Disponível em: [http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/316\\_CPC\\_27\\_rev%2008.pdf](http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2008.pdf))

### **Critérios de Avaliação e Componentes do Imobilizado**

Prezados Alunos, agora entenderemos os critérios de avaliação do imobilizado e nos aprofundaremos no estudo dos seus componentes.

#### **Critérios de Avaliação**

Bem, Pessoal, precisamos saber como se mensura o imobilizado, por isso utilizaremos os critérios definidos pela Lei das Sociedades Anônimas como referência.

Os critérios de avaliação do Ativo Imobilizado são definidos pela Lei nº 6.404/76, Artigos 183, como segue:

“Os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva depreciação, amortização ou exaustão.

Isto significa que os elementos do Ativo Imobilizado deverão ser avaliados pelo custo de aquisição, deduzidos os saldos das respectivas contas de depreciação, amortização ou exaustão.

Considera-se como custo de aquisição todos os gastos relacionados com a aquisição do elemento do Ativo Imobilizado e aqueles necessários para colocá-los em local e condições de uso no processo operacional da empresa.

Assim, o custo de aquisição deve incluir:

- Bens comprados de terceiros;
- Bens construídos;
- Bens recebidos por doação; e
- Bens incorporados pela formação de capital social.

## Componentes do Imobilizado

Seguiremos o modelo de plano de contas da aula do material impresso, o qual transcrevemos abaixo para contextualizar melhor a nossa aula sobre os componentes do subgrupo do imobilizado:

### **Bens em operação**

**Terrenos**

**Obras preliminares e complementares**

**Edificações**

**Instalações**

**Máquinas e equipamentos**

**Móveis e utensílios**

**Veículos**

**Ferramentas**

### **Imobilizado em andamento**

**Bens em uso na fase da implantação**

**Construções em andamento**

**Importações em andamento**

**Adiantamentos para inversões fixas**

## Conteúdo e Classificação – Bens em Operação

### Terrenos

Esta conta registra os terrenos de propriedade da empresa realmente utilizados nas operações, ou seja, onde se localizam a fábrica, os depósitos, os escritórios, as filiais, as lojas, etc.



Fonte: Pixabay.com

Os terrenos que têm uma destinação definida, que não sejam de utilização nas atividades da empresa, devem estar classificados em investimentos.

O funcionamento da conta terrenos é o seguinte:

- (a) débitos pela aquisição ou pela reavaliação (\*) e
- (b) créditos pela alienação.

| TERRENOS               |           |
|------------------------|-----------|
| DÉBITOS                | CRÉDITO   |
| Saldo Inicial: Devedor |           |
| Aquisição              | Alienação |
| Saldo Final: Devedor   |           |

#### Obras Preliminares e Complementares

Todos os melhoramentos e obras integradas aos terrenos, bem como os serviços e instalações provisórias, necessários à construção e ao andamento das obras, devem ser classificados nesta conta.

São exemplos: limpeza do terreno, serviços topográficos, terraplanagem, urbanização, drenagens, cercas, etc.

Esta conta diferencia-se da de terrenos, apesar de haver gastos integrados dos mesmos, no sentido de que tais custos deverão ser depreciados.

#### Edificações

Engloba os edifícios que estão em operação, abrangendo o prédio ocupado pela administração, edifícios da fábrica ou setor de produção, armazenamento, expedição, etc., e os edifícios de filiais, depósitos, agências de vendas, etc., de propriedade da empresa.



Fonte: Pixabay.com

O funcionamento da conta de edificação é o seguinte:

- (a) débitos pela aquisição, finalização da construção e
- (b) créditos pela alienação.

| EDIFICAÇÕES                                                   |           |
|---------------------------------------------------------------|-----------|
| DÉBITOS                                                       | CRÉDITO   |
| Saldo Inicial: Devedor<br>Aquisição ou<br>final da construção | Alienação |
| Saldo Final: Devedor                                          |           |

### Instalações

Abrange os equipamentos, materiais e custos de implantação de instalações integradas aos edifícios como, por exemplo, as instalações elétricas, hidráulicas, sanitárias, contra incêndio, de comunicações, de anti-poluição, para cozinha, etc.

O critério de funcionamento da conta de instalações é o seguinte:

- (a) débitos pela aquisição e instalação e,
- (b) créditos pela alienação, baixa por obsolescência.

A conta Instalações deve referir-se sempre a equipamentos e materiais com a característica de serviços indiretos e auxiliares do processo produtivo principal.

### **Máquinas e Equipamentos**

Envolve todo o conjunto dessa natureza utilizado no processo de produção da empresa. Na conta Instalações, são classificados os equipamentos e bens de serviços auxiliares à produção e, nesta conta, os utilizados como base para a realização da atividade da empresa.



Fonte: Pixabay.com

Vamos detalhar um pouco mais esta conta que representa um dos principais itens do imobilizado para produção de bens na economia:

Máquinas e equipamentos classificados no Ativo Não-circulante Imobilizado são elementos corpóreos, utilizados na atividade fim da empresa.

O registro deste elemento patrimonial se dá quando de sua aquisição, conforme determina o princípio fundamental de contabilidade do registro pelo valor original que se aplica à maioria do ativo imobilizado.

Assim, integram o custo do equipamento adquirido todos os gastos incorridos na sua aquisição, exceto aqueles que são recuperáveis.

Assim, além do valor dos bens (ou matérias-primas) adquiridos, são computáveis como parte do custo dos elementos do imobilizado os valores relativos a:

- (a) fretes,
- (b) seguros,
- (c) comissões,
- (d) gastos alfandegários – no caso de importação,
- (e) tributos não recuperáveis,
- (f) armazenagem,
- (g) instalação e montagem, etc.

Em outras palavras, integra o valor do ativo tudo aquilo que se paga por ele – para que se tenha o bem em uso, exceto aquilo que alguém se compromete a devolver (de alguma forma) já no momento da aquisição. Esse é o caso dos tributos não cumulativos (o ICMS, o PIS/Pasep e a Cofins).

Cabe colocar que o IPI incidente sobre equipamentos adquiridos para o ativo imobilizado não dá direito a crédito.

O PIS/Pasep e a Cofins incidentes na operação de aquisição de bens para o imobilizado são recuperáveis somente no caso de a pessoa jurídica estar obrigada a sua apuração pela metodologia não-cumulativa (ou seja, caso a pessoa jurídica esteja apurando o Imposto de Renda pela sistemática do Lucro Real), conforme determinado pelas Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003:

Lei nº 10.637, de 2002 (PIS):

Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

...

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. *(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

..

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

...

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.833compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm)

Lei nº 10.833, de 2003 (COFINS).

Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

...

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; *(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

...

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo e no § 1º do art. 52 desta Lei, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

...

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.833compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm)

Vamos entender melhor a situação dos impostos envolvidos com este imobilizado.

Assim, considere a aquisição de equipamentos industriais nas seguintes condições:

- a) valor dos equipamentos – R\$ 100.000,00;
- b) ICMS incidente na operação – 20%;
- c) IPI incidente na operação – 10%;
- d) PIS/Pasep incidente – 1,65%;
- e) Cofins incidente – 7,6%;

f) Gastos de instalação do equipamento (realizada por profissional autônomo e incluindo ISS – não recuperável) – R\$ 500,00.

Nesse caso, o valor pago e o valor a ser registrado no ativo imobilizado – a título de equipamentos – estão demonstrados a seguir:

|       | ITEM                       | VALOR      | PERCENTUAL |                                                    |
|-------|----------------------------|------------|------------|----------------------------------------------------|
| 1     | Valor do equipamento       | 100.000,00 |            |                                                    |
| 2 (+) | Valor do IPI incidente     | 10.000,00  | 10,00%     |                                                    |
|       | total a ser pago pelo      |            |            |                                                    |
| 3 (=) | equipamento                | 110.000,00 |            |                                                    |
| 5 (-) | ICMS incidente             | 22.000,00  | 20,00%     | sobre o total a ser pago                           |
| 6 (-) | PIS/Pasep incidente        | 1.650,00   | 1,65%      | sobre o valor do equipamento                       |
| 7 (-) | Cofins incidente           | 7.600,00   | 7,60%      | sobre o valor do equipamento                       |
| 8 (+) | Instalação                 | 500,00     |            |                                                    |
|       | Valor do ativo Permanente  |            |            | Total a ser pago -ICMS - PIS - COFINS + instalação |
| 9 (=) | Imobilizado                | 79.250,00  |            |                                                    |
| 10    | desembolso total realizado | 110.500,00 |            | Item (3) + item (8)                                |

Veja que o desembolso será de R\$ 110.500,00, mas que somente o valor de R\$ 79.250,00 será registrado como custo do equipamento (no Ativo Não-Circulante Imobilizado).

A diferença de R\$ 31.250,00 é composta por direitos de crédito sobre ICMS, PIS/Pasep e Cofins, respectivamente nos valores de R\$ 22.000,00, R\$ 1.650,00 e R\$ 7.600,00, que deverão estar registrados no Ativo Circulante e no Ativo Realizável a Longo Prazo, conforme o prazo previsto para seu aproveitamento.

O lançamento seria o seguinte, sem considerar a questão de curto e longo prazo:

D = diversos

C = a caixa 110.500,00

D = equipamentos 79.250,00

D = ICMS a recuperar (Ativo circulante ou Ativo Não Circulante) 22.000,00

D = PIS/Pasep a recuperar (Ativo circulante ou Ativo Não Circulante) 1.650,00

D = Cofins a Recuperar (Ativo circulante ou Ativo Não Circulante) 7.600,00

E o razonete, como ficaria, Pessoal?

Vamos lembrar?

| <b>Equipamentos<br/>(Imobilizado)</b> | <b>Caixa<br/>(Ativo Circulante)</b> | <b>Impostos a Recuperar<br/>(AC/ARLP) (*)</b> |
|---------------------------------------|-------------------------------------|-----------------------------------------------|
| <b>79.250</b>                         | <b>110.500</b>                      | <b>31.250</b>                                 |

(\*) Ativo Circulante e A Realizável a Longo Prazo.

### **Móveis e Utensílios**

Nesta conta, são registradas todas as mesas, cadeiras, arquivos, calculadoras, máquinas de escrever e outros itens dessa natureza que tenham vida útil superior a um ano.

A conta móveis e utensílios apresenta de forma similar o mesmo funcionamento da conta máquinas e equipamentos, apresentada no item acima.

### **Veículos**

São classificados nesta conta todos os veículos de propriedade da empresa, sejam os de uso da administração, os do pessoal de vendas, os de transportes de cargas em geral, etc.

Os veículos de uso direto na produção, como empilhadeiras e similares, podem ser registrados na conta Equipamentos.

A conta Veículos apresenta de forma similar o mesmo funcionamento da conta máquinas e equipamentos, apresentada no item acima.

### **Ferramentas**

É nesta conta que se registram as ferramentas de vida útil superior a um ano. É aceitável a prática de lançar diretamente em despesas as ferramentas e similares de pequeno valor unitário, mesmo quando de vida útil superior a um ano.

### **Florestas**

As florestas próprias, plantadas com o objetivo de exploração da atividade fim da empresa, devem ser registradas no ativo não-circulante imobilizado, pelo seu valor de

aquisição, ou seja, pelo valor dos gastos incorridos para tê-la – incluindo o custo do solo, das sementes, dos adubos, dos defensivos agrícolas, etc.



Fonte: Pixabay.com

As florestas adquiridas de terceiros, para utilização na atividade da empresa, também devem ser registradas no ativo permanente imobilizado.

Os direitos de exploração sobre florestas, quando a respectiva exploração está relacionada com a atividade da empresa, também deve ser registrada no ativo permanente imobilizado.

As florestas destinadas ao corte deverão ser objeto de exaustão, enquanto os direitos de exploração (por tempo determinado) de florestas deverão ser amortizados.



Fonte: Pixabay.com

Em tempo, no caso – raro – de existência de uma floresta não utilizada nas atividades da empresa (exemplo: florestas mantidas pela empresa por razões ecológicas) não deverá ser registrado qualquer encargo, seja de depreciação, exaustão ou amortização.

O funcionamento da conta de florestas é o seguinte:

- (a) débitos pela aquisição e reavaliação e
- (b) créditos pela baixa.

| FLORESTAS              |                   |
|------------------------|-------------------|
| DÉBITOS                | CRÉDITO           |
| Saldo Inicial: Devedor | Alienação e Baixa |
| Aquisição              |                   |
| Saldo Final: Devedor   |                   |

### Minas e jazidas

Os gastos realizados na obtenção de direitos de exploração de jazidas de minérios, pedras preciosas e similares, devem ser registrados no ativo não-circulante imobilizado.

### Benfeitorias em propriedades de terceiros

As benfeitorias em propriedades de terceiros representam as obras efetuadas em imóveis, geralmente, alugados.

Nesse caso, quando há reembolso do valor despendido na obra, não estamos diante de um bem ou direito que deva ser registrado no ativo não-circulante e, portanto, o correto é registrar um crédito (no valor a ser desembolsado) no ativo circulante.

Ao contrário, quando o valor despendido não for reembolsável, configura-se a aplicação de recursos no direito de utilização da benfeitoria, por algum tempo. Esse direito é típico do Ativo Não-Circulante Imobilizado.

O valor registrado no ativo imobilizado – a título de benfeitorias em propriedades de terceiros – deverá ser, alternativamente, amortizado (**amortização**) ou depreciado:

amortizado, caso o imóvel tenha sido alugado por prazo determinado;

depreciado, no caso do imóvel ter sido alugado por tempo indeterminado.

A partir dos conceitos acima, podemos resumir o comportamento da conta, conforme tabela a seguir:

| CONSTRUÇÕES            |                  |
|------------------------|------------------|
| DÉBITOS                | CRÉDITO          |
| Saldo Inicial: Devedor |                  |
| Realização da obra     | Final do Aluguel |
| Saldo Final: Devedor   |                  |

### Conteúdo e Classificação – Imobilizado em Andamento

#### Bens em Uso na Fase da Implantação

Classificam-se nesta conta todos os bens que já estão em uso durante a fase pré-operacional da empresa, relativos ao desenvolvimento do projeto.

Como exemplo, citamos as instalações do escritório administrativo do projeto, seus móveis e utensílios, veículos e outros. Por estarem em uso, devem ser depreciados normalmente.

#### Construções em Andamento

As obras no período de sua construção e instalação, até o momento em que entram em operação, são classificadas nesta conta. Quando entram em operação, são reclassificadas para as contas correspondentes de bens em operação.

Os valores referentes às construções devem ser registrados em contas do ativo não-circulante imobilizado, podendo ser especificamente em subconta da conta imóveis, justamente por consistir na parte que está sujeita: (a) tanto à depreciação, (b) quanto à **reavaliação**.

No caso de construção devem ser computados os gastos efetuados até o momento do “habite-se” do imóvel.



## Sabendo um pouco mais

A *certidão do habite-se* é um documento que atesta que o imóvel foi construído seguindo-se as exigências (legislação local) estabelecidas pela prefeitura para a aprovação de projetos. Contudo, este documento não é um certificado de garantia de que a construção foi executada em obediência às boas normas de engenharia e arquitetura, e, portanto, não atesta a segurança da obra e, muito menos, a qualidade.

Quando um projeto para construção de um imóvel é aprovado pela prefeitura, significa que o mesmo atendeu à legislação local e a construção pode ser iniciada após a liberação do alvará (documento autorizando o início dos serviços). Quando a construção atinge um nível em que a certidão do habite-se pode ser emitida, o proprietário do imóvel faz a requisição junto ao órgão competente da prefeitura, que providenciará uma vistoria no imóvel para constatar se o que foi construído retrata o projeto aprovado inicialmente. Se tudo estiver conforme o projeto aprovado, a *certidão do habite-se* é emitida em poucos dias. No entanto, caso haja algum problema, a certidão será liberada somente após a resolução do mesmo.

Disponível em: <http://www.escolher-e-construir.eng.br/dicas/dicasi/habite/pag1.htm>

O funcionamento da conta Construções encontra-se apresentado na tabela a seguir:

- (a) débitos pela aquisição, edificação ou pela reavaliação e
- (b) créditos pela alienação.

| CONSTRUÇÕES                           |           |
|---------------------------------------|-----------|
| DÉBITOS                               | CRÉDITO   |
| Saldo Inicial: Devedor                | Alienação |
| Aquisição ou Edificação da Construção |           |
| Saldo Final: Devedor                  |           |

### Importações em Andamento de Bens do Imobilizado

Esta conta registra todos os gastos incorridos relativos aos equipamentos, máquinas, aparelhos e outros bens até sua chegada, desembaraço e recebimento pela empresa.

Caso passe ainda por uma fase de montagem e instalação, é transferida pelo seu custo total para a conta Construções em Andamento. Caso entrem em operação já na sua chegada, sua transferência é feita diretamente para a conta correspondente de bens em operação.

### **Adiantamentos para Inversões Fixas**

Registram-se aqui todos os adiantamentos a fornecedores por conta de fornecimento sob encomenda de bens do imobilizado, que representam pagamentos por conta de um valor previamente contratado. Como exemplos, citamos grandes equipamentos e mecanismos, elevadores, pontes-rolantes e outros similares, ou ainda, adiantamentos a empreiteiros de obras civis, etc.

Quando do recebimento do bem correspondente, debita-se na respectiva conta do imobilizado pelo valor total, baixando-se esta conta de Adiantamentos para Inversões Fixas, e o saldo a pagar é registrado no passivo.

### **Depreciação**

A maioria dos bens utilizados na manutenção dos negócios da companhia, com exceção de terrenos, tem uma vida útil limitada.

A vida útil representa o tempo que o bem será utilizado pela companhia em circunstâncias normais. Os fatores que limitam a vida útil de um bem são a deterioração e a obsolescência. A deterioração é o desgaste físico do bem e a obsolescência é o processo pelo qual o bem se torna arcaico com o desenvolvimento de novas tecnologias, ou de processos mais aperfeiçoados.

É importante o entendimento de que a vida útil desses bens está associada a esses dois fatores, considerando-se que, por exemplo, uma máquina pode funcionar 15 anos; no entanto, a sua vida útil estimada é de apenas 10 anos. A partir desse tempo, geralmente, ela passa a ser economicamente inviável, esse fato obrigará a companhia a adquirir uma nova máquina mais aperfeiçoada.

Logo, em virtude de esses bens terem vida útil limitada, os princípios contábeis exigem que os custos incorridos em sua aquisição sejam apropriados à despesa (empresas comerciais), nos exercícios sociais relacionadas com a sua utilização, sendo tal procedimento indispensável para **avaliação do ativo imobilizado**.

O sistema utilizado para transferir o custo desses bens para a despesa denomina-se depreciação. Para efetuar o cálculo da depreciação, é necessário definir o número de anos de vida útil do bem e a maneira de distribuir o seu custo pelos exercícios sociais.

**Vamos fazer um exercício para lembrar o que já aprendemos até aqui em nosso curso e vamos praticar um pouco a depreciação, de que já temos conhecimento.**

### EXERCÍCIO

Efetue os lançamentos contábeis na forma de conta T e elabore o balancete, a demonstração do resultado do exercício e o balanço patrimonial, com base nas seguintes informações:

- a. Integralização em dinheiro do capital social no valor de \$ 50.000.
- b. Aquisição a prazo de móveis e utensílios no valor de \$ 30.000.
- c. Recebimento referente a serviços prestados no valor de \$ 60.000.
- d. Compra à vista de \$ 5.000 de materiais de escritório.
- e. Pagamento de \$ 4.000 referente à propaganda em rádio.
- f. Pagamento de serviços de limpeza no valor de \$ 2.000
- g. Serviços prestados no mês, no valor de \$ 40.000, que serão recebidos no mês seguinte.
- h. No final do período constatou-se que \$ 1.000 de material, comprado conforme o item **d**, tinham sido utilizados nas atividades.
- i. Depreciação de móveis e utensílios com base na taxa anual. (considerar 1 ano)
- j. Constitua a provisão para o Imposto de Renda com base na alíquota de 30%.

Sempre tentem antes, depois comparem o resultado; assim vocês aprendem mais, pelos menos funciona comigo assim. Ou leiam a respostas e depois tentem sem olhar. Bem vocês decidem, lembrando que:

“Aquele que deseja construir torres altas, deverá permanecer longo tempo nos fundamentos.”

Anton Brucknes. In: <http://www.irbianchi.com/2015/04/aquele-que-deseja-construir-torres.html>, acesso em 06.04.2017

## RESPOSTA DO EXERCÍCIO

| <table><tr><th colspan="2">Caixa</th></tr><tr><th>D</th><th>C</th></tr><tr><td>(a) 50.000</td><td>(d) 5.000</td></tr><tr><td>(c) 60.000</td><td>(e) 4.000</td></tr><tr><td></td><td>(f) 2.000</td></tr><tr><td colspan="2">S = 99.000 D</td></tr></table> |            |  | Caixa                       |  | D | C | (a) 50.000 | (d) 5.000  | (c) 60.000   | (e) 4.000 |                                                                                                                                                                                                                               | (f) 2.000 | S = 99.000 D |                                  | <table><tr><th colspan="2">Capital Social</th></tr><tr><th>D</th><th>C</th></tr><tr><td></td><td>(a) 50.000</td></tr><tr><td colspan="2">S = 50.000 D</td></tr></table> |   |   | Capital Social |            | D            | C          |                                                                                                                                                                              | (a) 50.000 | S = 50.000 D                                                                                                                                                                            |                       | <table><tr><th colspan="2">Móveis e utensílios</th></tr><tr><th>D</th><th>C</th></tr><tr><td>(b) 30.000</td><td></td></tr><tr><td colspan="2">S = 30.000 D</td></tr></table> |                         |   | Móveis e utensílios |           | D            | C         | (b) 30.000  |  | S = 30.000 D |  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|--|-----------------------------|--|---|---|------------|------------|--------------|-----------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|--------------|----------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|---|----------------|------------|--------------|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|---|---------------------|-----------|--------------|-----------|-------------|--|--------------|--|
| Caixa                                                                                                                                                                                                                                                     |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| D                                                                                                                                                                                                                                                         | C          |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| (a) 50.000                                                                                                                                                                                                                                                | (d) 5.000  |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| (c) 60.000                                                                                                                                                                                                                                                | (e) 4.000  |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
|                                                                                                                                                                                                                                                           | (f) 2.000  |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| S = 99.000 D                                                                                                                                                                                                                                              |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| Capital Social                                                                                                                                                                                                                                            |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| D                                                                                                                                                                                                                                                         | C          |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
|                                                                                                                                                                                                                                                           | (a) 50.000 |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| S = 50.000 D                                                                                                                                                                                                                                              |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| Móveis e utensílios                                                                                                                                                                                                                                       |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| D                                                                                                                                                                                                                                                         | C          |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| (b) 30.000                                                                                                                                                                                                                                                |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| S = 30.000 D                                                                                                                                                                                                                                              |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| <table><tr><th colspan="2">Contas a pagar</th></tr><tr><th>D</th><th>C</th></tr><tr><td></td><td>(b) 30.000</td></tr><tr><td colspan="2">S = 30.000 D</td></tr></table>                                                                                   |            |  | Contas a pagar              |  | D | C |            | (b) 30.000 | S = 30.000 D |           | <table><tr><th colspan="2">Receitas de serviço</th></tr><tr><th>D</th><th>C</th></tr><tr><td>(1) 100.000</td><td>(c) 60.000</td></tr><tr><td></td><td>(g) 40.000</td></tr><tr><td colspan="2">S = 100.000 D</td></tr></table> |           |              | Receitas de serviço              |                                                                                                                                                                         | D | C | (1) 100.000    | (c) 60.000 |              | (g) 40.000 | S = 100.000 D                                                                                                                                                                |            | <table><tr><th colspan="2">Materiais de escritório</th></tr><tr><th>D</th><th>C</th></tr><tr><td>(d) 5.000</td><td>(h) 1.000</td></tr><tr><td colspan="2">S = 4.000 D</td></tr></table> |                       |                                                                                                                                                                              | Materiais de escritório |   | D                   | C         | (d) 5.000    | (h) 1.000 | S = 4.000 D |  |              |  |
| Contas a pagar                                                                                                                                                                                                                                            |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| D                                                                                                                                                                                                                                                         | C          |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
|                                                                                                                                                                                                                                                           | (b) 30.000 |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| S = 30.000 D                                                                                                                                                                                                                                              |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| Receitas de serviço                                                                                                                                                                                                                                       |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| D                                                                                                                                                                                                                                                         | C          |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| (1) 100.000                                                                                                                                                                                                                                               | (c) 60.000 |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
|                                                                                                                                                                                                                                                           | (g) 40.000 |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| S = 100.000 D                                                                                                                                                                                                                                             |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| Materiais de escritório                                                                                                                                                                                                                                   |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| D                                                                                                                                                                                                                                                         | C          |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| (d) 5.000                                                                                                                                                                                                                                                 | (h) 1.000  |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| S = 4.000 D                                                                                                                                                                                                                                               |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| <table><tr><th colspan="2">Despesas de propaganda</th></tr><tr><th>D</th><th>C</th></tr><tr><td>(e) 4.000</td><td>(2) 4.000</td></tr><tr><td colspan="2">S = 4.000 D</td></tr></table>                                                                    |            |  | Despesas de propaganda      |  | D | C | (e) 4.000  | (2) 4.000  | S = 4.000 D  |           | <table><tr><th colspan="2">Despesa de limpeza</th></tr><tr><th>D</th><th>C</th></tr><tr><td>(f) 2.000</td><td>(1) 2.000</td></tr><tr><td colspan="2">S = 2.000 D</td></tr></table>                                            |           |              | Despesa de limpeza               |                                                                                                                                                                         | D | C | (f) 2.000      | (1) 2.000  | S = 2.000 D  |            | <table><tr><th colspan="2">Contas a receber</th></tr><tr><th>D</th><th>C</th></tr><tr><td>(g) 40.000</td><td></td></tr><tr><td colspan="2">S = 40.000 D</td></tr></table>    |            |                                                                                                                                                                                         | Contas a receber      |                                                                                                                                                                              | D                       | C | (g) 40.000          |           | S = 40.000 D |           |             |  |              |  |
| Despesas de propaganda                                                                                                                                                                                                                                    |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| D                                                                                                                                                                                                                                                         | C          |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| (e) 4.000                                                                                                                                                                                                                                                 | (2) 4.000  |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| S = 4.000 D                                                                                                                                                                                                                                               |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| Despesa de limpeza                                                                                                                                                                                                                                        |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| D                                                                                                                                                                                                                                                         | C          |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| (f) 2.000                                                                                                                                                                                                                                                 | (1) 2.000  |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| S = 2.000 D                                                                                                                                                                                                                                               |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| Contas a receber                                                                                                                                                                                                                                          |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| D                                                                                                                                                                                                                                                         | C          |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| (g) 40.000                                                                                                                                                                                                                                                |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| S = 40.000 D                                                                                                                                                                                                                                              |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| <table><tr><th colspan="2">Despesa de material</th></tr><tr><th>D</th><th>C</th></tr><tr><td>(h) 1.000</td><td>(1) 1.000</td></tr><tr><td colspan="2">S = 1.000 D</td></tr></table>                                                                       |            |  | Despesa de material         |  | D | C | (h) 1.000  | (1) 1.000  | S = 1.000 D  |           | <table><tr><th colspan="2">Despesa de depreciação</th></tr><tr><th>D</th><th>C</th></tr><tr><td>(i) 3.000</td><td>(1) 3.000</td></tr><tr><td colspan="2">S = 3.000 D</td></tr></table>                                        |           |              | Despesa de depreciação           |                                                                                                                                                                         | D | C | (i) 3.000      | (1) 3.000  | S = 3.000 D  |            | <table><tr><th colspan="2">Depreciação acumulada</th></tr><tr><th>D</th><th>C</th></tr><tr><td></td><td>(i) 3.000</td></tr><tr><td colspan="2">S = 3.000 D</td></tr></table> |            |                                                                                                                                                                                         | Depreciação acumulada |                                                                                                                                                                              | D                       | C |                     | (i) 3.000 | S = 3.000 D  |           |             |  |              |  |
| Despesa de material                                                                                                                                                                                                                                       |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| D                                                                                                                                                                                                                                                         | C          |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| (h) 1.000                                                                                                                                                                                                                                                 | (1) 1.000  |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| S = 1.000 D                                                                                                                                                                                                                                               |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| Despesa de depreciação                                                                                                                                                                                                                                    |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| D                                                                                                                                                                                                                                                         | C          |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| (i) 3.000                                                                                                                                                                                                                                                 | (1) 3.000  |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| S = 3.000 D                                                                                                                                                                                                                                               |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| Depreciação acumulada                                                                                                                                                                                                                                     |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| D                                                                                                                                                                                                                                                         | C          |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
|                                                                                                                                                                                                                                                           | (i) 3.000  |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| S = 3.000 D                                                                                                                                                                                                                                               |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| <table><tr><th colspan="2">Despesa de Imposto de renda</th></tr><tr><th>D</th><th>C</th></tr><tr><td>(j) 27.000</td><td>(1) 27.000</td></tr><tr><td colspan="2">S = 27.000 D</td></tr></table>                                                            |            |  | Despesa de Imposto de renda |  | D | C | (j) 27.000 | (1) 27.000 | S = 27.000 D |           | <table><tr><th colspan="2">Provisão para o imposto de renda</th></tr><tr><th>D</th><th>C</th></tr><tr><td></td><td>(j) 27.000</td></tr><tr><td colspan="2">S = 27.000 D</td></tr></table>                                     |           |              | Provisão para o imposto de renda |                                                                                                                                                                         | D | C |                | (j) 27.000 | S = 27.000 D |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| Despesa de Imposto de renda                                                                                                                                                                                                                               |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| D                                                                                                                                                                                                                                                         | C          |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| (j) 27.000                                                                                                                                                                                                                                                | (1) 27.000 |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| S = 27.000 D                                                                                                                                                                                                                                              |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| Provisão para o imposto de renda                                                                                                                                                                                                                          |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| D                                                                                                                                                                                                                                                         | C          |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
|                                                                                                                                                                                                                                                           | (j) 27.000 |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |
| S = 27.000 D                                                                                                                                                                                                                                              |            |  |                             |  |   |   |            |            |              |           |                                                                                                                                                                                                                               |           |              |                                  |                                                                                                                                                                         |   |   |                |            |              |            |                                                                                                                                                                              |            |                                                                                                                                                                                         |                       |                                                                                                                                                                              |                         |   |                     |           |              |           |             |  |              |  |

## Cálculo de Depreciação:

$$\$ 30.000 \times 10\% = \$ 3.000$$

## BALANCETE

| SALDOS DEVEDORES        |               | SALDOS CREDITORES     |         |
|-------------------------|---------------|-----------------------|---------|
| Caixa                   | 99.000        | Capital social        | 50.000  |
| Móveis e utensílios     | 30.000        | Contas a pagar        | 30.000  |
| Materiais de escritório | 4.000         | Receita de serviços   | 100.000 |
| Despesa de propaganda   | 4.000         | Depreciação acumulada | 3.000   |
| Despesa de limpeza      | 2.000         | Provisão para imposto |         |
| Contas a receber        | 40.000        | de renda              | 27.000  |
| Despesa de material     | 1.000         |                       |         |
| Despesa de depreciação  | 3.000         |                       |         |
| Despesa de Imposto de   |               |                       |         |
| Renda                   | <u>27.000</u> |                       |         |
| Total                   | 210.000       | Total                 | 210.000 |

Apuração do resultado e encerramento das contas de receitas e despesas:

| Resultado do exercício |        |        |     |
|------------------------|--------|--------|-----|
|                        | D      | C      |     |
| (m)                    | 63.000 | 63.000 | (1) |

Observação: o lançamento (1) foi feito após o levantamento do balancete.

| Lucros acumulados |   |        |     |
|-------------------|---|--------|-----|
|                   | D | C      |     |
|                   |   | 63.000 | (m) |

Transferência para lucros acumulados:

## DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

|                                            |                 |
|--------------------------------------------|-----------------|
| <b>Receita de serviços</b>                 | 100.000         |
| Despesa de propaganda                      | (4.000)         |
| Despesa de limpeza                         | (2.000)         |
| Despesa de material                        | (1.000)         |
| Despesa de depreciação                     | (3.000)         |
| Lucro antes do imposto de renda            | 90.000          |
| Despesa de Imposto de Renda (30% x 90.000) | <u>(27.000)</u> |
| <b>Lucro líquido do exercício</b>          | 63.000          |

## BALANÇO PATRIMONIAL

| ATIVO                         |                   | PASSIVO + PATRIMONIO LÍQUIDO   |                   |
|-------------------------------|-------------------|--------------------------------|-------------------|
| ATIVO CIRCULANTE              |                   | PASSIVO CIRCULANTE             |                   |
| Caixa                         | 99.000,00         | Contas a pagar                 | 30.000,00         |
| Contas a receber              | 40.000,00         | Provisão para imposto de renda | 27.000,00         |
| Materiais de escritório       | 4.000,00          | Total do passivo               | 57.000,00         |
| Total do Ativo Circulante     | 143.000,00        |                                |                   |
| ATIVO NÃO CIRCULANTE          |                   | PATRIMÔNIO LÍQUIDO             |                   |
| Móveis e utensílios           | 30.000,00         | Capital Social                 | 50.000,00         |
| Depreciação acumulada         | (3.000,00)        | Lucros acumulados              | 63.000,00         |
| Total do Ativo Não Circulante | 27.000,00         | Total do patrimônio líquido    | 113.000,00        |
| <b>TOTAL</b>                  | <b>170.000,00</b> | <b>TOTAL</b>                   | <b>180.000,00</b> |

### Depreciação – amortização – exaustão (acumuladas)

Os elementos do ativo não-circulante são adquiridos para ficar no patrimônio por um longo tempo. Portanto, são influenciados – patrimonialmente – pela passagem desse tempo, perdendo paulatinamente seu valor. Essa perda pode se dar na forma de depreciação, amortização ou exaustão.

A depreciação é a perda do valor de um bem por uso, desgaste ou obsolescência.



Fonte: Pixabay.com

A amortização é a perda do valor de um elemento patrimonial, que tenha prazo determinado de utilização, pela passagem desse prazo.

A exaustão é a perda do valor de um elemento patrimonial quando o seu uso regular implica sua parcial destruição.

É bom lembrar que, em termos de apuração do resultado operacional, a depreciação/ amortização/ exaustão é antes de qualquer coisa uma alocação de custo, que permite aferir o resultado econômico da entidade.

Os encargos de depreciação, amortização ou exaustão são registrados como conta de resultado, a crédito de conta retificadora do ativo, conforme lançamento exemplificativo a seguir:

D = despesa com encargos de depreciação/amortização/exaustão

C = a depreciação/amortização/exaustão acumulada

A partir dos conceitos acima, é possível apresentar o funcionamento da conta depreciação/amortização/exaustão acumulada, conforme tabela a seguir:

Vamos partir agora para a contabilização das diversas formas de depreciação:

| DEPRECIAÇÃO/ AMORTIZAÇÃO/ EXAUSTÃO ACUMULADA |                                                    |
|----------------------------------------------|----------------------------------------------------|
| DÉBITOS                                      | CRÉDITO                                            |
| No momento da baixa                          | Saldo Inicial: Credor<br>Na apropriação do encargo |
|                                              | Saldo Final: Credor                                |

### Contabilização da Depreciação

A depreciação pode ser escriturada por meio de um lançamento ao fim de cada mês, ou de um só lançamento no fim do exercício contábil, se o regime fiscal da empresa não for o da apuração do lucro real mensal.

Como vimos na contextualização inicial do assunto, a parte do lançamento que registra o decréscimo do Ativo Imobilizado é creditada a uma conta de redução do ativo denominada Depreciação Acumulada.

O uso de uma conta de redução do ativo permite que o custo original permaneça inalterado na conta de Ativo Imobilizado, o que facilita o cálculo da depreciação periódica, a menção tanto do custo como da depreciação acumulada no balanço e a informação necessária para fins de Imposto de Renda.

Só para não esquecermos, o lançamento contábil para registrar a depreciação é:

**Débito** – Despesa de depreciação ou custo de produção

**Crédito** – Depreciação acumulada

E aí, Caros Alunos, vem a pergunta: Como se calcula a depreciação?

### Cálculo da Depreciação

Não se preocupem, vamos elucidar essa questão. O primeiro fator a ser considerado no cálculo da depreciação periódica do Ativo Imobilizado é seu custo.

Os outros dois fatores a serem considerados são: a duração da vida útil do ativo e seu valor de mercado quando é retirado de serviço permanentemente.

É evidente que nenhum destes dois fatores pode ser precisamente determinado antes que o ativo tenha sido baixado; devem ser estimados em relação ao tempo em que o ativo é colocado em serviço.

O valor estimado de mercado de um ativo depreciable na data de sua remoção de serviço é denominado valor residual, sucata, valor de salvado ou valor da troca.

O excesso do custo sobre o valor residual estimado é o montante a ser registrado como despesa de depreciação durante a vida útil do ativo. Quando o valor residual esperado é insignificante em comparação ao custo do ativo, é frequentemente ignorado no cômputo da depreciação.

Não há regras inflexíveis para estimar o período de vida de um ativo ou seu valor residual ao fim de tal período. Os dois fatores, que são inter-relacionados, podem ser afetados em grau considerável pela política administrativa da empresa.

As estimativas de uma companhia que provê seus vendedores como um carro novo todo ano não de ser diferentes das estimativas de outra companhia que retém seus carros por três anos. Fatores variáveis como o clima, frequência de uso, manutenção e níveis mínimos de eficiência também afetarão as estimativas.

Existem vários métodos para calcular a depreciação. Destes, os mais tradicionalmente utilizados são:

### Método das Quotas Constantes ou Linha Reta

A depreciação por este método é calculada dividindo-se o valor a ser depreciado pelo tempo de vida útil do bem e é representada pela seguinte fórmula:

$$\text{Depreciação Anual} = \frac{\text{Custo Corrigido} - \text{Valor Residual}}{\text{Número de Anos de Vida Útil}}$$

Exemplo:

Uma máquina está registrada a um custo corrigido de \$40.000 e sua vida útil estimada é de 10 anos.

$$\text{Depreciação} = \frac{\$ 40.000}{10 \text{ anos}} = \$ 4.000/\text{ano}$$

A taxa de depreciação deste bem é:

$$\text{Taxa Anual} = \frac{\$ 40.000}{\$ 4.000/\text{ano}} = 10\% \text{ a.a.}$$

#### Método das Unidades Produzidas

Este método é baseado numa estimativa do número total de unidades que devem ser produzidas pelo bem a ser depreciado, sendo que a quota anual de depreciação é expressa pela seguinte fórmula:

Note-se que o resultado da fração acima representará o percentual de depreciação a ser aplicado somente durante o período em que as unidades forem produzidas.

$$\text{Taxa de Depreciação no Período} = \frac{\text{Número de Unidades Produzidas no Período}}{\text{Número de Unidades Estimadas a Serem Produzidas Durante a Vida Útil do Bem}}$$

## Método das Horas Trabalhadas

Baseia-se na estimativa de vida útil do bem, representada em horas de trabalho, e é expresso pela seguinte fórmula:

Depois a gente vai praticar mais estes assuntos, agora eu tenho algumas perguntas para vocês:

$$\text{Taxa de Depreciação no Período} = \frac{\text{Número de Horas Trabalhadas no Período}}{\text{Número de Horas de Trabalho Estimadas Durante a Vida Útil dos Bens}}$$

Vocês conhecem o Índice de Imobilização do Patrimônio Líquido?

O que ele é? Qual a sua importância para a gestão empresarial?

Aí está uma das aplicações da importância de se aprender sobre o imobilizado e sua depreciação.

O Índice de Imobilização do Patrimônio Líquido faz parte dos índices de estrutura que buscam entender como estão organizados os bens, direitos e obrigações da empresa. Uma regra de senso comum é a de que é preferível que os permanentes da empresa sejam financiados com recursos próprios. Como são bens de baixa liquidez, no caso de uma necessidade de desembolso rápido, estaria mais difícil convertê-los em disponível. Estando financiados com recursos próprios, a probabilidade de a empresa sofrer este tipo de problema baixa consideravelmente.

Mas, em minha opinião, tudo depende da taxa do recurso de terceiros. Se for muito baixo, pode ser conveniente tê-los financiando os bens da empresa. Como na prática isto é pouco provável, vamos ao entendimento do senso comum que se encaixa na percepção deste índice.

O Índice de Imobilização do Patrimônio Líquido compara exatamente o valor do Patrimônio Líquido com o valor do Ativo Não-Circulante deduzido do realizável a longo prazo, indicando quanto do Patrimônio Líquido está investido em permanente.

Um Índice de Imobilização do Patrimônio Líquido maior que 1 não será necessariamente um indicador negativo. A empresa pode contar, por exemplo, com

créditos subsidiados para a aquisição de imobilizados. Isto poderia levá-la a ter um permanente até maior que o Patrimônio Líquido sem que isso signifique uma situação estrutural desfavorável. Ao contrário, conseguir fontes de recursos baratos deverá constituir-se em uma vantagem comparativa. O índice neste caso está entregando uma informação ilusória. Aqui se reafirmam as precauções necessárias à análise por índices.

## Praticando os conceitos de imobilizado e depreciação

$$\text{Índice de Imobilização do Patrimônio Líquido} = \frac{\text{Patrimônio Líquido}}{\text{Ativo Não - Circulante - Realizável a longo prazo}}$$

Vamos, Pessoal! Vamos praticar muito! Os conceitos de imobilizado e de sua depreciação.

Pessoal, agora iremos resolver a seguinte questão:

Determinada empresa adquiriu um veículo novo, em 26/01/2004, no valor de R\$ 40.000,00, e adota a **depreciação linear** à taxa de 20% a.a., sem valor residual.

O veículo depreciará em 5 anos a começar pelo mês de sua instalação, isto é, depreciará R\$ 8.000,00 por ano. Vamos tentar resolver esta questão:

Resposta:

| Despesa de Depreciação |   | Depreciação Acumulada |   |
|------------------------|---|-----------------------|---|
| D                      | C | D                     | C |
|                        |   |                       |   |

E como ficará no Balanço Patrimonial? Pense ou Anote e clique no ícone ao lado para ver a resposta.

| Despesa de Depreciação |           | Depreciação Acumulada |           |
|------------------------|-----------|-----------------------|-----------|
| D                      | C         | D                     | C         |
| (2) 8.000              | 8.000 (3) |                       | 8.000 (2) |

| Veículos   |   | Resultado do Exercício |   |
|------------|---|------------------------|---|
| D          | C | D                      | C |
| (1) 40.000 |   | (3) 8.000              |   |

No balanço patrimonial, por seu turno, no final de 2004 apresentado:

Ativo não-circulante

Imobilizado

Veículos 40.000,00

(-) Depreciação acumulada – veículos (8.000,00)

Depois de estudarmos bastante o imobilizado, vocês sabem quais os bens sujeitos a depreciação? Espero que sim. Pensem, depois cliquem na frase abaixo para ver a resposta:

### BENS SUJEITOS À DEPRECIAÇÃO

Estão sujeitos ao processo de depreciação todos os bens corpóreos ou tangíveis ou físicos do ativo imobilizado, submetidos ao desgaste pelo uso, por causas naturais ou por obsolescência tecnológica.

Incluem-se neste rol os projetos florestais (não-renováveis, como, por exemplo, frutíferas e cafezais) destinados à exploração dos respectivos frutos, quando a entidade for a

proprietária, pois se houver o direito de exploração por determinado tempo, então estaremos diante da amortização.

Já que sabemos, agora sem dúvidas, os bens sujeitos à depreciação, fica mais fácil saber dos bens não sujeitos à depreciação. Pensem, depois clique na frase abaixo para ver a resposta:

### BENS NÃO-SUJEITOS À DEPRECIAÇÃO

A depreciação é aplicada sobre os bens de uso em decorrência ao desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência. Desta forma, não se admite a depreciação de bens que não possuem estas características como, por exemplo, os terrenos, as antiguidades, as obras de arte e prédios não-alugados e nem utilizados na produção de bens e serviços.

Vamos treinar sobre: TAXAS USUAIS DE DEPRECIAÇÃO

A taxa de depreciação é determinada em função do período de vida útil do bem ou da intensidade de uso.

Preencha o espaço em branco:

Assim, um bem que possua vida útil de 5 anos deverá ser depreciado em \_\_\_\_ ao ano, se adotado o método linear. Porém, se o bem não esteve à disposição desde o mês de janeiro, devemos adotar o percentual obtido pela proporção dos meses em que o bem esteve em operação.

Resposta:

Assim, um bem que possua vida útil de 5 anos deverá ser depreciado em **20%** ao ano, se adotado o método linear. Porém, se o bem não esteve à disposição desde o mês de janeiro, devemos adotar o percentual obtido pela proporção dos meses em que o bem esteve em operação.

Vamos praticar um pouco mais! Preencha os espaços em branco, depois confira a resposta abaixo:

A empresa CARAVELHA LTDA adquiriu, em 25/02/2004, máquinas industriais pelo valor de R\$ 120.000,00, que somente foram instaladas e postas em funcionamento em 18/04/2004.

A taxa de depreciação adotada pela empresa para este tipo de máquinas é de 10% ao ano.

Como a taxa anual é de 10%, o bem depreciará em \_\_\_\_ anos, que são \_\_\_\_ meses. Desta forma, o bem depreciará a razão de R\$ \_\_\_\_ por mês. Logo, no balanço de 31/12/2004 aparecerá depreciação acumulada de \_\_\_\_ (de abril até dezembro), pois o bem foi posto em funcionamento no mês de abril.

Resposta:

A empresa CARAVELHA LTDA adquiriu, em 25/02/2004, máquinas industriais pelo valor de R\$ 120.000,00, que somente foram instaladas e postas em funcionamento em 18/04/2004. A taxa de depreciação adotada pela empresa para este tipo de máquinas é de 10% ao ano.

Como a taxa anual é de 10%, o bem depreciará em **10** anos, que são **120** meses. Desta forma, o bem depreciará a razão de R\$ **1.000,00** por mês. Logo, no balanço de 31/12/2004 aparecerá depreciação acumulada de **R\$ 9.000,00** (de abril até dezembro), pois o bem foi posto em funcionamento no mês de abril.

Vocês sabiam que existem taxas aceleradas?



Fonte: Pixabay.com

### TAXAS ESPECIAIS DE DEPRECIAÇÃO

Do ponto de vista contábil, as empresas podem depreciar os bens em percentuais mais elevados do que os aceitos pela legislação do Imposto de Renda. Para tanto, elas devem possuir uma estatística de durabilidade dos bens.

Para a legislação do Imposto de Renda, as empresas precisam apresentar laudos técnicos expedidos por órgão oficial competente.

A depreciação por percentuais diferenciados se justifica no caso de máquinas que operem com materiais corrosivos e os veículos utilizados em pedreiras ou mineradoras, cujo desgaste é bem superior ao uso normal nas demais atividades.

### DEPRECIAÇÃO ACELERADA

A depreciação acelerada decorre do uso intensivo dos bens ou em decorrência de incentivos fiscais. Assim, existem dois tipos de depreciação acelerada:

**a** – uso intenso - normal;

**b** – incentivada pelo imposto de renda.

Quando um bem for utilizado em dois turnos de 8 horas (uso intenso), a taxa é multiplicado por 1,5 e se funcionar por 3 turnos de 8 horas, a taxa é multiplicada por 2. Essa forma de depreciação é aplicada exclusivamente aos bens móveis.

A depreciação acelerada incentivada pela legislação do imposto de renda consiste em incentivo fiscal para que as empresas invistam na renovação de sua unidade fabril, de modo que possam competir no mercado internacional ou fomentar a indústria fornecedora nacional.

Vamos lembrar dos MÉTODOS DE DEPRECIAÇÃO.

Considere as seguintes palavras: mensal, método da depreciação linear, valor depreciável, valor residual, quota, anual, depreciado, totais, o custo de aquisição, menos. Preencha os espaços abaixo:

Vários são os métodos de depreciação que podem ser utilizados. Entretanto, a maioria das empresas adota o \_\_\_\_\_.

As empresas podem depreciar os bens do ativo não-circulante (imobilizado), considerando que ao final do período de depreciação os bens ainda possuam algum valor ou considerando completamente consumido.

Quando avaliam que os bens possuam algum valor após o período considerado para depreciação, pode-se dizer que a depreciação será com \_\_\_\_\_.

Assim, valor residual é a parcela do valor do bem que não será \_\_\_\_\_.

Geralmente as depreciações adotadas pelas empresas são \_\_\_\_\_, isto é, sem valor residual.

Caso a empresa adote o procedimento de depreciação com valor residual, o valor depreciável será \_\_\_\_\_ do bem \_\_\_\_\_ o valor residual.

Desta forma, o \_\_\_\_\_ será o custo de aquisição se não houver valor residual e, em caso de valor residual, o custo de aquisição menos o valor residual.

A \_\_\_\_\_ de depreciação \_\_\_\_\_ **ou** \_\_\_\_\_ é obtida pela divisão do valor depreciável pelo número de meses ou anos de depreciação do bem.

Genericamente podemos afirmar, então, que **a base de cálculo da depreciação** (\_\_\_\_\_) é o valor de aquisição do bem menos o valor residual, mesmo que este seja zero.

Resposta:

Vários são os métodos de depreciação que podem ser utilizados. Entretanto, a maioria das empresas adota o **método da depreciação linear**.

As empresas podem depreciar os bens do ativo não-circulante (imobilizado), considerando que ao final do período de depreciação os bens ainda possuam algum valor ou considerando completamente consumido.

Quando avaliam que os bens possuam algum valor após o período considerado para depreciação, pode-se dizer que a depreciação será com **valor residual**.

Assim, valor residual é a parcela do valor do bem que não será **depreciado**. Geralmente as depreciações adotadas pelas empresas são **totais**, isto é, sem valor residual.

Caso a empresa adote o procedimento de depreciação com valor residual, o valor depreciável será o **custo de aquisição** do bem **menos** o valor residual.

Desta forma, o **valor depreciável** será o custo de aquisição se não houver valor residual e, em caso de valor residual, o custo de aquisição menos o valor residual.

A **quota** de depreciação **mensal ou anual** é obtida pela divisão do valor depreciável pelo número de meses ou anos de depreciação do bem.

Genericamente podemos afirmar, então, que a **base de cálculo da depreciação (valor depreciável)** é o valor de aquisição do bem menos o valor residual, mesmo que este seja zero.

Preencha os espaços em branco do seguinte caso:

A empresa QUERO VENCER LTDA adquiriu uma máquina, em 20/04/2003, para ser incorporada ao seu imobilizado. O custo de aquisição da máquina foi de R\$ 70.000,00. A empresa adota o método de depreciação linear estimando uma vida útil do bem em 10 anos. Além disso, a empresa considera que o bem possuirá, após a vida útil, um valor residual de R\$ 10.000,00.

Valor do bem = R\$ \_\_\_\_\_

( - ) Valor residual = (R\$ \_\_\_\_\_)

= Valor depreciável (base de cálculo) = R\$ \_\_\_\_\_

O registro pela aquisição do bem será:

Máquinas e equipamentos

a Caixa/Bancos R\$ \_\_\_\_\_

Valor do encargo de depreciação anual = \_\_\_\_\_ X R\$ \_\_\_\_\_ = R\$ \_\_\_\_\_.

Caso a empresa queira adotar depreciações mensais, a quota será obtida pela divisão da base de cálculo por \_\_\_\_\_ meses (= \_\_\_\_ anos), cujo valor será de R\$ \_\_\_\_\_ por mês.

Assim, no final do ano de 2003, a empresa terá em seu ativo a seguinte situação em relação ao bem:

Ativo

Ativo Não-Circulante

Imobilizado

Máquinas e equipamentos R\$ \_\_\_\_\_

(-) Depreciação acumulada (R\$ \_\_\_\_\_)

Logo, o valor contábil do bem no final de 2003 será de R\$ \_\_\_\_\_.

Ao final da depreciação (31/03/2013), a máquina estará com valor contábil de R\$ \_\_\_\_\_, que equivale ao valor residual, e não mais será efetuada a depreciação.

Ativo

...

Não-Circulante

Imobilizado

Máquinas e equipamentos R\$ \_\_\_\_\_

(-) Depreciação acumulada (R\$ \_\_\_\_\_)

Resposta:

A empresa QUERO VENCER LTDA adquiriu uma máquina, em 20/04/2003, para ser incorporada ao seu imobilizado. O custo de aquisição da máquina foi de R\$ 70.000,00. A empresa adota o método de depreciação linear estimando uma vida útil do bem em 10 anos. Além disso, a empresa considera que o bem possuirá, após a vida útil, um valor residual de R\$ 10.000,00.

Valor do bem = R\$ 70.000,00

( - ) Valor residual = (R\$ 10.000,00)

= Valor depreciável (base de cálculo) = R\$ 60.000,00

O registro pela aquisição do bem será:

Máquinas e equipamentos

a Caixa/Bancos R\$ 70.000,00

Valor do encargo de depreciação anual = **10% X R\$ 60.000,00 = R\$ 6.000,00**

Caso a empresa queira adotar depreciações mensais, a quota será obtida pela divisão da base de cálculo por **120 meses (= 10 anos)**, cujo valor será de **R\$ 500,00** por mês.

Assim, no final do ano de 2003, a empresa terá em seu ativo a seguinte situação em relação ao bem:

Ativo

Ativo Não-Circulante

Imobilizado

Máquinas e equipamentos R\$ **70.000,00**

(-) Depreciação acumulada (R\$ **4.500,00**)

Logo, o valor contábil do bem no final de 2003 será de R\$ **65.500,00**.

Ao final da depreciação (31/03/2013), a máquina estará com valor contábil de R\$**10.000,00**, que equivale ao valor residual, e não mais será efetuada a depreciação.

Ativo

...

Não-Circulante

Imobilizado

Máquinas e equipamentos R\$ **70.000,00**

(-) Depreciação acumulada (R\$ **60.000,00**)

Vamos praticar mais um pouco com o MÉTODO DE DEPRECIAÇÃO LINEAR OU DAS QUOTAS CONSTANTES OU DA LINHA RETA

Preencha os espaços em branco do seguinte caso:

A empresa DEPRECIABEM LTDA possui um veículo no valor de R\$ 30.000,00. A vida útil do veículo foi estimada em 5 anos, sem valor residual.

Encargo de depreciação anual:

\_\_\_\_% ao ano = \_\_\_\_% x R\$ \_\_\_\_\_ = R\$ \_\_\_\_\_.

Ou R\$ \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_ anos = R\$ \_\_\_\_\_ / ano.

| Ano    | Encargo de Depreciação | Valor Contábil do bem |
|--------|------------------------|-----------------------|
| 1º ano | R\$ _____              | R\$ _____             |
| 2º ano | R\$ _____              | R\$ _____             |
| 3º ano | R\$ _____              | R\$ _____             |
| 4º ano | R\$ _____              | R\$ _____             |
| 5º ano | R\$ _____              | R\$ _____             |

### Contabilização:

#### 1º ano:

Encargos de depreciação

A Depreciação Acumulada R\$ \_\_\_\_\_

O encargo de depreciação é uma despesa operacional e será levada a conta de resultado.

A Depreciação Acumulada é conta retificadora ou redutora de ativo, retificando a conta veículos, em nosso exemplo. Teremos, então, no balanço a seguinte situação:

Ativo

...

Não-Circulante

Imobilizado

Veículos R\$ \_\_\_\_\_

(-) Depreciação acumulada (R\$ \_\_\_\_\_)

#### 2º ano:

Encargos de depreciação

a Depreciação Acumulada R\$ \_\_\_\_\_

Ativo

...

Não-Circulante

Imobilizado

Veículos R\$ \_\_\_\_\_

(-) Depreciação acumulada (R\$ \_\_\_\_\_)

#### 3º ano:

Encargos de depreciação

a Depreciação Acumulada R\$ \_\_\_\_\_

Ativo

...

Não-Circulante

Imobilizado

Veículos R\$ \_\_\_\_\_

(-) Depreciação acumulada (R\$ \_\_\_\_\_)

#### **4º ano:**

Encargos de depreciação

A Depreciação Acumulada R\$ \_\_\_\_\_

Ativo

...

Não-Circulante

Imobilizado

Veículos R\$ \_\_\_\_\_

(-) Depreciação acumulada (R\$ \_\_\_\_\_)

#### **5º ano:**

Encargos de depreciação

A Depreciação Acumulada R\$ \_\_\_\_\_

Ativo

...

Não-Circulante

Imobilizado

Veículos R\$ \_\_\_\_\_

(-) Depreciação acumulada (R\$ \_\_\_\_\_)

#### **Resposta:**

A empresa DEPRECIABEM LTDA possui um veículo no valor de R\$ 30.000,00. A vida útil do veículo foi estimada em 5 anos, sem valor residual.

Encargo de depreciação anual:

**20% ao ano = 20% x R\$ 30.000,00 = R\$ 6.000,00.**

Ou R\$ 30.000,00 / 5 anos = R\$ 6.000,00 / ano.

| Ano    | Encargo de Depreciação | Valor Contábil do bem |
|--------|------------------------|-----------------------|
| 1º ano | R\$ 6.000,00           | R\$ 24.000,00         |
| 2º ano | R\$ 6.000,00           | R\$ 18.000,00         |
| 3º ano | R\$ 6.000,00           | R\$ 12.000,00         |
| 4º ano | R\$ 6.000,00           | R\$ 6.000,00          |
| 5º ano | R\$ 6.000,00           | ZERO                  |

### Contabilização:

#### 1º ano:

Encargos de depreciação

A Depreciação Acumulada R\$ 6.000,00

O encargo de depreciação é uma despesa operacional e será levada a conta de resultado.

A Depreciação Acumulada é conta retificadora ou redutora de ativo, retificando a conta veículos, em nosso exemplo. Teremos, então, no balanço a seguinte situação:

Ativo

...

Não-Circulante

Imobilizado

Veículos R\$ 30.000,00

(-) Depreciação acumulada (R\$ 6.000,00)

#### 2º ano:

Encargos de depreciação

a Depreciação Acumulada R\$ 6.000,00

Ativo

...

Não-Circulante

Imobilizado

Veículos R\$ 30.000,00

(-) Depreciação acumulada (R\$ 12.000,00)

**3º ano:**

Encargos de depreciação

A Depreciação Acumulada R\$ **6.000,00**

Ativo

...

Não-Circulante

Imobilizado

Veículos R\$ **30.000,00**

(-) Depreciação acumulada (R\$ **18.000,00**)

**4º ano:**

Encargos de depreciação

A Depreciação Acumulada R\$ **6.000,00**

Ativo

...

Não-Circulante

Imobilizado

Veículos R\$ **30.000,00**

(-) Depreciação acumulada (R\$ **24.000,00**)

**5º ano:**

Encargos de depreciação

A Depreciação Acumulada R\$ **6.000,00**

Ativo

...

Não-Circulante

Imobilizado

Veículos R\$ **30.000,00**

(-) Depreciação acumulada (R\$ **30.000,00**)

Vamos praticar mais um pouco com o *MÉTODO DA UNIDADE DE TEMPO TRABALHADA OU DAS QUANTIDADES PRODUZIDAS*.

Considere as seguintes palavras: **Número de Unidades Produzidas no Período, Número de Horas Trabalhadas no Período, Número de Unidades Estimadas a Serem Produzidas Durante a Vida Útil do Bem e Número de Horas de Trabalho Estimadas Durante a Vida Útil dos Bens.** Preencha ou arraste os espaços abaixo:

Vamos praticar ainda mais:

Preencha os espaços em branco do seguinte caso:

Determinada máquina, com custo de aquisição de R\$ 240.000,00, tem limite de funcionamento de 8.000 horas.

Sabendo-se que no ano de 2004 esta máquina operou por 1.300 horas, determine a depreciação desta máquina em 2004.

Depreciação por hora = R\$ \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_ h = R\$ \_\_\_\_\_ / h.

Como a máquina funcionou por 1.300 horas, a depreciação da máquina em 2004 foi de R\$ \_\_\_\_\_.

Resposta:

Determinada máquina, com custo de aquisição de R\$ 240.000,00, tem limite de funcionamento de 8.000 horas.

Sabendo-se que no ano de 2004 esta máquina operou por 1.300 horas, determine a depreciação desta máquina em 2004.

Depreciação por hora = R\$ **240.000,00 / 8.000,00 h = R\$ 30,00 / h.**

Como a máquina funcionou por 1.300 horas, a depreciação da máquina em 2004 foi de R\$ **39.000,00.**

## EXAUSTÃO

Exaurir significa esgotar. Em contabilidade, significa utilizar o bem até o fim. Assim, exaustão corresponde à perda de valor, decorrente da exploração de recursos minerais ou florestais ou de bens aplicados nessa exploração. É o reconhecimento do custo dos recursos naturais durante o período em que tais recursos são exauridos ou extraídos.

O método de cálculo da exaustão a ser utilizado, para fins contábeis, é o método de unidades produzidas (extraídas). O valor da cota anual de exaustão é em função do volume de produção do ano e sua relação com a reserva mineral conhecida da jazida, ou em alguns casos, em função do prazo de concessão pela autoridade governamental.

## CONTABILIZAÇÃO

Despesa de exaustão

A Exaustão acumulada

## TAXAS ANUAIS

Serão determinadas em função do:

- a) volume de produção no período e sua relação com a possança (reserva potencial de exploração) conhecida. É o método das unidades produzidas;
- b) prazo de concessão dado pela autoridade governamental, quando for o caso (exploração de recursos minerais).

### Exemplo

A empresa ESMERALDA S.A. obteve o direito de exploração de uma jazida, pelo qual efetuou o pagamento de R\$1.500.000,00. A estimativa da empresa é que possa extrair 50.000 toneladas de minério dessa jazida. A exaustão por tonelada de minério extraída é:  $R\$ 1.500.000,00 / 50.000 \text{ t} = R\$ 30,00 / \text{t}$ . Se a extração no 1º ano alcançou 8.000 t, então a exaustão do período foi de R\$ 240.000,00.

Lançamento:

Despesas com exaustão

A Exaustão acumulada 240.000,00

No balanço patrimonial:

### **Ativo não-circulante**

Imobilizado

Direitos sobre jazidas 1.500.000,00

(-) Exaustão acumulada (240.000,00)

## 4.5. FOLHA DE PAGAMENTO E PROVISÕES TRABALHISTAS

Neste tópico, iremos abordar a folha de pagamento e as provisões trabalhistas correspondentes, ou seja, além dos salários, horas extras, outros ganhos pagos a funcionários na folha e descontos, falaremos das provisões correspondentes a despesas

## Folha de Pagamento

Conforme Regulamento da Previdência Social (Decreto n. 3.048/99- Art. 225), a empresa, além de outras obrigações acessórias, é obrigada a:

I - preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos;

II - lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, o montante das quantias descontadas, as contribuições da empresa e os totais recolhidos;

III - prestar ao Instituto Nacional do Seguro Social e à Secretaria da Receita Federal todas as informações cadastrais, financeiras e contábeis de interesse dos mesmos, na forma por eles estabelecida, bem como os esclarecimentos necessários à fiscalização.

Podemos perceber que a folha de pagamento é um relatório obrigatório, a qual deve ser elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, conforme Inciso 9 do Artigo 225 do referido regulamento:

I - discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;

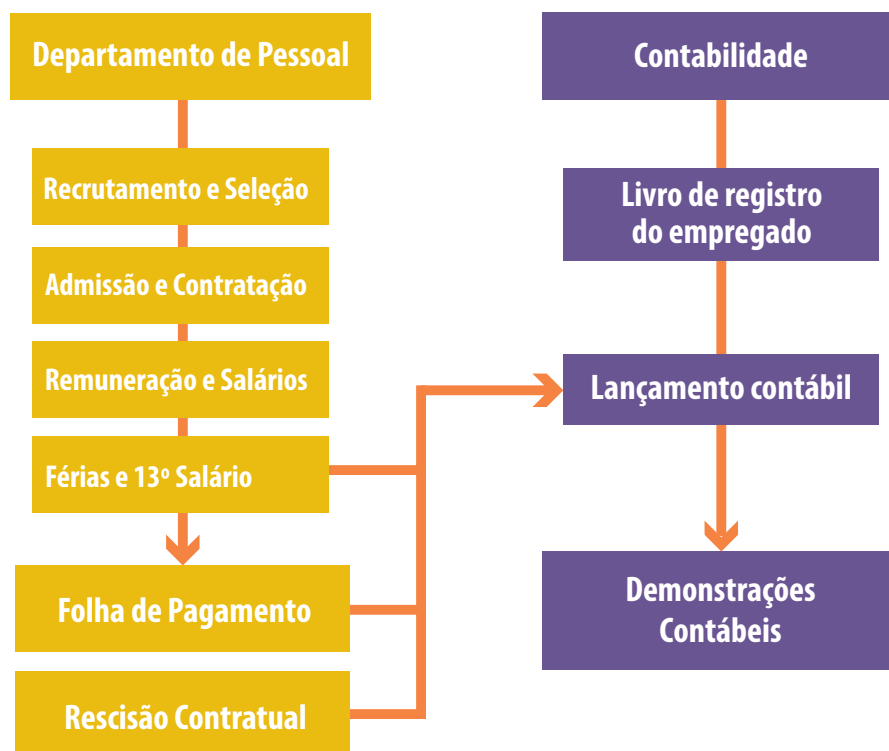
II - agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; (*Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999*)

III - destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;

IV - destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e

V - indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso.

Bem, Pessoal, antes de entrarmos em forma de cálculo da folha e contabilização, é necessário apresentar uma visão ampla de cada etapa do processo trabalhista vinculado ao Departamento de Pessoal e à Contabilidade. Então vamos vejamos o quadro abaixo:

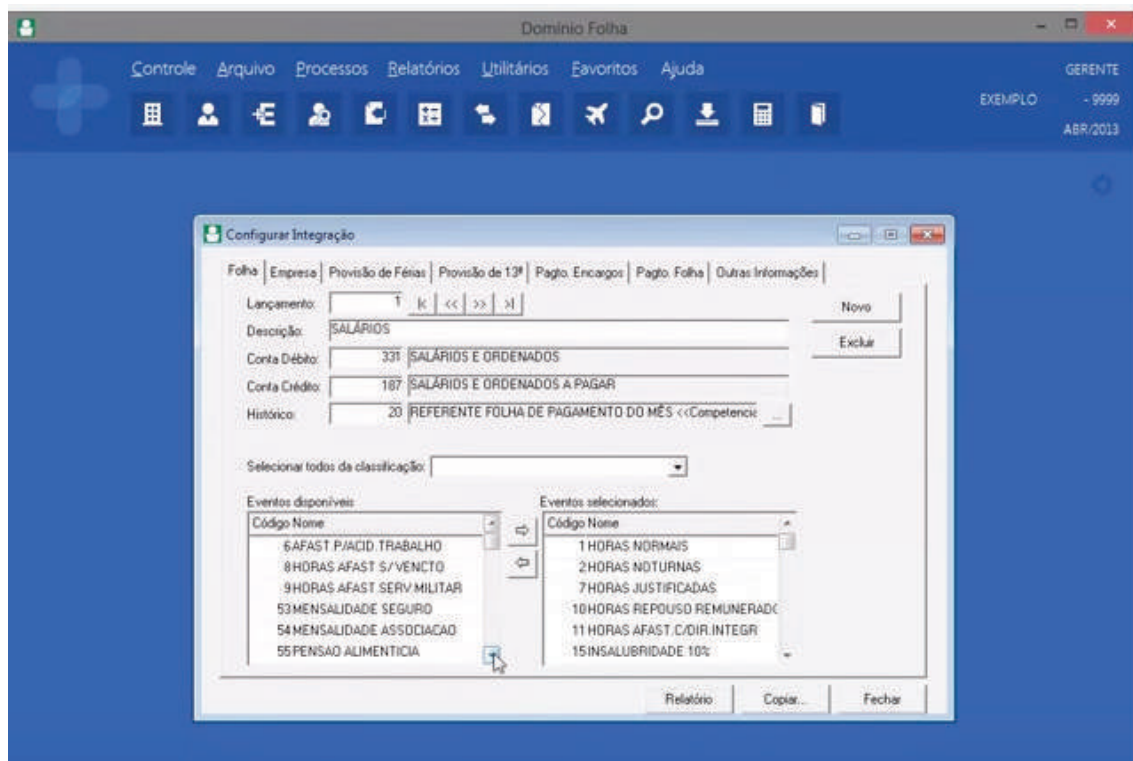


Visão Geral da Interligação do Ciclo do Departamento de Pessoal com o Processo Contábil

O que podemos entender deste quadro, é que o processo de pessoal começa com a necessidade da empresa em ter empregados para desempenhar determinada função. A partir daí, o Departamento de Pessoal se encarrega do Recrutamento e Seleção dos candidatos mais aptos ao cargo, através de provas, entrevistas, dinâmica de grupo entre outros. O candidato já aprovado entra na fase de Admissão e Contratação, em que são apresentados todos os documentos necessários e assinado o contrato.

Em seguida, os dados do novo empregado são lançados no livro de registro do empregado, que, apesar de ser um livro de responsabilidade da Contabilidade, é preenchido pelo RH. Em sequência, o RH fica responsável pela elaboração de todos os cálculos referentes à Remuneração (salários, férias, 13º) e, através da Folha de Pagamento, a Contabilidade realiza os Lançamentos para fazerem parte das Demonstrações Contábeis.

É bom lembrar que, atualmente, existem diversos sistemas que permitem o cálculo da folha de pagamento e sua integração com os registros contábeis, diminuindo o trabalho de registro manual realizado pela contabilidade da empresa. Abaixo, temos um exemplo do sistema domínio e sua integração com os registros contábeis, no qual podemos perceber o evento de folha salários e sua correlação com as contas de débito salários e ordenados, correspondente ao grupo de despesa e salários e ordenados a pagar no grupo do passivo do plano de contas da empresa.



Tela do sistema domínio referente ao processo de integração da folha

Agora, vamos entender a contabilização da folha de pagamento:

A folha de pagamento de uma empresa é composta pelos seguintes elementos normalmente:

- Nome dos Empregados,
- Cargo, função ou serviço prestado,
- Valor bruto de salários, demais itens da remuneração.
- Descontos,
- Valor líquido a receber

| PROVENTOS |                                                                                |                 |                    |        |
|-----------|--------------------------------------------------------------------------------|-----------------|--------------------|--------|
| Salário   | Adicionais<br>(noturno,<br>transferência,<br>insalubridade,<br>periculosidade) | Horas<br>Extras | Salário<br>Família | Outros |

# DESCONTOS

| INSS e IRRF | Atrasos | Faltas | Contribuição Sindical | Vale Transporte | Outros |
|-------------|---------|--------|-----------------------|-----------------|--------|
|-------------|---------|--------|-----------------------|-----------------|--------|

Vamos, agora, lançar contabilmente os dados de uma folha de pagamento:

| Empregado | Proventos |                         |                             |                 | Descontos           |                           |                   |                   | Total    |
|-----------|-----------|-------------------------|-----------------------------|-----------------|---------------------|---------------------------|-------------------|-------------------|----------|
|           | Salário   | Hora Extra <sup>1</sup> | DSR Hora Extra <sup>2</sup> | Salário Família | Faltas <sup>3</sup> | Vale Transp. <sup>4</sup> | INSS <sup>5</sup> | IRRF <sup>6</sup> |          |
| Fulano    | 800,00    | 54,55                   | 10,91                       | -               | -                   | 48,00                     | 69,24             | -                 | 748,22   |
| Sicrano   | 1.500,00  | 102,27                  | 20,45                       | -               | 100,00              | 90,00                     | 137,04            | -                 | 1.295,68 |
| Beltrano  | 2.500,00  | 170,45                  | 34,09                       | -               | 166,67              | 90,00                     | 279,17            | 78,10             | 2.090,60 |
| Total     | 4.800,00  | 327,27                  | 65,45                       | 0,00            | 266,67              | 228,00                    | 485,45            | 78,10             | 4.134,50 |

| Empregado | Base de Cálculo | Encargos Patronais |        |
|-----------|-----------------|--------------------|--------|
|           |                 | INSS Patronal      | FGTS   |
| Fulano    | 865,46          | 231,94             | 69,24  |
| Sicrano   | 1.522,72        | 408,09             | 121,82 |
| Beltrano  | 2.537,87        | 680,15             | 203,03 |

## Último dia do mês

### 1. Apropriação da folha de pagamento

(Salário + Hora Extra + DSR + Salário Família – Faltas – Vale Transporte)

D – Salários (Despesa)

C – Salários a pagar (Passivo Circulante) R\$ 4.698,05

### 2. Registro das retenções sobre os salários dos empregados:

D – Salários a pagar (Passivo Circulante)

C – INSS a recolher (Passivo Circulante)

C – IRRF a recolher (Passivo Circulante) R\$ 563,55

## 3. Contribuição da Previdência parte empresa:

D – Encargos sociais (Despesa)

C – INSS a recolher (Passivo Circulante)

C – FGTS a recolher (Passivo Circulante) R\$1.714,27

**Mês seguinte**

## 1. Pagamentos aos empregados em dinheiro:

D – Salários a pagar (Passivo Circulante)

C – Caixa (Ativo Circulante) R\$ 4.134,50

## 2. Recolhimento dos encargos:

D – INSS a recolher (Passivo Circulante)

D – FGTS a recolher (Passivo Circulante)

C – Caixa (Ativo Circulante) R\$ 2.199,72

## 3. Recolhimento do IRRF

D – IRRF a Recolher (Passivo Circulante)

C – Caixa (Ativo Circulante) R\$ 78,10

Vamos visualizar esses lançamentos através de razãoete, para não ficarem dúvidas!

| Salários         |        | Salários a Pagar |          | INSS a Recolher |          |
|------------------|--------|------------------|----------|-----------------|----------|
| D                | C      | D                | C        | D               | C        |
| 1 4.698,05       |        | 2 563,55         | 4.698,05 | 1 5 1.805,63    | 485,45   |
|                  |        | 4 4.134,50       |          |                 | 1.320,18 |
|                  |        |                  | 0,00     |                 | 0,00     |
| FGTS a Recolher  |        | IRRF a Recolher  |          | Caixa           |          |
| D                | C      | D                | C        | D               | C        |
| 5 394,09         | 394,09 | 6 78,10          | 78,10    |                 | 4.134,05 |
|                  | 0,00   |                  | 0,00     |                 | 2.199,72 |
|                  |        |                  |          |                 | 8.000    |
| Encargos Sociais |        |                  |          |                 |          |
| D                | C      |                  |          |                 |          |
| 3 1.714,27       |        |                  |          |                 |          |

Resumindo, primeiramente fazemos a apropriação da folha, a fim de cumprir o princípio da competência, pois os salários integram a despesa de um mês, mas o pagamento é feito no mês seguinte. Daí, ao chegar o próximo mês, damos baixa nas contas do passivo circulante através do pagamento em caixa.

### Provisão do 13º

O regime de competência rege que devemos registrar as receitas e despesas no momento em que se realizam, independente da entrada ou saída de numerário. Portanto, em obediência a isto, devemos provisionar mensalmente o pagamento do 13º salário.

Mas como é feito o cálculo dessa provisão?

Ela é calculada na base de 1/12 da remuneração dos empregados que tiverem trabalhado no mínimo 15 dias no mês. Suponhamos o seguinte:

Você trabalha ganhando R\$1.200,00 mensalmente. Logo, para o cálculo da provisão, teremos 1/12 de R\$1.200,00, totalizando R\$100,00 a serem provisionados acrescidos dos encargos sociais (por exemplo, 26% INSS e 8% FGTS) R\$34,00.

Contabilizando:

1º Lançamento mensal da provisão do 13º:

D - 13º SALÁRIO (Despesa)

C - PROVISÃO 13º SALÁRIO (Passivo Circulante) R\$120,00

2º Lançamento mensal da provisão dos encargos

D - ENCARGOS 13º SALÁRIO (Despesa)

C - PROVISÃO ENCARGOS 13º SALÁRIO (Passivo Circulante) R\$34,00

Se observarmos, em 12 meses teremos provisionado R\$1.200,00 de 13º e R\$408,00 de encargos.

### Adiantamento

Sabemos que o adiantamento do 13º (1ª parcela) corresponde a 50% do mesmo. Retomando o exemplo acima, teríamos como adiantamento R\$600,00 a serem pagos entre fevereiro e novembro.

Contabilizando:

1º Lançamento do adiantamento

D - ADIANTAMENTO DE 13º SALÁRIO (Ativo Circulante)

C - CAIXA/BANCOS (Ativo Circulante) R\$ 600,00

2º Lançamento da baixa do adiantamento

D - SALÁRIOS A PAGAR (Passivo Circulante)

C - ADIANTAMENTOS DE 13º SALÁRIO (Ativo Circulante) R\$ 600,00

**Nota:** O valor do adiantamento será registrado em conta de adiantamento no Ativo Circulante, até a data do pagamento do saldo do 13º salário.

Reajuste

- Baixa da provisão até o montante provisionado (valor provisionado = valor pago):

1º Lançamento da provisão (R\$120,00 a cada mês)

D - 13º SALÁRIO (Despesa)

C - PROVISÃO 13º SALÁRIO (Passivo Circulante) R\$1.200,00

2º Lançamento da provisão ao final do ano

D - PROVISÃO 13º SALÁRIO (Passivo Circulante)

C - SALÁRIOS A PAGAR (Passivo Circulante) R\$1.200,00

- Baixa da provisão em que o valor provisionado < valor pago (suponhamos que na folha de pagamento, em virtude de reajuste salarial, pagou-se R\$1.500,00):

1º Lançamento da provisão (R\$120,00 a cada mês)

D - 13º SALÁRIO (Despesa)

C - PROVISÃO 13º SALÁRIO (Passivo Circulante) R\$1.200,00

2º Lançamento da provisão ao final do ano

D - PROVISÃO 13º SALÁRIO (Passivo Circulante)

C - SALÁRIOS A PAGAR (Passivo Circulante) R\$1.200,00

3º Lançamento da diferença ( $1200 - 1500 = 300$ )

D - 13º SALÁRIO (Despesa)

C - SALÁRIOS A PAGAR (Passivo Circulante) R\$ 300,00

Encargos Patronais

1º Lançamento da provisão dos encargos (R\$34,00 a cada mês)

D - ENCARGOS 13º SALÁRIO (Despesa)

C - PROVISÃO ENCARGOS 13º SALÁRIO (Passivo Circulante) R\$408,00

2º Lançamento da provisão ao final do ano

D - PROV ENCARGOS 13º SALÁRIO (Passivo Circulante) R\$408,00

C - INSS PATRONAL A RECOLHER (Passivo Circulante) R\$312,00

C - FGTS A RECOLHER (Passivo Circulante) R\$ 96,00

Encargos do empregado recolhido pelo empregador

1º Lançamento do INSS do empregado (9%)

D - SALÁRIOS A PAGAR (Passivo Circulante)

C - INSS A RECOLHER (Passivo Circulante) R\$108,00

Pagamento

1º Lançamento do valor pago na 2ª parcela

D - SALÁRIOS A PAGAR (Passivo Circulante)

C - CAIXA/BANCO (Ativo Circulante) R\$492,00

Neste caso,  $13^\circ = 1.200,00$ , sendo o adiantamento =  $600,00$ , o INSS =  $108,00$  e a 2ª parcela =  $492,00$  (Por estar isento, não calculamos o IRRF).

Provisão de Férias

Assim como a provisão de 13º, a provisão de férias deve ser contabilizada em obediência ao princípio de competência. Vejamos como funcionam os lançamentos:

Primeiramente vamos fazer alguns cálculos:

|                                  |              |
|----------------------------------|--------------|
| Férias vencidas e proporcionais: | R\$ 1.200,00 |
| 1/3 Adicional:                   | R\$ 400,00   |
| INSS (26%):                      | R\$ 416,00   |
| FGTS (8%):                       | R\$ 128,00   |
| Total da Provisão:               | R\$ 2.144,00 |

Contabilizando:

1º Lançamento da provisão das férias

|                                          |             |
|------------------------------------------|-------------|
| D - FÉRIAS (Despesa)                     |             |
| C - PROVISÃO FÉRIAS (Passivo Circulante) | R\$1.600,00 |

2º Lançamento da provisão dos encargos

|                                                   |            |
|---------------------------------------------------|------------|
| D - ENCARGOS FÉRIAS (Despesa)                     |            |
| C - PROVISÃO ENCARGOS FÉRIAS (Passivo Circulante) | R\$ 544,00 |

3º Lançamento de pagamento das férias e dos encargos

|                                                   |             |
|---------------------------------------------------|-------------|
| D – PROVISÃO FÉRIAS (Passivo Circulante)          |             |
| D – PROVISÃO ENCARGOS FÉRIAS (Passivo Circulante) |             |
| C – CAIXA/BANCO (Ativo Circulante)                | R\$2.144,00 |



# UNIDADE III

## 5. DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS DE ACORDO COM A LEI 6.404/76

### 5.1. BALANÇO PATRIMONIAL,

Vamos agora falar do balanço patrimonial, um item muito importante para representar a posição financeira e econômica de uma empresa em uma determinada data. Vamos lá, Pessoal, o assunto agora vai ficar mais aconchegante e mais gostoso de praticar. O objetivo do balanço patrimonial é demonstrar, de uma forma ordenada e padronizada, a situação econômica e financeira de uma empresa numa determinada data.

As contas que registram os elementos patrimoniais são classificadas e agrupadas de modo a permitir e facilitar o entendimento e análise da situação econômico-financeira da empresa. O balanço patrimonial deve ser elaborado na data de encerramento do exercício social.

#### Grupo de Contas

Conforme Lei 6.404, de 1976, Art. 178:

No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – ativo circulante; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Relembrando um quadro que já vimos antes:

### Características gerais do ativo

|       |                      |                                                            |
|-------|----------------------|------------------------------------------------------------|
| ATIVO | ATIVO CIRCULANTE     | DISPONIBILIDADES                                           |
|       |                      | DIREITOS REALIZÁVEIS                                       |
|       | ATIVO NÃO CIRCULANTE | DESPESAS DO EXERCÍCIO SEGUINTE<br>REALIZÁVEL A LONGO PRAZO |
|       |                      | INVESTIMENTOS                                              |
|       |                      | IMOBILIZADO                                                |
|       |                      | INTANGÍVEL                                                 |

No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

I – passivo circulante; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – passivo não circulante; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

(LEI 6.404/76, Art. 178)

Relembrando um quadro que já vimos antes:

### Características gerais do Passivo:

|         |                        |                                  |
|---------|------------------------|----------------------------------|
| PASSIVO | PASSIVO CIRCULANTE     |                                  |
|         | PASSIVO NÃO CIRCULANTE |                                  |
|         | PATRIMÔNIO LÍQUIDO     | CAPITAL SOCIAL                   |
|         |                        | RESERVAS DE CAPITAL              |
|         |                        | AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL |
|         |                        | RESERVAS DE LUCROS               |
|         |                        | AÇÕES EM TESOURARIA              |
|         |                        | PREJUÍZOS ACUMULADOS             |

Bem, Pessoal, agora vamos falar sobre os itens do ativo, passivo e patrimônio líquido, separadamente:

## Ativos

### Definição de Ativos

Primeiramente, precisamos definir o que é um ativo e para isso utilizaremos a definição trazida pela NBC T 1(\*) emitida pela Resolução CFC nº. 1.121/08,

(\*) Normas Brasileiras de Contabilidade - NBCT1 - estrutura conceitual

Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade. (grifos nossos)

Percebam que a definição de ativo está fortemente ligada à ideia de benefícios econômicos futuros. Mas, o que é exatamente isto? Vamos ver agora:

O benefício econômico futuro embutido em um ativo é o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade. Tal potencial pode ser produtivo, quando o recurso for parte integrante das atividades operacionais da entidade. Pode também ter a forma de conversibilidade em caixa ou equivalentes de caixa ou pode ainda ser capaz de reduzir as saídas de caixa, como no caso de um processo industrial alternativo que reduza os custos de produção.

### Reconhecimento de Ativos

Um ativo é reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser determinado em bases confiáveis.

Um ativo não é reconhecido no balanço patrimonial quando desembolsos tiverem sido incorridos ou comprometidos, dos quais seja improvável a geração de benefícios econômicos para a entidade após o período contábil corrente. Ao invés, tal transação é reconhecida como despesa na demonstração do resultado. Esse tratamento não implica dizer que a intenção da Administração ao incorrer na despesa não tenha sido a de gerar benefícios econômicos futuros para a entidade ou que a Administração tenha sido mal conduzida. A única implicação é que o grau de certeza quanto à geração de benefícios

econômicos para a entidade, após o período contábil corrente, é insuficiente para justificar o reconhecimento de um ativo.

### Classificação das Contas do Ativo

Bem, agora que tivemos um panorama sobre a definição de ativos, vamos ver como a Lei 6.404/76 classifica os ativos:

As contas dos ativos serão classificadas do seguinte modo:

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

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

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

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;

V - no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

### Critérios de Avaliação do Ativo

De acordo com a Lei 6.404/76:

No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) pelo **valor de custo de aquisição ou valor de emissão**, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito; (Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007)

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior.

Você precisa saber:

Bem, Caros Companheiros de batalha! Em nossa contabilidade, é bom saber o que se considera valor justo:

- a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;
- b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;
- c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.
- d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro:
  - 1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares;
  - 2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou
  - 3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.

Outro ponto importante é que os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

Passemos agora para os critérios de avaliação dos investimentos estabelecidos pela Lei 6.404/76:

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

III (1) os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial...



## Sabendo um pouco mais

Você sabia que antes se tinha um percentual definido pela Lei 6404 para avaliar se a empresa seria avaliada pelo método da equivalência patrimonial. Agora não. Basta que os investimentos sejam em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum. Mas é importante notar que foram regulamentados pelo CPC alguns conceitos para se determinar como identificar o nível de influência para contabilização do investimento pelo método da equivalência patrimonial, entretanto ele não é pré-definido em lei. Mais informações, vide o pronunciamento do CPC 18, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Continuando com os critérios da Lei 6.404/76, temos os itens:

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização;

É bom saber e lembrar que:

A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de:

- a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;
- b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;
- c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Lembra, Pessoal?

Os encargos de depreciação, amortização ou exaustão são registrados como conta de resultado, a crédito de conta retificadora do ativo, conforme lançamento exemplificativo a seguir:

D = despesa com encargos de depreciação/amortização/exaustão

C = a depreciação/amortização/exaustão acumulada

A partir dos conceitos acima, é possível apresentar o funcionamento da conta depreciação/amortização/exaustão acumulada, conforme tabela a seguir:

| DEPRECIAÇÃO/ AMORTIZAÇÃO/ EXAUSTÃO ACUMULADA |                                                    |
|----------------------------------------------|----------------------------------------------------|
| DÉBITOS                                      | CRÉDITO                                            |
| No momento da baixa                          | Saldo Inicial: Credor<br>Na apropriação do encargo |
|                                              | Saldo Final: Credor                                |

Outro detalhe muito importante em relação ao imobilizado e ao intangível é o teste de recuperação de ativos, dentre eles, a companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam:

- registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou
- revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

Feitas as explicações necessárias, vamos para a avaliação dos ativos decorrentes de operações de longo prazo.

E continuam abaixo os itens dos critérios estabelecidos pela Lei 6.404/76:

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

Bem, e o que é o **ajuste a valor presente**? Neste caso, podemos explicá-lo como uma redução de um valor a receber futuro, eliminando os juros embutidos. Ou seja, Caros Colegas, se eu tenho 30 prestações de apartamentos, já pré-fixadas, no valor total de R\$ 30.000 e resolvo pagar, nesse caso, como irei pagar antecipadamente, terei direito a um desconto. Perceberam?

Para se calcular o valor presente de um ativo, é necessário multiplicar o valor contabilizado (preço de mercado ou custo de aquisição) por um fator de valor atual representado pela expressão  $1 / (1 + i)^n$ , onde  $i$  representa a taxa de juros de mercado.

Exemplo:

|                                                     |                                 |
|-----------------------------------------------------|---------------------------------|
| Valor contabilizado de uma operação ativa de 5 anos | R\$ 300.000,00                  |
| Taxa anual de juros de mercado                      | 7%                              |
| Valor presente da operação ativa de longo prazo =   | $R\$ 300.000,00 / (1 + 0,07)^5$ |

Recorrendo-se a uma calculadora financeira ou tabela financeira, obtém-se que  $1 / (1 + 0,07)^5$  é igual a 0,71298. Logo, o valor presente do ativo será:

$$R\$ 300.000,00 \times 0,71298 = R\$ 213.896,00$$

A contabilização deverá ser feita com a criação de uma conta redutora do ativo, denominada Ajuste a Valor Presente (credora), sendo que a contrapartida será uma conta devedora de resultado, cujo nome poderia ser Resultado de Ajustes a Valor Presente.

À medida que vai transcorrendo o prazo de vencimento do ativo, será feito um reajuste no valor presente. No exemplo citado, quando faltarem 4 anos para o vencimento do ativo, o fator de valor atual é menor, ou seja,  $(1 + 0,07)^4$ , que é igual a 0,76289. O valor presente passará a ser  $R\$ 300.000,00 \times 0,76289 = R\$ 228.868,00$ . Logo, será feito um ajuste positivo

no valor do ativo correspondente à diferença, ou seja, R\$ 228.868,00 - R\$ 213.896,00 = R\$ 14.972,00. A contrapartida credora será feita na conta de Resultado de Ajustes a Valor Presente.

Esclarecendo:

Percebam que, uma vez efetuada a aquisição de um ativo a prazo, o valor de aquisição já embute uma taxa de juros no valor de R\$ 300.000,00, que corresponderá, na realidade, ao valor do ativo no final dos cinco anos.

Esse mesmo procedimento de ajuste a valor presente poderá ser estendido a ativos de curto prazo, desde que haja efeito relevante sobre as demonstrações financeiras.

Mais informações sobre os mecanismos do ajuste a valor presente contábil, sugiro que leiam o CPC 12 - Ajuste a Valor Presente.

Antes de falarmos sobre o passivo vamos falar sobre **exercício social e ciclo operacional**.



## Sabendo um pouco mais

### Exercício social e ciclo operacional

O exercício social é o período determinado legalmente para o término do qual a empresa deve elaborar demonstrações contábeis. De acordo com a Lei das Sociedades por Ações, devem ser observadas as seguintes regras:

O exercício social terá duração de doze meses. Os únicos exercícios sociais que poderão fugir a essa regra são aqueles em que ocorrer a constituição da empresa ou em que for modificada a data de encerramento do exercício.

Nas empresas que tiverem o ciclo operacional superior a um exercício, a classificação dos ativos e passivos no circulante ou longo prazo poderá ter por base esse ciclo.

Ciclo operacional é o intervalo de tempo compreendido entre a aplicação de recursos na produção dos bens ou serviços e o recebimento do numerário pela entrega destes. Caros Alunos, é bom ficar atento, pois na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.

Exemplo: se uma empresa tem a responsabilidade de construir navios, o seu ciclo operacional é bem maior do que uma empresa que confecciona brinquedos. Ou seja, o ciclo operacional de construção de um navio pode ser de cinco anos, então a classificação das contas deve ser pautada neste período.

## Passivos

### Definição de Passivos

Vamos definir o que é passivo e, também, utilizaremos a definição trazida pela NBC T 1 emitida pela Resolução CFC nº. 1.121/08,

Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos.

Uma característica essencial para a existência de um passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou fazer de uma certa maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de um contrato ou de requisitos estatutários (Resolução CFC nº. 1.121/08).

### Reconhecimento de Passivos

Um passivo é reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos seja exigida em liquidação de uma obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará possa ser determinado em bases confiáveis. Na prática, as obrigações contratuais ainda não integralmente cumpridas de forma proporcional (por exemplo, obrigações decorrentes de pedidos de compra de produtos e mercadorias, mas ainda não recebidos) não são geralmente reconhecidas como passivos nas demonstrações contábeis. Contudo, tais obrigações podem enquadrar-se na definição de passivos e, desde que sejam atendidos os critérios de reconhecimento nas circunstâncias específicas, podem qualificar-se para reconhecimento. Nesses casos, o reconhecimento do passivo exige o reconhecimento dos correspondentes ativo ou despesa (Resolução CFC nº. 1.121/08).

### Classificação de Passivos

Vamos ver como a Lei 6.404/76 classifica os passivos em seu Artigo 180:

As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não circulante, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo não circulante, se tiverem vencimento em prazo maior.

Assim, as obrigações conhecidas e os encargos estimados, cujos prazos estabelecidos ou esperados situem-se no curso do exercício subsequente à data do balanço patrimonial, deverão ser classificados no passivo circulante.

Já as obrigações conhecidas e os encargos estimados, cujos prazos estabelecidos ou esperados situem-se após o término do exercício subsequente à data do balanço patrimonial, deverão ser classificados no passivo circulante.

### Critérios de Avaliação do Passivo

No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios, conforme Art. 184, da Lei 6.404/76:

- I - as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;
- II - as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;
- III – as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

### Patrimônio Líquido - PL

Conforme a Resolução CFC nº. 1.121/08, o Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.

Embora o patrimônio líquido seja definido como um valor residual, ele pode ter subclassificações no balanço patrimonial. Por exemplo, recursos aportados pelos sócios, reservas resultantes de apropriações de lucros e reservas para manutenção do capital podem ser demonstrados separadamente. Tais classificações podem ser importantes para a tomada de decisão dos usuários das demonstrações contábeis quando indicarem restrições legais ou de outra natureza sobre a capacidade que a entidade tem de distribuir ou aplicar de outra forma os seus recursos patrimoniais. Podem também refletir o fato de que acionistas de uma entidade tenham direitos diferentes em relação ao recebimento de dividendos ou reembolso de capital (Resolução CFC nº. 1.121/08).

A constituição de reservas é, às vezes, exigida pelo estatuto ou por lei para dar à entidade e seus credores uma margem maior de proteção contra os efeitos de prejuízos. Outras reservas podem ser constituídas em atendimento a leis que concedam isenções ou reduções nos impostos a pagar quando são feitas transferências para tais reservas. A existência e o

valor de tais reservas legais, estatutárias e fiscais representam informações que podem ser importantes para a tomada de decisão dos usuários. As transferências para tais reservas são apropriações de lucros acumulados, portanto, não constituem despesas (Resolução CFC nº. 1.121/08).

O valor pelo qual o patrimônio líquido é apresentado no balanço patrimonial depende da mensuração dos ativos e passivos. Normalmente, o valor do patrimônio líquido somente por coincidência é igual ao valor de mercado das ações da entidade ou da soma que poderia ser obtida pela venda dos seus ativos e liquidação de seus passivos numa base de item-por-item, ou da entidade como um todo, numa base de continuidade operacional (Resolução CFC nº. 1.121/08).

Atividades comerciais e industriais, bem como outros negócios são frequentemente exercidos por meio de firmas individuais, sociedades limitadas, entidades estatais e outras organizações cuja estrutura legal e regulamentar pode ser diferente daquela aplicável às sociedades por ações. Por exemplo, pode haver poucas restrições, ou nenhuma, sobre a distribuição aos proprietários ou outros beneficiários de importâncias incluídas no patrimônio líquido. Independentemente desses fatos, a definição de patrimônio líquido e os outros aspectos desta Estrutura Conceitual que tratam do patrimônio líquido são igualmente aplicáveis a tais entidades (Resolução CFC nº. 1.121/08).

Agora vamos a uma síntese do que vimos e a elucidação de alguns termos que serão úteis para o entendimento do Balanço Patrimonial e sua elaboração.

### Posição Patrimonial e Financeira

Os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial e financeira são ativos, passivos e patrimônio líquido, itens de suma importância para montagem do balanço patrimonial (vamos chamá-lo de BP, a partir de agora). Estes são definidos como vimos da seguinte forma (Resolução CFC nº. 1.121/08):

- a. Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade;
- b. Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos;
- c. Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.

Desta forma, as definições de ativo e passivo identificam os seus aspectos essenciais, mas não tentam especificar os critérios que precisam ser atendidos para que possam ser

reconhecidos no balanço patrimonial. Assim, as definições abrangem itens que não são reconhecidos como ativos ou passivos no balanço porque não satisfazem aos critérios de reconhecimento que já foram discutidos e que iremos complementar. Especificamente, a expectativa de que futuros benefícios econômicos fluam para a entidade ou deixem a entidade deve ser suficientemente certa para que seja atendido o critério de probabilidade a ser discutido mais abaixo, antes que um ativo ou um passivo seja reconhecido (Resolução CFC nº. 1.121/08).

Ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência e realidade econômica e não apenas sua forma legal. Assim, por exemplo, no caso do arrendamento financeiro, a essência e a realidade econômica são que o arrendatário adquire os benefícios econômicos do uso do ativo arrendado pela maior parte da sua vida útil, como contraprestação de aceitar a obrigação de pagar por esse direito um valor próximo do valor justo do ativo e o respectivo encargo financeiro. Dessa forma, o arrendamento financeiro dá origem a itens que satisfazem a definição de um ativo e um passivo e, portanto, são reconhecidos como tais no balanço patrimonial do arrendatário (Resolução CFC nº. 1.121/08).

Balanços patrimoniais elaborados de acordo com as normas devem incluir como ativo ou passivo itens que satisfaçam a essas definições (Resolução CFC nº. 1.121/08).

## **ELABORAÇÃO DO BALANÇO PATRIMONIAL - BP**

Caros Alunos, chegou a hora de praticarmos o BP. Assim, seguiremos uma trilha para a elaboração do BP. Sabemos que ao final 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 livro razão e conferir sua exatidão. A partir daí, se processa a elaboração do BP.

### **Procedimentos para Elaboração do Balanço**

No balancete são relacionadas todas as contas patrimoniais e de resultado utilizadas pela empresa, demonstrando seus débitos, créditos e saldos. Entretanto, elas nem sempre representam, 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.

### Conciliações dos Saldos Contábeis

A conciliação representa, basicamente, a 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.

### Ajustes e Reclassificações Patrimoniais

Para elaboração do balanço devem ser efetuados vários ajustes e reclassificações nas contas patrimoniais, como estoques, empréstimos, etc. Calcula-se também a provisão para o **Imposto de Renda** e a **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido**, de acordo com as normas tributárias vigentes, fazendo-se a respectiva contabilização.

### Lançamentos de Encerramento do Exercício

Para apuração do resultado do exercício, faz-se os lançamentos de encerramento, debitando-se as contas de receitas e creditando-se uma conta transitória, chamada de “apuração do resultado do exercício”.

O inverso é efetuado nas contas de despesas e custos, debitando-se a conta “Apuração do Resultado do Exercício” e creditando-se as contas de custos ou despesas.

O saldo da conta “Apuração do Resultado do Exercício” será então transferida para a conta de “Resultados a Destinar”, sendo esta distribuída para outras contas patrimoniais, conforme proposta da administração.

### Classificação das Contas Patrimoniais

Após os ajustes pertinentes e lançamentos de encerramento das contas de resultado, as contas remanescentes são apenas as contas patrimoniais, que devem ser separadas e

classificadas em grupos para elaboração do balanço patrimonial, sendo que o saldo do ativo deve ser igual ao do passivo.

*<http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/balancopatrimonial.htm>, acesso em 06.04.2017.*

Bem agora, vamos colocar um exercício prático para elaborarmos um BP.

## EXERCÍCIO Nº. 1

Esciture na forma de conta T as operações mencionadas no Exercício nº. 2, apure os saldos das contas e levante o balanço patrimonial.

- O acionista constituiu a Companhia e integralizou o seu capital social no valor de \$ 10.000.
- Compra à vista de um terreno no valor de \$ 3.500.
- Aquisição a prazo de mercadorias no valor de \$ 2.000.
- Aumento do capital social com um edifício no valor de \$ 5.000.
- Venda a prazo de 30% das mercadorias pelo preço de custo.
- Aquisição à vista de máquinas no valor de \$ 4.000.
- Recebimento total do valor proveniente da venda das mercadorias.
- Recebimento de um empréstimo bancário de curto prazo no valor de \$ 6.000.
- Pagamento da obrigação com o fornecedor.
- Compra à vista de ações de outras sociedades no valor de \$ 1.800.
- Pagamento de 20% do empréstimo.

|             |        |   |       |                      |     |        |       |             |       |       |  |
|-------------|--------|---|-------|----------------------|-----|--------|-------|-------------|-------|-------|--|
|             |        |   |       |                      |     |        |       |             |       |       |  |
| Caixa       |        |   |       | Capital Social       |     |        |       | Terreno     |       |       |  |
| D           |        | C |       | D                    |     | C      |       | D           |       | C     |  |
| (a)         | 10.000 |   | 3.500 | (b)                  |     | 10.000 | (a)   | (b)         | 3.500 |       |  |
| (g)         | 600    |   | 4.000 | (f)                  |     | 5.000  | (d)   |             |       |       |  |
| (h)         | 6.000  |   | 2.000 | (i)                  |     |        |       |             |       |       |  |
|             |        |   | 1.800 | (j)                  |     |        |       |             |       |       |  |
|             |        |   | 1.200 | (l)                  |     |        |       |             |       |       |  |
| S = 4.100 D |        |   |       | S = 15.000 C         |     |        |       | S = 3.500 D |       |       |  |
|             |        |   |       |                      |     |        |       |             |       |       |  |
| Mercadorias |        |   |       | Fornecedores a pagar |     |        |       | Edifício    |       |       |  |
| D           |        | C |       | D                    |     | C      |       | D           |       | C     |  |
| (e)         | 2.000  |   | 600   | (e)                  | (i) | 2.000  | 2.000 | (c)         | (d)   | 5.000 |  |
| S = 1.400 D |        |   |       | S = 0                |     |        |       | S = 5.000 D |       |       |  |

| Contas a receber |       | Máquinas      |   | Empréstimo a pagar |           |
|------------------|-------|---------------|---|--------------------|-----------|
| D                | C     | D             | C | D                  | C         |
| (e) 600          | 4.000 | (g) (f) 2.000 |   | (i) 1.200          | 6.000 (h) |
| S = 0            |       | S = 4.000 D   |   | S = 4.800 C        |           |

| Investimentos |   |
|---------------|---|
| D             | C |
| (j) 1.800     |   |
| S = 1.800 D   |   |

### BALANÇO PATRIMONIAL

| ATIVO                     |                  | PASSIVO + PATRIMONIO LÍQUIDO |                  |
|---------------------------|------------------|------------------------------|------------------|
| ATIVO CIRCULANTE          |                  | PASSIVO CIRCULANTE           |                  |
| Caixa                     | 4.100,00         | Empréstimo a pagar           | 4.800,00         |
| Estoque                   | 1.400,00         |                              |                  |
| Total do Ativo Circulante | 5.500,00         |                              |                  |
| ATIVO NÃO CIRCULANTE      |                  | PATRIMÔNIO LÍQUIDO           |                  |
| Investimento              | 1.800,00         | Capital Social               | 15.000,00        |
| Imobilizado               | 12.500,00        |                              |                  |
| Total do Permanente       | 14.300,00        |                              |                  |
| <b>TOTAL</b>              | <b>19.800,00</b> | <b>TOTAL</b>                 | <b>19.800,00</b> |

## 5.2. DEMONSTRATIVO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO

Agora iremos falar sobre o desempenho econômico da empresa, como ela o apura, como demonstra sua distribuição e a importância da Demonstração do Resultado do Exercício, da demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados e da demonstração das mutações do patrimônio líquido; além de apresentar um panorama sobre a constituição de reservas de lucros, capital, apuração de dividendos.

Agora, falaremos da Demonstração do Resultado do Exercício, que tem como intuito principal demonstrar uma síntese de forma vertical do resultado apurado em relação a transações realizadas num determinado período, normalmente, de doze meses, através do confronto das receitas, custos e despesas, apuradas segundo o princípio contábil do regime de competência.

### Estrutura da DRE

Conforme a Lei 6.404, a demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

Exemplo:

|                                                                                                                                                                                                          |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇOS = RECEITA OPERACIONAL BRUTA                                                                                                                                           |
| Vendas de Produtos<br>Vendas de Mercadorias<br>Prestação de Serviços<br><br>(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA<br><br>Devoluções de Vendas<br>Abatimentos<br>Impostos e Contribuições Incidentes sobre Vendas |
| (=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA = RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS = VENDAS LÍQUIDAS                                                                                                                            |

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto; (LEI 6.404)

Exemplo:

|                                                                               |
|-------------------------------------------------------------------------------|
| (=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA = RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS = VENDAS LÍQUIDAS |
|-------------------------------------------------------------------------------|

|                                                                                                               |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (-) CUSTOS DAS VENDAS<br>Custo dos Produtos Vendidos<br>Custo das Mercadorias<br>Custo dos Serviços Prestados |
| (=) RESULTADO OPERACIONAL BRUTO = LUCRO BRUTO =<br>RESULTADO COM MERCADORIAS                                  |

II - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais; (LEI 6.404)

|                                                                                                                                                                                 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (=) RESULTADO OPERACIONAL BRUTO = LUCRO BRUTO =<br>RESULTADO COM MERCADORIAS                                                                                                    |
| (-) DESPESAS OPERACIONAIS<br>Despesas Com Vendas<br>Despesas Gerais e Administrativas<br>Outras Despesas Operacionais                                                           |
| (-) DESPESAS FINANCEIRAS LÍQUIDAS<br>Despesas Financeiras<br>(-) Receitas Financeiras<br>Variações Monetárias e Cambiais Passivas<br>(-) Variações Monetárias e Cambiais Ativas |
| (=) RESULTADO (LUCRO OU PREJUÍZO) OPERACIONAL (LÍQUIDO)                                                                                                                         |

É bom lembrar neste instante que não há mais a conta de receitas e despesas não operacionais, agora temos apenas as outras receitas e as outras despesas.

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (LEI 6.404)

|                                                                                                                                                            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (=) RESULTADO (LUCRO OU PREJUÍZO) OPERACIONAL (LÍQUIDO)                                                                                                    |
| OUTRAS RECEITAS E DESPESAS                                                                                                                                 |
| Resultado da Equivalência Patrimonial<br>Venda de Bens e Direitos do Ativo Não Circulante<br>(-) Custo da Venda de Bens e Direitos do Ativo Não Circulante |
| (=) RESULTADO OPERACIONAL ANTES DO IMPOSTO DE RENDA<br>E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO                                                              |

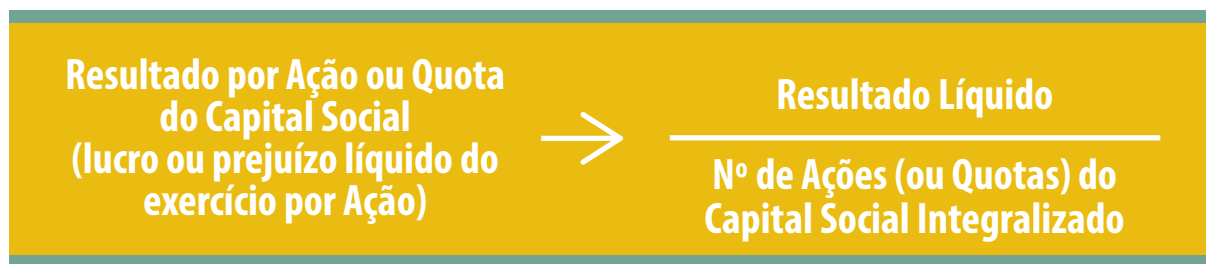
V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto; (LEI 6.404)

|                                                                                            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| (=) RESULTADO OPERACIONAL ANTES DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO |
| (-) Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro                     |
| (=) LUCRO OU PREJUÍZO (RESULTADO) LÍQUIDO ANTES DAS PARTICIPAÇÕES                          |

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (LEI 6.404)

|                                                                                                                                                                                |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (=) LUCRO (RESULTADO) LÍQUIDO ANTES DAS PARTICIPAÇÕES                                                                                                                          |
| (-) Participações de Debêntures, Empregados, Administradores, Partes Beneficiárias e Contribuições para Fundos de Previdência e entidades de Assistência Social dos empregados |
| (=) RESULTADO (LUCRO OU PREJUÍZO) LÍQUIDO DO EXERCÍCIO                                                                                                                         |

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social. (LEI 6.404)



É bom deixar claro alguns detalhes da DRE:

Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Outro detalhe:

O FATURAMENTO BRUTO que é deduzido o (-) IPI sobre o Faturamento Bruto (ou IPI Faturado) não precisa aparecer na DRE, ou seja, depois desta conta, surge a RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇOS; esta, sim, aparece na DRE, como vimos.

Bem, Pessoal, agora eu vou deixar aqui um exercício cuja resposta vocês vão me enviar pelo *Moodle*. Tentem fazer.

#### 1) ASSOCIEM OS NÚMEROS:

|     |                            |     |                                                                |
|-----|----------------------------|-----|----------------------------------------------------------------|
| 1.  | CMV                        | ( ) | lucro bruto menos despesas operacionais                        |
| 2.  | Lucro bruto                | ( ) | custos de vendas para empresas prestadoras de serviço          |
| 3.  | Deduções                   | ( ) | materiais de escritório                                        |
| 4.  | CSP                        | ( ) | distribuição do lucro – sócios/acionistas                      |
| 5.  | Despesa administrativa     | ( ) | receita líquida menos custos do período                        |
| 6.  | Receita financeira         | ( ) | custo das vendas para empresas comerciais                      |
| 7.  | Variação monetária passiva | ( ) | impostos sobre vendas                                          |
| 8.  | Receita Líquida            | ( ) | marketing                                                      |
| 9.  | Lucro Líquido              | ( ) | contribuem para manutenção da atividade operacional da empresa |
| 10. | Despesas de vendas         | ( ) | receita bruta menos deduções                                   |
| 11. | Outras Receitas            | ( ) | decorre de uma dívida                                          |
| 12. | Receita de Venda           | ( ) | juros de mora recebidos                                        |
| 13. | Lucro operacional          | ( ) | venda de imobilizado com lucro                                 |
| 14. | Dividendos                 | ( ) | lucro antes da distribuição menos participações de terceiros   |
| 15. | Despesas operacionais      | ( ) | decorre de uma duplicata a receber                             |

Antes de partirmos para mais exercícios sobre DRE, vamos analisar um pouco mais de teoria. Eu sei que a parte teórica, às vezes, se torna cansativa, entretanto é necessária para sedimentarmos nossa aprendizagem. Assim, utilizaremos a NBC T 1 do CFC como suporte.

#### Desempenho (Resolução CFC nº. 1.121/08)

Não há como se falar em resultado sem atrelá-lo ao desempenho econômico de uma empresa. O resultado é frequentemente usado como medida de desempenho ou como

base para outras avaliações, tais como o retorno do investimento ou resultado por ação. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do resultado são as receitas e as despesas. O reconhecimento e mensuração das receitas e despesas e, consequentemente, do resultado, dependem em parte dos conceitos de capital e de manutenção do capital usados pela entidade na preparação de suas demonstrações contábeis.

As Receitas e despesas são definidas como segue (Resolução CFC nº. 1.121/08):

Receitas são **aumentos nos benefícios econômicos** durante o período contábil sob a forma de **entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos**, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade; e

Despesas são **decrêscimos nos benefícios econômicos** durante o período contábil sob a forma de **saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos**, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

As definições de receitas e despesas identificam os seus aspectos essenciais, mas não especificam os critérios que precisam ser satisfeitos para que sejam reconhecidas na demonstração do resultado. Isso irá ser visto daqui a instantes.

As receitas e despesas podem ser apresentadas na demonstração do resultado de diferentes maneiras, de modo que prestem informações relevantes para a tomada de decisões. Por exemplo, é prática comum distinguir entre receitas e despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade e as demais. Essa distinção é feita porque a fonte de uma receita é relevante na avaliação da capacidade que a entidade tenha de gerar caixa ou equivalentes de caixa no futuro; por exemplo, receitas oriundas de atividades eventuais como a venda de um investimento de longo prazo normalmente não se repetem numa base regular. Nessa distinção, deve-se levar em conta a natureza da entidade e suas operações. Itens que resultam das atividades ordinárias de uma entidade podem ser incomuns em outras entidades (Resolução CFC nº. 1.121/08).

A distinção entre itens de receitas e de despesas e a sua combinação de diferentes maneiras também permitem demonstrar várias formas de medir o desempenho da entidade, com maior ou menor abrangência de itens. Por exemplo, a demonstração do resultado pode apresentar a margem bruta, o lucro ou prejuízo das atividades ordinárias antes dos tributos sobre o resultado, o lucro ou o prejuízo das atividades ordinárias depois desses tributos e o lucro ou prejuízo líquido (Resolução CFC nº. 1.121/08).

## **Receitas (Resolução CFC nº. 1.121/08)**

A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e aluguéis.

Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tal, não diferem, em natureza, das receitas. Consequentemente, não são considerados como um elemento separado na Estrutura Conceitual do CFC.

Ganhos incluem, por exemplo, aqueles que resultam da venda de ativos não-correntes. A definição de receita também inclui ganhos não realizados; por exemplo, os que resultam da reavaliação de títulos negociáveis e os que resultam de aumentos no valor de ativos a longo prazo. Quando esses ganhos são reconhecidos na demonstração do resultado, eles são usualmente apresentados separadamente, porque sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. Esses ganhos são, na maioria das vezes, mostrados líquidos das respectivas despesas.

Vários tipos de ativos podem ser recebidos ou aumentados por meio da receita; exemplos incluem caixa, contas a receber, mercadorias e serviços recebidos em troca de mercadorias e serviços fornecidos. A receita também pode resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, a entidade pode fornecer mercadorias e serviços a um credor em liquidação da obrigação de pagar um empréstimo.

## **Despesas (Resolução CFC nº. 1.121/08)**

A definição de despesas abrange perdas assim como as despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade. As despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de um desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado.

Perdas representam outros itens que se enquadram na definição de despesas e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando decréscimos nos benefícios econômicos e, como tal, não são de natureza diferente das demais despesas. Assim, não são consideradas como um elemento à parte na Estrutura Conceitual do CFC.

Perdas incluem, por exemplo, as que resultam de sinistros como incêndio e inundações, assim como as que decorrem da venda de ativos não-correntes. A definição de despesas também inclui as perdas não realizadas, por exemplo, as que surgem dos efeitos dos aumentos na taxa de câmbio de uma moeda estrangeira com relação aos empréstimos a pagar em tal moeda. Quando as perdas são reconhecidas na demonstração do resultado, elas são geralmente demonstradas separadamente, pois sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. As perdas são geralmente demonstradas líquidas das respectivas receitas.

### Ajustes para Manutenção do Capital

A reavaliação ou a atualização de ativos e passivos dão margem a aumentos ou diminuições do patrimônio líquido. Embora tais aumentos ou diminuições se enquadrem na definição de receitas e de despesas, sob certos conceitos de manutenção do capital, eles não são incluídos na demonstração do resultado. Em vez disso, tais itens são incluídos no patrimônio líquido como ajustes para manutenção do capital ou reservas de reavaliação. Esses conceitos de manutenção do capital são comentados logo mais a frente (Resolução CFC nº. 1.121/08).

### Reconhecimento de Receitas

A receita é reconhecida na demonstração do resultado quando resulta em um aumento, que possa ser **determinado em bases confiáveis, nos benefícios econômicos futuros provenientes do aumento de um ativo ou da diminuição de um passivo**. Isso significa, de fato, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumento de ativo ou de diminuição de passivo. Mas isso **não significa que todo aumento de ativo ou redução de passivo corresponda a uma receita** (Resolução CFC nº. 1.121/08).

Os procedimentos normalmente adotados na prática para reconhecimento da receita, como por exemplo, o requisito de que a receita deve ter sido ganha, são aplicações dos critérios de reconhecimento que veremos nos próximos tópicos. Tais procedimentos são geralmente orientados para restringir o reconhecimento como receita àqueles itens que possam ser determinados em bases confiáveis e tenham um grau suficiente de certeza (Resolução CFC nº. 1.121/08).

### Reconhecimento de Despesas

As despesas são reconhecidas na demonstração do resultado quando surge um decréscimo, que **possa ser determinado em bases confiáveis, nos futuros benefícios econômicos provenientes da diminuição de um ativo ou do aumento de um passivo**. Isso significa, de fato, que o reconhecimento de despesa ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento do passivo ou da diminuição do ativo (por exemplo, a provisão para obrigações trabalhistas ou a depreciação de um equipamento) (Resolução CFC nº. 1.121/08).

As despesas são **reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita**. Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (Regime de Competência), envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente das mesmas transações ou outros eventos; por exemplo, os vários componentes de despesas que integram o custo das mercadorias vendidas devem ser reconhecidos na mesma data em que a receita derivada da venda das mercadorias é reconhecida. Entretanto, a aplicação do conceito de confrontação da receita e despesa de acordo com a Estrutura Conceitual não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam à definição de ativos ou passivos (Resolução CFC nº. 1.121/08).

Quando se espera que os benefícios econômicos sejam gerados ao longo de vários períodos contábeis, e a confrontação com a correspondente receita somente possa ser feita de modo geral e indireto, as despesas são reconhecidas na demonstração do resultado com base em procedimentos de alocação sistemática e racional. Muitas vezes isso é necessário ao reconhecer despesas associadas com o uso ou desgaste de ativos, tais como imobilizado, ágio, marcas e patentes; em tais casos, a despesa é designada como depreciação ou amortização. Esses procedimentos de alocação destinam-se a reconhecer despesas nos períodos contábeis em que os benefícios econômicos associados a tais itens sejam consumidos ou expirem (Resolução CFC nº. 1.121/08).

Uma despesa é reconhecida imediatamente na demonstração do resultado quando um gasto não produz benefícios econômicos futuros ou quando e na extensão em que os benefícios econômicos futuros não se qualificam, ou deixam de se qualificar, para reconhecimento no balanço patrimonial como um ativo (Resolução CFC nº. 1.121/08).

**Uma despesa é também reconhecida na demonstração do resultado quando um passivo é incorrido sem o correspondente reconhecimento de um ativo, como no caso de um passivo decorrente de garantia de produto** (Resolução CFC nº. 1.121/08).

## Conceitos de Capital e de Manutenção de Capital

### Conceitos de Capital

O conceito financeiro de capital é adotado pela maioria das entidades na preparação de suas demonstrações contábeis. De acordo com o **conceito financeiro** de capital, tal como o dinheiro investido ou o seu poder de compra investido, o capital é sinônimo de **ativo líquido ou patrimônio líquido da entidade**. Por outro lado, segundo o **conceito físico de capital**, o capital é considerado como a **capacidade produtiva** da entidade baseada, por exemplo, nas unidades de produção diária (Resolução CFC nº. 1.121/08).

A seleção do conceito de capital apropriado para a entidade deve ser baseada nas necessidades dos usuários das demonstrações contábeis. Assim, o conceito financeiro de capital deve ser adotado se os usuários das demonstrações contábeis estão principalmente interessados na manutenção do capital nominal investido ou no poder de compra do capital investido. Se, entretanto, a principal preocupação dos usuários é com a capacidade operacional da entidade, o conceito físico de capital deve ser usado. O conceito escolhido indica a meta a ser atingida na determinação do lucro, embora possa haver dificuldades de mensuração em se tornar operacional esse conceito (Resolução CFC nº. 1.121/08).

### Conceitos de Manutenção do Capital e Determinação do Lucro

Os conceitos de capital mencionados dão origem aos seguintes conceitos de manutenção de capital (Resolução CFC nº. 1.121/08):

**Manutenção do capital financeiro.** De acordo com esse conceito, o lucro é auferido somente se o montante financeiro (ou dinheiro) dos ativos líquidos no fim do período excede o seu montante financeiro (ou dinheiro) no começo do período, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital durante o período. A manutenção do capital financeiro pode ser medida em qualquer unidade monetária nominal ou em unidades de poder aquisitivo constante.

**Manutenção do capital físico.** De acordo com esse conceito, o lucro é auferido somente se a capacidade física produtiva (ou capacidade operacional) da entidade (ou os recursos ou fundos necessários para atingir essa capacidade) no fim do período excede a capacidade física produtiva no início do período, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital durante o período.

O conceito de manutenção do capital está relacionado à forma como a entidade define o capital que ela procura manter. Ele representa um elo entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro, pois fornece um ponto de referência para medição do lucro; é uma condição essencial para distinguir entre o retorno sobre o capital da entidade e a recuperação do capital; somente os ingressos de ativos que excedem os valores necessários para manutenção do capital podem ser considerados como lucro e, portanto, como retorno sobre o capital. Portanto, o lucro é o valor remanescente depois que as despesas (inclusive os ajustes de manutenção do capital, quando for apropriado) tiverem sido deduzidas do resultado. Se as despesas excederem a receita, o saldo será um prejuízo (Resolução CFC nº. 1.121/08).

O conceito físico de manutenção de capital requer a adoção do custo corrente como base de avaliação. O conceito financeiro de manutenção do capital, entretanto, não requer o uso de base específica de mensuração. A escolha da base conforme este conceito depende do tipo de capital que a entidade está procurando manter (Resolução CFC nº. 1.121/08).

A principal diferença entre os dois conceitos de manutenção do capital está no tratamento dos efeitos das mudanças nos preços dos ativos e passivos da entidade. Em termos gerais, uma entidade terá mantido seu capital se ela tiver tanto capital no fim do período como tinha no início, computados os efeitos das distribuições aos proprietários e seus aportes para o capital durante esse período. Qualquer valor além daquele necessário para manter o capital do início do período é lucro (Resolução CFC nº. 1.121/08).

De acordo com o conceito financeiro de manutenção do capital, no qual o capital é definido em termos de unidades monetárias nominais, o lucro representa o aumento do capital monetário nominal no período. Assim, os aumentos nos preços de ativos mantidos no período, convencionalmente designados como ganhos de estocagem, são, conceitualmente, lucros. Entretanto, eles não podem ser reconhecidos como tais até que os ativos sejam vendidos mediante transação com terceiros. Quando o conceito financeiro de manutenção de capital é definido em termos de unidades de poder aquisitivo constante, o lucro representa o aumento do poder aquisitivo, no período, do capital investido. Assim, somente a parcela do aumento nos preços dos ativos que exceder o aumento no nível geral de preços é considerada como lucro. O restante do aumento é tratado como ajuste para manutenção do capital e, conseqüentemente, como parte integrante do patrimônio líquido (Resolução CFC nº. 1.121/08).

De acordo com o conceito físico de manutenção do capital, quando o capital é definido em termos de capacidade física produtiva, o lucro representa o aumento desse capital no

período. Todas as mudanças de preços afetando ativos e passivos da entidade são vistas, nesse conceito, como mudanças na mensuração da capacidade física produtiva da entidade; dessa forma, devem ser tratadas como ajustes para manutenção do capital, que são parte do patrimônio líquido, e não como lucro (Resolução CFC nº. 1.121/08).

A seleção das bases de mensuração e o conceito de manutenção do capital determinam o modelo contábil usado na preparação das demonstrações contábeis. Diferentes modelos contábeis apresentam diferentes graus de relevância e confiabilidade e, como em outras áreas, a Administração deve procurar um equilíbrio entre a relevância e a confiabilidade, considerando também o consenso entre os agentes econômicos. A Estrutura Conceitual do CFC é aplicável a um elenco de modelos contábeis e orienta na preparação e apresentação das demonstrações contábeis elaboradas conforme o modelo escolhido (Resolução CFC nº. 1.121/08).

Agora, Pessoal, vamos analisar mais alguns exercícios:

Vamos definir, nos traços abaixo, as questões como certa (C) ou errada (E), depois o nosso mega sistema de questões irá informar se vocês acertaram:

1. O reconhecimento de provisão no ativo aumenta o resultado líquido do período, enquanto a contabilização de provisões no passivo, ou seja, de obrigações exigíveis, reduz a situação líquida. \_\_\_\_\_
2. A provisão para créditos de liquidação duvidosa fundamenta-se no princípio contábil da prudência, que considera, entre as opções aceitáveis, o menor ativo. \_\_\_\_\_
3. Caso seja feito débito em uma provisão, constituída e classificada no ativo circulante, o capital total à disposição da empresa sofre aumento concomitante. \_\_\_\_\_.
4. O frete pago sobre a venda é classificado, na demonstração do resultado do período elaborada pela empresa vendedora, como dedução da receita bruta. \_\_\_\_\_
5. O reconhecimento de despesa de depreciação mensal provoca variação patrimonial de natureza quantitativa, afetando o resultado líquido para menos. \_\_\_\_\_
6. O registro contábil do custo da mercadoria vendida em conta de resultado específica, no momento da venda do produto, é procedimento contábil adequado independentemente do sistema de inventário adotado pela empresa: inventário periódico ou permanente. \_\_\_\_\_

RESPOSTA:

Vamos definir, nos traços abaixo, as questões como certa (C) ou errada (E), depois o nosso mega sistema de questões irá informar se vocês acertaram:

1. O reconhecimento de provisão no ativo aumenta o resultado líquido do período, enquanto a contabilização de provisões no passivo, ou seja, de obrigações exigíveis, reduz a situação líquida. E
2. A provisão para créditos de liquidação duvidosa fundamenta-se no princípio contábil da prudência, que considera, entre as opções aceitáveis, o menor ativo. C
3. Caso seja feito débito em uma provisão, constituída e classificada no ativo circulante, o capital total à disposição da empresa sofre aumento concomitante. E
4. O frete pago sobre a venda é classificado, na demonstração do resultado do período elaborada pela empresa vendedora, como dedução da receita bruta. E
5. O reconhecimento de despesa de depreciação mensal provoca variação patrimonial de natureza quantitativa, afetando o resultado líquido para menos. C
6. O registro contábil do custo da mercadoria vendida em conta de resultado específica, no momento da venda do produto, é procedimento contábil adequado independentemente do sistema de inventário adotado pela empresa: inventário periódico ou permanente. E

Com base nos números de um balancete, os quais estão descritos abaixo, preencha a DRE e responda o que se pede:

| Conta                                             | saldo (em R\$) |
|---------------------------------------------------|----------------|
| Fretes sobre compras                              | 680            |
| despesa de amortização                            | 1.200          |
| despesas financeiras                              | 3.320          |
| despesas de manutenção                            | 5.560          |
| despesas antecipadas de seguros                   | 9.980          |
| receita financeira                                | 12.100         |
| compra de mercadorias                             | 12.300         |
| despesas antecipadas de aluguel                   | 12.300         |
| reservas de lucros antes da apuração do resultado | 12.340         |
| despesa de depreciação de bens da administração   | 14.500         |
| despesas gerais                                   | 14.580         |
| impostos sobre as vendas                          | 24.590         |
| despesas administrativas                          | 32.100         |
| estoque inicial de mercadorias                    | 52.000         |
| Custo das mercadorias vendidas                    | 60.000         |
| receita líquida de vendas                         | 123.400        |

- 1) Qual a receita bruta de vendas?
- 2) Qual a RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS?

- 3) Qual o lucro bruto?
- 4) Qual o total de despesas operacionais?
- 5) Qual o resultado operacional líquido?
- 6) Qual o lucro líquido?

Para auxiliar a resposta, vamos utilizar o quadro abaixo que demonstrará o que vai para a DRE:

| Conta                                             | Saldo (emR\$) | Entendendo                                                             |
|---------------------------------------------------|---------------|------------------------------------------------------------------------|
| fretes sobre compras                              | 680           | entra na conta de estoque no ativo circulante e depois vai para o CMV. |
| despesa de amortização                            | 1.200         | DRE                                                                    |
| despesas financeiras                              | 3.320         | DRE                                                                    |
| despesas de manutenção                            | 5.560         | DRE                                                                    |
| despesas antecipadas de seguros                   | 9.980         | não entra na DRE, pois é ativo circulante.                             |
| receita financeira                                | 12.100        | DRE                                                                    |
| compra de mercadorias                             | 12.300        | entra na conta de estoque no ativo circulante.                         |
| despesas antecipadas de aluguel                   | 12.300        | não entra na DRE, pois é ativo circulante.                             |
| reservas de lucros antes da apuração do resultado | 12.340        | conta de patrimônio líquido.                                           |
| despesa de depreciação de bens da administração   | 14.500        | DRE                                                                    |
| despesas gerais                                   | 14.580        | DRE                                                                    |
| impostos sobre as vendas                          | 24.590        | DRE                                                                    |
| despesas administrativas                          | 32.100        | DRE                                                                    |
| estoque inicial de mercadorias                    | 52.000        | DRE                                                                    |
| Custo das mercadorias vendidas                    | 60.000        | DRE                                                                    |
| receita líquida de vendas                         | 123.400       | DRE                                                                    |

Vejamos:

| Itens                                                                | Valores | Entendendo      |
|----------------------------------------------------------------------|---------|-----------------|
| RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇOS = RECEITA OPERACIONAL BRUTA       | 147.990 | =123.400+24.590 |
| Vendas de Produtos<br>Vendas de Mercadorias<br>Prestação de Serviços | 147.990 |                 |

|                                                                                                     |         |                     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|---------------------|
| (-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA                                                                       | -24.590 |                     |
| Devoluções de Vendas                                                                                |         |                     |
| Abatimentos                                                                                         |         |                     |
| Impostos e Contribuições Incidentes sobre Vendas                                                    | 24.590  |                     |
| (=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA<br>= RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS =<br>VENDAS LÍQUIDAS                 | 123.400 |                     |
| (-) CUSTOS DAS VENDAS                                                                               | -60.000 |                     |
| Custo dos Produtos Vendidos                                                                         |         |                     |
| Custo das Mercadorias                                                                               | 60.000  |                     |
| Custo dos Serviços Prestados                                                                        |         |                     |
| (=) RESULTADO OPERACIONAL BRUTO<br>= LUCRO BRUTO = RESULTADO COM<br>MERCADORIAS                     | 63.400  |                     |
| (-) DESPESAS OPERACIONAIS                                                                           | -59.160 |                     |
| Despesas Com Vendas                                                                                 |         |                     |
| Despesas Gerais e Administrativas                                                                   | 47.800  | =1200+14.500+32.100 |
| Outras Despesas Operacionais                                                                        | 20.140  | =14.580+5560        |
| (-) DESPESAS FINANCEIRAS LÍQUIDAS                                                                   | 8.780   |                     |
| Despesas Financeiras                                                                                | 3.320   |                     |
| (-) Receitas Financeiras                                                                            | -12.100 |                     |
| Variações Monetárias e Cambiais Passivas                                                            |         |                     |
| (-) Variações Monetárias e Cambiais Ativas                                                          |         |                     |
| (=) RESULTADO (LUCRO OU PREJUÍZO)<br>OPERACIONAL (LÍQUIDO)                                          | 4.240   |                     |
| OUTRAS RECEITAS E DESPESAS                                                                          |         |                     |
| Resultado da Equivalência Patrimonial                                                               |         |                     |
| Venda de Bens e Direitos do Ativo Não Circulante                                                    |         |                     |
| (-) Custo da Venda de Bens e Direitos do Ativo Não Circulante                                       |         |                     |
| (=) RESULTADO OPERACIONAL<br>ANTES DO IMPOSTO DE RENDA E DA<br>CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O<br>LUCRO |         |                     |

|                                                                                                                                                                                |       |  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|--|
| (-) Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro                                                                                                         |       |  |
| (=) LUCRO OU PREJUÍZO (RESULTADO) LÍQUIDO ANTES DAS PARTICIPAÇÕES                                                                                                              |       |  |
| (-) Participações de Debêntures, Empregados, Administradores, Partes Beneficiárias e Contribuições para Fundos de Previdência e entidades de Assistência Social dos empregados |       |  |
| (=) RESULTADO (LUCRO OU PREJUÍZO) LÍQUIDO DO EXERCÍCIO                                                                                                                         | 4.240 |  |

| ATIVO               |                  | PASSIVO                     |                  |
|---------------------|------------------|-----------------------------|------------------|
| ATIVO CIRCULANTE    |                  | PASSIVO CIRCULANTE          |                  |
| Caixa               | 7.400,00         | Fornecedores                | 25.000,00        |
| Clientes            | 20.000,00        | Salários a pagar            | 15.000,00        |
| Mercadorias         | 10.000,00        | <b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>   |                  |
| Móveis e utensílios | 9.600,00         | Capital                     | 10.000,00        |
| Equipamentos        | 4.500,00         | Lucros acumulados           | 1.500,00         |
|                     |                  | Total do patrimônio líquido | 11.500,00        |
| <b>TOTAL</b>        | <b>51.500,00</b> | <b>TOTAL</b>                | <b>51.500,00</b> |

Vamos para outro exercício:

A Companhia ABC S.A. apresentou em 31.12.19X0 o seguinte balanço patrimonial:

No exercício de 19X1, ocorreram as seguintes transações:

- |                                                                                |            |
|--------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 1. Venda à vista de todas as suas mercadorias                                  | \$ 50.000  |
| 2. Pagamento de salários a pagar                                               | \$ 15.000  |
| 3. Pagamento de salários do 1º. semestre 19X1                                  | \$ 20.000  |
| 4. Pagamento de despesas de aluguel do exercício                               | \$ 5.000   |
| 5. Pagamento de despesas de fretes                                             | \$ 1.500   |
| 6. Recebimento de uma duplicata a receber                                      | \$ 20.000  |
| 7. Faturamento de serviços prestados a terceiros, a prazo                      | \$ 180.000 |
| 8. Recebimento de metade do serviço prestado a terceiros mencionados no item 7 | \$ 90.000  |

|                                                                                            |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 9. Pagamento de despesas de imposto e taxas                                                | \$ 30.000 |
| 10. Pagamento de despesas de manutenção                                                    | \$ 10.000 |
| 11. Pagamento de fornecedores                                                              | \$ 25.000 |
| 12. Compra de mercadorias a prazo                                                          | \$ 30.000 |
| 13. Provisionamento de despesas de salários<br>do segundo semestre que serão pagos em 19X2 | \$ 12.000 |
| 14. Venda a prazo de 60% das mercadorias<br>adquiridas no exercício                        | \$ 60.000 |

Com base nas informações acima prepare:

- Os razonetes com os saldos iniciais;
- Os lançamentos de diário e coloque os valores nos razonetes;
- Os lançamentos de encerramento de resultado;
- Balancete de verificação após o encerramento;
- A demonstração de resultado;
- O balanço patrimonial final, após lançamentos.

Tentem resolver a questão antes de ver a resposta!

## RESPOSTA

### LANÇAMENTOS DE DIÁRIO

|      |                                         |             |
|------|-----------------------------------------|-------------|
| 1)   | D -Caixa                                | 50.000 - 9  |
|      | C -Vendas                               | 50.000 - 9  |
| 1.a) | D -Custo das mercadorias vendidas (CMV) | 10.000 - 10 |
|      | C -Mercadorias                          | 10.000 - 10 |
| 2)   | D -Salários a pagar                     | 15.000 - 11 |
|      | C -Caixa                                | 15.000 - 11 |
| 3)   | D -Despesa de salários                  | 20.000 - 12 |
|      | C -Caixa                                | 20.000 - 12 |
| 4)   | D -Despesa de aluguel                   | 5.000 - 13  |
|      | C -Caixa                                | 5.000 - 13  |
| 5)   | D -Despesa de fretes                    | 1.500 - 14  |
|      | C -Caixa                                | 1.500 - 14  |
| 6)   | D - Caixa                               | 20.000 - 15 |
|      | C -Clientes                             | 20.000 - 15 |

|       |                                         |              |
|-------|-----------------------------------------|--------------|
| 7)    | D -Clientes                             | 180.000 - 16 |
|       | C - Receita de serviços                 | 180.000 - 16 |
| 8)    | D -Caixa                                | 90.000 - 17  |
|       | C -Clientes                             | 90.000 - 17  |
| 9)    | D -Despesa de impostos e taxas          | 30.000 - 18  |
|       | C -Caixa                                | 30.000 - 18  |
| 10)   | D -Despesa de manutenção                | 10.000 - 19  |
|       | C - Caixa                               | 10.000 - 19  |
| 11)   | D -Fornecedores                         | 25.000 - 20  |
|       | C -Caixa                                | 25.000 - 20  |
| 12)   | D -Mercadorias                          | 30.000 - 21  |
|       | C -Fornecedores                         | 30.000 - 21  |
| 13)   | D -Despesa de salários                  | 12.000 - 22  |
|       | C -Salários a pagar                     | 12.000 - 22  |
| 14)   | D -Clientes                             | 60.000 - 23  |
|       | C -Vendas                               | 60.000 - 23  |
| 14.a) | D -Custo das mercadorias vendidas (CMV) | 18.000 - 24  |
|       | C -Mercadorias                          | 18.000 - 24  |

### LANÇAMENTOS DE DIÁRIO QUANDO DO ENCERRAMENTO

|    |                                         |              |
|----|-----------------------------------------|--------------|
| 1) | D -Vendas                               | 110.000 - 25 |
|    | C -Resultado do exercício               | 110.000 - 25 |
| 2) | D -Receita de serviços                  | 180.000 - 26 |
|    | C -Resultado do exercício               | 180.000 - 26 |
| 3) | D -Resultado do exercício               | 28.000 - 27  |
|    | C -Custo das mercadorias vendidas (CMV) | 28.000 - 27  |
| 4) | D -Resultado do exercício               | 78.500 - 33  |
|    | C -Despesa de salários                  | 32.000 - 32  |
|    | C -Despesa de aluguel                   | 5.000 - 28   |
|    | C -Despesa de fretes                    | 1.500 - 29   |
|    | C -Despesa de impostos e taxas          | 30.000 - 30  |
|    | C -Despesa com manutenção               | 10.000 - 31  |



## RAZONETES DAS CONTAS DE RESULTADO

| Despesa de aluguel    |         |         |           |                     |         |           |        |                                |      |   |  |
|-----------------------|---------|---------|-----------|---------------------|---------|-----------|--------|--------------------------------|------|---|--|
| Despesa de aluguel    |         |         |           | Despesa de frete    |         |           |        | Despesa imposto e taxas        |      |   |  |
| D                     |         | C       |           | D                   |         | C         |        | D                              |      | C |  |
| (13)                  | 5.000   | 5.000   | (28) (14) | 1.500               | 1.500   | (29) (18) | 10.000 | 10.000                         | (30) |   |  |
|                       | 5.000   | 5.000   |           | 1.500               | 1.500   |           | 10.000 | 10.000                         |      |   |  |
|                       |         |         |           |                     |         |           |        |                                |      |   |  |
| Despesa de manutenção |         |         |           |                     |         |           |        |                                |      |   |  |
| Despesa de manutenção |         |         |           | Receita de serviços |         |           |        | Custo das mercadorias vendidas |      |   |  |
| D                     |         | C       |           | D                   |         | C         |        | D                              |      | C |  |
| (19)                  | 10.000  | 10.000  | (31) (26) | 180.000             | 180.000 | (16) (10) | 18.000 | 28.000                         | (27) |   |  |
|                       | 10.000  | 10.000  |           | 180.000             | 180.000 | (24)      | 18.000 |                                |      |   |  |
|                       |         |         |           |                     |         |           | 28.000 | 28.000                         |      |   |  |
|                       |         |         |           |                     |         |           |        |                                |      |   |  |
| Receita de vendas     |         |         |           |                     |         |           |        |                                |      |   |  |
| Receita de vendas     |         |         |           | Despesa de salários |         |           |        |                                |      |   |  |
| D                     |         | C       |           | D                   |         | C         |        |                                |      |   |  |
| (25)                  | 110.000 | 50.000  | (9) (12)  | 20.000              | 32.000  |           |        |                                |      |   |  |
|                       |         | 60.000  | (23) (22) | 12.000              |         |           |        |                                |      |   |  |
|                       | 110.000 | 180.000 |           | 32.000              | 32.000  |           |        |                                |      |   |  |

## BALANCETE DE VERIFICAÇÃO APÓS ENCERRAMENTO 31.12.19X1

| CONTAS              | DÉBITO         | CRÉDITO        |
|---------------------|----------------|----------------|
| Caixa               | 60.900         |                |
| Clientes            | 150.000        |                |
| Mercadorias         | 12.000         |                |
| Móveis e utensílios | 9.600          |                |
| Equipamentos        | 4.500          |                |
| Fornecedores        |                | 30.000         |
| Salários a pagar    |                | 12.000         |
| Capital             |                | 10.000         |
| Lucros acumulados   |                | 1.500          |
| Lucro do exercício  |                | 183.500        |
| <b>TOTAL</b>        | <b>237.000</b> | <b>237.000</b> |

## BALANÇO PATRIMONIAL EM 31.12.19X1

| ATIVO             |                   | PASSIVO             |                   |
|-------------------|-------------------|---------------------|-------------------|
| ATIVO CIRCULANTE  |                   | PASSIVO CIRCULANTE  |                   |
| Caixa             | 60.900,00         | Fornecedores        | 30.000,00         |
| Clientes          | 150.000,00        | Salários a pagar    | 12.000,00         |
| Mercadorias       | 12.000,00         | Total do circulante | 42.000,00         |
|                   | 222.900,00        |                     |                   |
| IMOBILIZADO       |                   | PATRIMÔNIO LÍQUIDO  |                   |
| Capital           | 9.600,00          | Capital             | 10.000,00         |
| Lucros acumulados | 4.500,00          | Lucros acumulados   | 1.500,00          |
|                   | 14.100,00         | Lucro do exercício  | 183.500,00        |
|                   |                   |                     | 193.500,00        |
| <b>TOTAL</b>      | <b>237.000,00</b> | <b>TOTAL</b>        | <b>237.000,00</b> |

## DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO 31.12.19X1

|                                    |          |
|------------------------------------|----------|
| Receita de vendas                  | 110.000  |
| Receita de serviços                | 180.000  |
| Receita bruta de vendas e serviços | 290.000  |
| Custo das mercadorias vendidas     | (28.000) |
| Lucro bruto                        | 262.000  |
| Despesa de salários                | (32.000) |
| Despesa de aluguel                 | (5.000)  |
| Despesa de impostos e taxas        | (30.000) |
| Despesa de fretes                  | (1.500)  |
| Despesa de manutenção              | (10.000) |
| Lucro líquido do exercício         | 183.500  |

Já sabemos que o objetivo é apurar o resultado: que pode ser lucro ou prejuízo, utilizando-se como guia o princípio da competência. Assim, as receitas e despesas são reconhecidas no período que ocorreram. Assim, neste conteúdo vamos fazer um caminho prático para chegar à DRE.

Antes, para que possamos guardar todo entendimento da DRE, basta entender o seguinte caminho.

Para que alcancemos isto, basta ver que a própria estrutura da DRE é um desenho do que acontece com as operações da empresa. Vejamos:

|                                                                                  |
|----------------------------------------------------------------------------------|
| RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇOS =<br>RECEITA OPERACIONAL BRUTA                |
| Vendas de Produtos                                                               |
| Vendas de Mercadorias                                                            |
| Prestação de Serviços                                                            |
| (-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA                                                    |
| Devoluções de Vendas                                                             |
| Abatimentos                                                                      |
| Impostos e Contribuições Incidentes sobre Vendas                                 |
| (=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA = RECEITA LÍQUIDA DE<br>VENDAS = VENDAS LÍQUIDAS |

A receita bruta representa o que foi vendido e trará caixa para empresa. Acontece que nem tudo que está na fatura é o recebível líquido. Basta notarmos que existem deduções concedidas como abatimentos no valor de nota da fatura, são os descontos incondicionais.

É bom lembrar, também, que uma parte do que foi vendido vai para o governo através de tributos.

Assim, chegam-se às vendas líquidas.

|                                                                                  |
|----------------------------------------------------------------------------------|
| (=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA = RECEITA LÍQUIDA DE<br>VENDAS = VENDAS LÍQUIDAS |
| (-) CUSTOS DAS VENDAS                                                            |
| Custo dos Produtos Vendidos                                                      |
| Custo das Mercadorias                                                            |
| Custo dos Serviços Prestados                                                     |
| (=) RESULTADO OPERACIONAL BRUTO = LUCRO BRUTO =<br>RESULTADO COM MERCADORIAS     |

Se fosse só impostos que tivéssemos que pagar, mas não é só isso, temos ainda que deduzir o valor que gastamos para produzir ou comprar os bens vendidos. Estamos falando de custo. Aí já temos uma noção operacional do negócio. Se não tivermos lucro neste momento, o processo é bem complicado para a existência da empresa, pois como iremos pagar as despesas operacionais: salários do pessoal da administração, contadores, despesas financeiras de empréstimos, enfim?

Ou seja, se não consigo gerar receita para pagar o custo da empresa, como posso assumir outras despesas?

|                                                                              |
|------------------------------------------------------------------------------|
| (=) RESULTADO OPERACIONAL BRUTO = LUCRO BRUTO =<br>RESULTADO COM MERCADORIAS |
| (-) DESPESAS OPERACIONAIS                                                    |
| Despesas Com Vendas                                                          |
| Despesas Gerais e Administrativas                                            |
| Outras Despesas Operacionais                                                 |
| (-) DESPESAS FINANCEIRAS LÍQUIDAS                                            |
| Despesas Financeiras                                                         |
| (-) Receitas Financeiras                                                     |
| Variações Monetárias e Cambiais Passivas                                     |
| (-) Variações Monetárias e Cambiais Ativas                                   |
| (=) RESULTADO (LUCRO OU PREJUÍZO)<br>OPERACIONAL (LÍQUIDO)                   |

Depois que pago as despesas operacionais com o lucro bruto, aí rezo para que sobrem recursos para pagar impostos, contribuições sobre o lucro e participações a quem de direito, inclusive o dono.

Mas, ainda podem entrar recursos de outros investimentos e negócios fora da empresa, que vêm pela equivalência patrimonial. Assim, também, como podem sair, ainda que não imediatamente para cobrir despesas destes negócios. Além disto, as vendas de bem do ativo não circulante, ainda que não façam parte do objeto da empresa, podem trazer perdas ou ganhos. Isso tudo tem que ser registrado em outras receitas e despesas por não fazerem parte do contexto operacional.

|                                                                                               |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|
| (=) RESULTADO (LUCRO OU PREJUÍZO) OPERACIONAL (LÍQUIDO)                                       |
| OUTRAS RECEITAS E DESPESAS                                                                    |
| Resultado da Equivalência Patrimonial                                                         |
| Venda de Bens e Direitos do Ativo Não Circulante                                              |
| (-) Custo da Venda de Bens e Direitos do Ativo Não Circulante                                 |
| (=) RESULTADO OPERACIONAL ANTES DO IMPOSTO<br>DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO |

Depois de tudo, se sobraem recursos, ou seja, se não tiver prejuízo vêm os famigerados tributos sobre o lucro. Na verdade é bom que sobrem, tanto para o governo, quanto para o dono da empresa, enfim.

|                                                                                            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| (=) RESULTADO OPERACIONAL ANTES DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO |
| (-) Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social Sobre o Lucro                     |
| (=) LUCRO OU PREJUÍZO (RESULTADO) LÍQUIDO ANTES DAS PARTICIPAÇÕES                          |

Depois disto, temos que pagar a quem colaborou com a empresa, para que ela possa ter lucro. Se não tiver lucro, aí não tem o que se pagar coisa alguma.

|                                                                                                                                                                                |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (=) LUCRO (RESULTADO) LÍQUIDO ANTES DAS PARTICIPAÇÕES                                                                                                                          |
| (-) Participações de Debêntures, Empregados, Administradores, Partes Beneficiárias e Contribuições para Fundos de Previdência e entidades de Assistência Social dos empregados |
| (=) RESULTADO (LUCRO OU PREJUÍZO) LÍQUIDO DO EXERCÍCIO                                                                                                                         |

Primeiramente, pagaremos as debêntures, pois lançamo-las no mercado com intuito de obter recursos mais baratos, que serão pagos em parte com o percentual do lucro. Isto, Caros Alunos, é justo, pois alguém tirou a empresa do sufoco financeiro e agora só quer o retorno em relação aos lucros. Se fosse diferente, um prejuízo, por exemplo, estaria amargando um recurso parado no tempo.

Depois disto, sigo a sequência legal: primeiro pago o que acertei com os empregados, depois com administradores e por aí vai. Depois disto, tendo lucro, serão distribuídos os dividendos dos sócios da empresa. Neste caso, não aparecerá na DRE, e sim na DLPA ou DMPL, assuntos que veremos mais a frente.

#### Apuração do Resultado do Exercício - ARE

As contas serão encerradas no fim de cada exercício, procedendo-se da seguinte forma:

Com base no balancete, fazemos o encerramento das contas de resultado:

| RECEITAS    | DESPESAS     |
|-------------|--------------|
| 300         | 300          |
| 400         | 100          |
| 500         | 400          |
| 800         | 700          |
|             |              |
| <b>2000</b> | <b>1.500</b> |

Nessas contas, entra uma conta denominada ARE - a conta que irá encerrar o resultado do exercício; é uma conta transitória para apurar o resultado do exercício.

Assim procede-se:

- 1 – transferência das receitas;
- 2 – transferências das despesas;

É preciso zerar os razonetes dos itens do resultado, como vimos no exercício do conteúdo anterior

Vai nascer o razonete do ARE, quando zerarmos com as receitas e despesas. Vou debitar receitas, cada uma delas, e crédito ARE: 2000, no nosso exemplo acima.

| ARE   |       |
|-------|-------|
| D     | C     |
| 1.500 | 2.000 |
|       | 50    |

### **-TRANSFERÊNCIA DA “ARE” PARA A CONTA LUCRO OU PREJUÍZO ACUMULADO.**

Débito ARE

Crédito Conta Lucro ou Prejuízos acumulados (500).

Vamos voltar a falar sobre DRE, quando tivermos estudando a DLPA e DMPL. Lá discutiremos sobre as participações sobre o lucro e outros assuntos relacionados à DRE. Assim, iremos fazer um exercício com essas demonstrações em conjunto.

## **5.3. DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS,**

Vamos agora, Caros Alunos, falar sobre a DLPA e da DMPL - assuntos irmãos. Então, vamos ao nosso estudo.



### **Atenção**

A Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados é um demonstrativo financeiro que evidencia os saldos da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados no começo e no final do exercício, bem como as alterações ocorridas durante o exercício, provenientes de ajustes de exercícios anteriores, reversões de reservas, resultado do exercício, transferências para reservas, dividendos e a parcela incorporada ao Capital.

Conforme a Lei 6.404/76, a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados é obrigatória para as sociedades anônimas, mas é bom lembrar que a Lei 11.638/2007 afirma que se aplicam às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da *Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

Obs: Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais)

É bom lembrar que a DLPA é obrigatória para as sociedades limitadas e outros tipos de empresas, conforme a legislação do Imposto de Renda.

A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (DLPA) evidencia as movimentações ocorridas na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, do Patrimônio Líquido.

Sabemos que a empresa pode auferir lucro ou incorrer em prejuízo em determinado exercício, por meio do confronto das receitas com as despesas. Aprendemos que esses valores serão, ao final do exercício, lançados à conta *Lucros ou Prejuízos Acumulados (LPA)*, afetando, dessa forma, o saldo da referida conta.

A conta LPA, por sua vez, é movimentada por diversas outras operações, tais como as transferências para reservas de lucros, as reversões de reservas, a distribuição dos dividendos, os ajustes e outras, contemplando assim as destinações do resultado do exercício após a apuração do resultado final pela Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).

A obrigatoriedade da elaboração da DLPA está prevista na Lei das S.A., em seu Artigo 176, inciso II:

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

I – balanço patrimonial;

**II – demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;**

III – demonstração do resultado do exercício; e

IV – demonstração das origens e aplicações de recursos.

§ 1o. As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

Outras sociedades, como as limitadas, também estão obrigadas à elaboração da DLPA, de acordo com a legislação fiscal. As companhias abertas, conforme Instrução CVM 59/86, são obrigadas a apresentar a **Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)**, que contém todas as informações sobre a DLPA. A legislação societária prevê, ainda, em seu Artigo 186, §2º, que a DLPA poderá ser incluída na **DMPL**:

Art. 186.

...

*§ 2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.*

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) evidencia não somente os movimentos na conta *Lucros ou Prejuízos Acumulados*, mas sim em todas as contas do Patrimônio Líquido. Veremos a estrutura da DMPL após o estudo da DLPA.

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados tem relação com o Princípio da Entidade, que determina a distinção entre o patrimônio da entidade e os patrimônios particulares de seus sócios ou acionistas. Aos sócios cabe o direito de usufruir os recursos gerados pela entidade. Vimos que tais recursos não representam obrigações para a mesma, sendo, por esse motivo, classificáveis no patrimônio líquido.

Do valor dos recursos gerados pela entidade, uma parcela será destinada aos acionistas sob a forma de dividendos. Nesse caso, veremos mais adiante que os valores serão transferidos do patrimônio líquido para o passivo (conta *Dividendos a Distribuir*), passando a constituir uma obrigação para a entidade.

Por outro lado, uma parcela desses recursos gerados (lucros), pode (em alguns casos deve) permanecer no patrimônio líquido, sob a forma de reservas de lucros, devido a regras legais ou previsões estatutárias. A forma de constituição dessas reservas foi vista em aulas anteriores. A lei e o estatuto facultam, em algumas situações, a retenção do lucro da forma apresentada.

## ESTRUTURA DA DLPA

Os componentes da Demonstração do Resultado do Exercício estão previstos no Artigo 186, da Lei das S.A., conforme transcrito a seguir:

Art. 186. A demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

I – o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;

II – as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;

III – as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

*§ 1o. Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequente.*

*§ 2o. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.*

## Resumo dos Itens da DLPA

Conforme a Lei 6404/76 a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

I - o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;

II - as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;

III - as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

Vamos ver um exemplo deste quadro

| DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS                                                                              | Ano x2 | Ano x1 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|--------|
| SALDO INICIAL                                                                                                                |        |        |
| AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES:<br>EFEITOS DA MUDANÇA DE CRITÉRIO CONTÁBIL<br>RETIFICAÇÃO DE ERRO DE EXERCÍCIOS ANTERIORES |        |        |
| PARCELA DE LUCROS INCORPORADOS AO CAPITAL                                                                                    |        |        |
| REVERSÃO DE RESERVAS:<br>DE CONTINGÊNCIAS<br>DE LUCROS A REALIZAR                                                            |        |        |
| LUCRO (PREJUÍZO) LÍQUIDO DO EXERCÍCIO                                                                                        |        |        |
| PROPOSTA DA ADMINISTRAÇÃO DE DESTINAÇÃO DO LUCRO:<br>RESERVA LEGAL<br>RESERVA ESTATUTÁRIA<br>DIVIDENDOS OU LUCROS A DESTINAR |        |        |
| SALDO FINAL DE PREJUÍZOS ACUMULADOS                                                                                          |        |        |

É bom destacar que, como ajustes de exercícios anteriores, serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

As reversões de reservas correspondem às 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.

O lucro ou prejuízo líquido do exercício é o resultado líquido do ano apurado na demonstração do resultado do exercício, cujo valor deverá ter sua destinação indicada da DLPA, por isso só falamos de SALDO FINAL DE PREJUÍZOS ACUMULADOS e não de LUCROS ACUMULADOS.

As 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.

Outro detalhe que não pode ser esquecido é que a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social.

Assim, considerando as informações do diploma legal acima transcrito, podemos elaborar um exemplo simplificado com valores, para que o aluno possa visualizar a demonstração. A explicação sobre cada um dos itens será dada logo em seguida.

## DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS ACUMULADOS

Exercício encerrado em 31/12/20X4

| <b>Saldo de LPA em 31-12-20X3 (Inicial)</b> | <b>2.000</b> |
|---------------------------------------------|--------------|
| Ajustes de exercícios anteriores            |              |
| Contabilização de estoque a maior           | -2.500       |
| Provisionamento de IR a maior               | 800          |
| (=) SALDO INICIAL AJUSTADO                  | 300          |
| (-) DESTINAÇÕES DO EXERCÍCIO                |              |
| INCORPORAÇÃO AO CAPITAL                     | -2.400       |
| (+) REVERSÃO DE RESERVA DE CONTINGÊNCIAS    | 4.000        |
| (+) LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO              | 12.000       |
| (=) SALDO À DISPOSIÇÃO DA ASSEMBLÉIA        | 13.900       |
| (-) Proposta de destinação do lucro         |              |
| Transferência para reservas                 |              |
| Reserva legal                               | -600         |
| Reserva estatutária                         | -1.200       |
| Reserva de lucros a realizar                | -2.000       |
| Dividendos Propostos                        | -10.100      |
| <b>SALDO EM 31-12-20X4 (Final)</b>          | <b>0</b>     |

A seguir iremos proceder a uma análise de cada um dos itens da DLPA.

### SALDO NO INÍCIO DO PERÍODO

O saldo inicial da conta *Lucros ou Prejuízos Acumulados* é o saldo da conta constante do balanço de encerramento do período anterior. No exemplo acima, o saldo inicial da DLPA do exercício encerrado em 31/12/20X4 é o saldo na conta em 31/12/20X3.

Esse saldo inicial pode ser credor, quando o valor acumulado representar lucros acumulados, ou devedor, quando o valor acumulado for referente a prejuízos acumulados.

Vale lembrar que, conforme o Artigo 202, §6º, da Lei 6.404/76, com nova redação dada pela Lei 10.303/2001, os lucros não destinados como reservas de lucros deverão ser distribuídos como dividendos. Isso quer dizer que o saldo da conta LPA tende a ficar nulo após as destinações (para reservas e dividendos), podendo conter alguns valores decorrentes de pequenos ajustes ou referentes a períodos anteriores à publicação da Lei 10.303/2001.

### AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

É possível que, após o encerramento de determinado exercício social, apurem-se fatos relativos a exercícios anteriores que afetariam o resultado obtido nos referidos períodos e, conseqüentemente, o saldo da conta *Lucros ou Prejuízos Acumulados*.

Esse tipo de fato não pode mais ser lançado no exercício anterior, já que as demonstrações foram publicadas e os lucros destinados. Também não pode ser lançado no exercício corrente como receita ou despesa, pois assim estaria ferindo o Princípio da Competência, considerando que, de fato, se refere a período anterior. A solução encontrada pela Lei foi registrar tais ocorrências como ajustes no saldo da conta LPA relativamente aos exercícios anteriores, como prevê o Artigo 186, §1º:

*Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:*

*§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.*

Reparem que a Lei restringiu os ajustes a 2 tipos:

- I) em decorrência da mudança de critério contábil;
- II) retificação de erro imputável a exercício anterior, desde que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

A DLPA poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido - DMPL, se elaborada e publicada pela companhia. A partir daqui, já passamos a fazer referência à DMPL, que é a movimentação de todo Patrimônio Líquido, contemplando, evidentemente, o Lucro ou Prejuízo acumulado.

## 5.4. DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.

Vamos ver um exemplo de DMPL:

| CIA. ABCL - DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO<br>DO EXERCÍCIO FINDO EM 31.12.X2 EM MILHARES DE R\$ |                      |                        |                              |                        |                                    |                  |                         |       |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|------------------------|------------------------------|------------------------|------------------------------------|------------------|-------------------------|-------|
| Histórico                                                                                                        | Capital<br>Realizado | Reservas<br>de Capital | RESERVAS DE LUCROS           |                        |                                    |                  | Prejuízos<br>Acumulados | Total |
|                                                                                                                  |                      |                        | Reserva Para<br>Contingência | Reserva<br>Estatutária | Reserva<br>de Lucros<br>a Realizar | Reserva<br>Legal |                         |       |
| Saldo em 31.12.x1                                                                                                |                      |                        |                              |                        |                                    |                  |                         |       |
| Ajustes de<br>Exercícios<br>Anteriores:                                                                          |                      |                        |                              |                        |                                    |                  |                         |       |
| efeitos de<br>mudança de<br>critérios contábeis                                                                  |                      |                        |                              |                        |                                    |                  |                         |       |
| retificação de<br>erros de exercícios<br>anteriores                                                              |                      |                        |                              |                        |                                    |                  |                         |       |
| Aumento de<br>Capital:                                                                                           |                      |                        |                              |                        |                                    |                  |                         |       |
| com lucros<br>e reservas                                                                                         |                      |                        |                              |                        |                                    |                  |                         |       |
| por subscrição<br>realizada                                                                                      |                      |                        |                              |                        |                                    |                  |                         |       |
| Reversões de<br>Reservas:                                                                                        |                      |                        |                              |                        |                                    |                  |                         |       |
| de contingências                                                                                                 |                      |                        |                              |                        |                                    |                  |                         |       |
| de lucros a<br>realizar                                                                                          |                      |                        |                              |                        |                                    |                  |                         |       |
| Lucro Líquido do<br>Exercício:                                                                                   |                      |                        |                              |                        |                                    |                  |                         |       |
| Proposta da<br>Administração de<br>Destinação<br>do Lucro:                                                       |                      |                        |                              |                        |                                    |                  |                         |       |
| Transferências<br>para reservas                                                                                  |                      |                        |                              |                        |                                    |                  |                         |       |
| Reserva legal                                                                                                    |                      |                        |                              |                        |                                    |                  |                         |       |
| Reserva<br>estatutária                                                                                           |                      |                        |                              |                        |                                    |                  |                         |       |
| Reserva de<br>lucros para<br>expansão                                                                            |                      |                        |                              |                        |                                    |                  |                         |       |
| Reserva de<br>lucros a realizar                                                                                  |                      |                        |                              |                        |                                    |                  |                         |       |
| Dividendos a<br>distribuir<br>(R\$ ... por ação)                                                                 |                      |                        |                              |                        |                                    |                  |                         |       |
| Saldo em 31.12.X2                                                                                                |                      |                        |                              |                        |                                    |                  |                         |       |

### DPLA E DMPL e sua relação com o lucro, ajustes, reservas e DIVIDENDOS

Antes de iniciarmos mais uma de nossas explanações teóricas indispensáveis para o entendimento da DLPA e DMPL, vejamos um exemplo de DMPL da Petrobrás S.A do período de 01/01/2008 a 31/12/2008, a fim de nos familiarizarmos com o estilo de DMPL publicada na CVM (Comissão de Valores Mobiliários):

| Descrição da Conta                        | Capital Social | Reservas de Capital | Reservas de Reavaliação | Reservas de Lucro | Lucros/ Prejuízo Acumulados | Ajustes de Avaliação Patrimonial | Total do Patrimônio Líquido |
|-------------------------------------------|----------------|---------------------|-------------------------|-------------------|-----------------------------|----------------------------------|-----------------------------|
| Saldo Inicial                             | 52.644.460     | 1.553.831           | 61.520                  | 61.752.424        | 0                           | 0                                | 116.012.235                 |
| Ajustes de Exercícios Anteriores          | 0              | 0                   | 0                       | 0                 | 1.386.691                   | 0                                | 1.386.691                   |
| Saldo Ajustado                            | 52.644.460     | 1.553.831           | 61.520                  | 61.752.424        | 1.386.691                   | 0                                | 117.398.926                 |
| Lucro / Prejuízo do Período               | 0              | 0                   | 0                       | 0                 | 36.469.549                  | 0                                | 36.469.549                  |
| Destinações                               | 0              | 0                   | (51.236)                | 27.992.769        | (37.856.240)                | 0                                | (9.914.707)                 |
| Dividendos                                | 0              | 0                   | 0                       | 0                 | (2.895.445)                 | 0                                | (9.914.707)                 |
| Juros sobre Capital Próprio               | 0              | 0                   | 0                       | 0                 | (7.019.261)                 | 0                                | 0                           |
| Outras Destinações                        | 0              | 0                   | (51.236)                | 27.992.769        | (27.941.534)                | 0                                | 0                           |
| Realização de Reservas de Lucros          | 0              | 0                   | 0                       | 0                 | 0                           | 0                                | 0                           |
| Ajustes de Avaliação Patrimonial          | 0              | 0                   | 0                       | 0                 | 0                           | 116.524                          | 116.524                     |
| Ajustes de Títulos e Valores Mobiliários  | 0              | 0                   | 0                       | 0                 | 0                           | (336.180)                        | (336.180)                   |
| Ajustes Acumulados de Conversão           | 0              | 0                   | 0                       | 0                 | 0                           | 452.704                          | 452.704                     |
| Ajustes de Combinação de Negócios         | 0              | 0                   | 0                       | 0                 | 0                           | 0                                | 0                           |
| Aumento/ Redução do Capital Social        | 26.322.231     | (1.019.821)         | 0                       | (25.302.410)      | 0                           | 0                                | 0                           |
| Constituição/ Realização Reservas Capital | 0              | (19.153)            | 0                       | 0                 | 0                           | 0                                | (19.153)                    |
| Ações em Tesouraria                       | 0              | 0                   | 0                       | 0                 | 0                           | 0                                | 0                           |
| Outras Transações de Capital              | 0              | 0                   | 0                       | 0                 | 0                           | 0                                | 0                           |
| Outros                                    | 0              | 0                   | 0                       | (5.799.734)       | 0                           | 113.877                          | (5.685.857)                 |
| Saldo Final                               | 78.966.691     | 514.857             | 10.284                  | 58.643.049        |                             |                                  |                             |

Agora vamos falar sobre alguns tópicos importantes para a compreensão do Patrimônio Líquido e da DMPL e DLPA.

### Lucro e Dedução de Prejuízos e Imposto sobre a Renda

Primeiramente, vamos falar sobre lucro e participações, assunto remanescente da DRE, mas que tem ligação com a DLPA e DMPL

Baseando na Lei das Sociedades Anônimas, do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.

Um detalhe importante é que o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos **lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal**, nessa ordem.

### Lucro e Participações

As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanesce-rem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Ou seja, existe uma sequência:

|                                                                    |    |
|--------------------------------------------------------------------|----|
| Debêntures                                                         | D  |
| estatutárias de empregados                                         | E  |
| Administradores                                                    | A  |
| e partes beneficiárias                                             | P  |
| instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados | IF |

Apesar de a Lei não falar em debêntures, a sequência na DRE é esta, assim como de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados

### Lucro Líquido

O Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanesce depois de deduzidas as participações de que falamos acima.

Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembleia-geral ordinária, observado o disposto as regras para constituição de reservas e distribuição de dividendos, proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício. Assunto que discutiremos, nos próximos tópicos:

## Ajustes de exercícios anteriores

Conforme Art. 186, da Lei nº 6.404/76:

Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

Ou seja, duas situações:

- os decorrentes de mudança de critério contábil;
- os decorrentes de retificação de erro.

É importante ressaltar que os **ajustes de exercícios anteriores** sejam informados em Notas Explicativas.

De acordo com a Convenção Contábil da Consistência, não é conveniente para uma empresa a Mudança de critério contábil, mas, quando é necessário melhorar a evidência da situação da entidade, ela pode ser realizada.

Exemplo:

Mudança do critério de avaliação de estoques UEPS para Preço Médio.

Claro que o reflexo desta mudança deve ser relevante a fim de que se faça um ajuste ano PL, para não distorcer a comparabilidade dos resultados de um período para o outro.

No caso de retificação de erro, esses se caracterizam apenas por erros atribuíveis a exercícios anteriores, que não possam ser lançados no exercício atual.

Exemplos: erros de cálculo, omissão de lançamentos, erros no cálculo da depreciação, entre outros.

## Reservas de Capital

Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

- a. a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

Exemplo: A reserva de ágio na emissão de ações – é o valor a maior cobrado na venda das ações pela empresa; representa, justamente, a contribuição que passar o valor nominal da ação ou parte do preço de emissão de ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação de capital.

D – Caixa/banco

C – Capital social

C – Reserva de ágio na emissão de ações

b. o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

As partes beneficiárias são títulos negociáveis, que não possuem valor nominal e dão direito a participação nos lucros de até 10% ao ano). A emissão de títulos de partes beneficiárias deverá constar em Notas Explicativas justificando o assunto, informando o prazo de validade (máximo 10 anos), as vantagens do beneficiado e as condições de resgate.

Na alienação

D – Caixa/banco

C – Reserva de alienação P.B

No resgate

D – Reserva alienação PB

C – Caixa/banco

Os bônus de subscrição são títulos negociáveis emitidos dentro do limite do capital autorizado, e podem ser alienados à terceiros ou dado como vantagem adicional aos subscritores de ações. Este bônus dá direito aos seus titulares de subscrever as ações da empresa. Os acionistas possuem preferência na aquisição dos bônus.

Na formação da reserva:

D – Caixa/bancos

C – Reserva de produto da alienação de bônus de subscrição

As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para:

I - absorção de prejuízos que ultrapassarem os lucros acumulados e as reservas de lucros. É importante lembrar que o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

- II - resgate, reembolso ou compra de ações;
- III - resgate de partes beneficiárias;
- IV - incorporação ao capital social;
- V - pagamento de dividendo a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada .

A reserva constituída com o produto da venda de partes beneficiárias poderá ser destinada ao resgate desses títulos.

## Reservas e Retenção de Lucros

### Reserva Legal

A reserva legal tem por fim assegurar a integridade do capital social e somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital.

Do lucro líquido do exercício, 5% (cinco por cento) serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva legal, que não excederá de 20% (vinte por cento) do capital social.

A companhia poderá deixar de constituir a reserva legal no exercício em que o saldo dessa reserva, acrescido do montante das reservas de capital, exceder de 30% (trinta por cento) do capital social.

#### Limites:

Limite Obrigatório:  $\text{Reserva Legal} \leq 20\% \text{ do Capital Social}$ .

Limite Facultativo:  $\text{Reserva Legal} + \text{Reservas de Capital} \leq 30\% \text{ do Capital Social}$

#### Exemplo:

|                                          |                     |
|------------------------------------------|---------------------|
| Lucro Líquido –                          | 100                 |
| Reserva Legal –                          | 36 (saldo anterior) |
| Capital Social –                         | 200                 |
| 20% do Capital Social –                  | 40                  |
| Reserva Legal a constituir – 5% de 100 = | 5                   |

Entretanto, não podemos constituir a Reserva Legal pelo valor de 5, pois o limite obrigatório seria ultrapassado ( $36 + 5 = 41 > 40$ ). Portanto, a Reserva Legal do exercício será de apenas 4.

Lançamento:

Lucros ou Prejuízos Acumulados  
a Reserva Legal 4

Exemplo:

|                         |                     |
|-------------------------|---------------------|
| Lucro Líquido –         | 100                 |
| Reserva Legal –         | 36 (saldo anterior) |
| Capital Social –        | 200                 |
| 20% do Capital Social – | 40                  |
| 30% do Capital Social – | 30                  |
| Reservas de Capital –   | 30                  |

Vejam que o limite facultativo já foi atingido:

Reserva Legal + Reservas de Capital  $\leq$  30% do Capital Social  
( $36 + 30 > 60$ ).

Neste caso, a companhia pode, se desejar, deixar de constituir a Reserva Legal.

Limite Obrigatório: Reserva Legal  $\leq$  20% do Capital Social.

5% do LL =  $100 \times 5\% = 5$

Tomando nota:  $5 + 36 = 41 > 40$ , ou seja, o valor da reserva ultrapassaria em 1 ao permitido, assim, só poderá ser constituído um valor inferior a 5, já que pode deixar de ser realizada a constituição, pois o limite facultativo foi atingido.

### Reservas Estatutárias

As reservas estatutárias são constituídas por exigência do estatuto da companhia, destinando-se parte dos lucros do exercício, sem que se restrinja o pagamento do dividendo obrigatório.

O estatuto poderá criar reservas desde que, para cada uma:

- I - indique, de modo preciso e completo, a sua finalidade;
- II - fixe os critérios para determinar a parcela anual dos lucros líquidos que serão destinados à sua constituição; e
- III - estabeleça o limite máximo da reserva.

#### Reservas para Contingências

A assembleia-geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar parte do lucro líquido à formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado.

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.

A reserva será revertida no exercício em que deixarem de existir as razões que justificaram a sua constituição ou em que ocorrer a perda.

#### Reserva de Incentivos Fiscais

A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório.

#### Retenção de Lucros

A assembleia-geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, deliberar reter parcela do lucro líquido do exercício prevista em orçamento de capital por ela previamente aprovado.

O orçamento, submetido pelos órgãos da administração com a 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.

O orçamento poderá ser aprovado pela assembleia-geral ordinária que deliberar sobre o balanço do exercício e revisado anualmente, quando tiver duração superior a um exercício social.

#### Reserva de Lucros a Realizar

No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou da Lei 6404/76, ultrapassar a **parcela realizada** do lucro líquido do exercício, a assembleia-geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.

Para os efeitos deste artigo, **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; e
- II – o lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

A reserva de lucros a realizar somente poderá ser utilizada para pagamento do dividendo obrigatório e serão considerados como integrantes da reserva os lucros a realizar de cada exercício que forem os primeiros a serem realizados em dinheiro.

Desta forma, à opção da companhia, poderá ser constituída a reserva de lucros a realizar, mediante destinação dos lucros do exercício, cujo objetivo é evidenciar a parcela de lucros ainda não realizada financeiramente, apesar de reconhecida contabilmente, pela empresa.

Esta situação pode ocorrer em decorrência, por exemplo, de lucro em vendas a prazo cuja realização financeira ocorrerá após o término do exercício seguinte.

#### Limite da Constituição de Reservas e Retenção de Lucros

A destinação dos lucros para constituição das Reservas Estatutárias e da retenção de lucros não poderão ser aprovadas, em cada exercício, em prejuízo da distribuição do dividendo obrigatório.

### Limite do Saldo das Reservas de Lucro

O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social. Atingindo esse limite, a assembleia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos.

### Dividendos

A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros; e à conta de reserva de capital, no caso de ações preferenciais.

Então a base de cálculo é: lucro líquido do exercício, lucros acumulados ou reservas de lucros.

É bom lembrar que, salvo no caso de ações com dividendo fixo, o estatuto não pode excluir ou restringir o direito das ações preferenciais de participar dos aumentos de capital decorrentes da capitalização de reservas ou lucros.

A distribuição de dividendos com inobservância no que foi mencionado implica responsabilidade solidária dos administradores e fiscais, que deverão repor à caixa social a importância distribuída, sem prejuízo da ação penal que no caso couber.

Os acionistas não são obrigados a restituir os dividendos que em boa-fé tenham recebido. Presume-se a má-fé quando os dividendos forem distribuídos sem o levantamento do balanço ou em desacordo com os resultados deste.

### 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 omissa, a importância determinada de acordo com as seguintes normas:

I - metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores:

- a) importância destinada à constituição da reserva legal ; e
- b) importância destinada à formação da reserva para contingências e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores;

II - o pagamento do dividendo determinado nos termos do item anterior 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;

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.

O estatuto poderá estabelecer o dividendo como porcentagem do lucro ou do capital social, ou fixar outros critérios para determiná-lo, desde que sejam regulados com precisão e minúcia e não sujeitem os acionistas minoritários ao arbítrio dos órgãos de administração ou da maioria.

Quando o estatuto for omissivo e a assembleia-geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido ajustado.

Se o dividendo estiver fixado no estatuto, sua redução pela assembleia dá ao acionista dissidente o direito de retirada da companhia, mediante reembolso do valor de suas ações, nas condições que a lei estabelece, no prazo de 30 dias, contados da publicação da ata da assembleia geral.

A assembleia-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:

I - companhias abertas exclusivamente para a captação de recursos por debêntures não conversíveis em ações;

II - companhias fechadas, exceto nas controladas por companhias abertas que não se enquadrem na condição anterior.

O dividendo não será obrigatório no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembleia-geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia.

O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá dar parecer sobre essa informação e, na companhia aberta, seus administradores encaminharão à Comissão de Valores Mobiliários, dentro de 5 (cinco) dias da realização da assembleia-geral, exposição justificativa da informação transmitida à assembleia.

Os lucros que deixarem de ser distribuídos serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser pagos como dividendo assim que o permitir a situação financeira da companhia.

Os lucros não destinados para reservas de lucros deverão ser distribuídos como dividendos.

### Exemplo de Cálculo

lucro líquido do exercício

- ( - ) importância destinada à constituição da reserva legal
- ( - ) importância destinada à formação da reserva para contingências
- + reversão da reserva para contingências formada em exercícios anteriores

Com base nas informações abaixo:

- lucro líquido de exercício 1.000
- reserva legal do exercício 50
- reversão de reserva para contingências 100
- reserva para contingências do exercício 150

Se o estatuto desta companhia for omissivo a respeito do cálculo do dividendo mínimo obrigatório, ele será calculado da seguinte forma:

lucro líquido do exercício 1.000

- ( - ) reserva legal do exercício (50)
- ( - ) reserva para contingências do exercício (150)
- + reversão de reserva para contingências 100

lucro líquido ajustado 900

x 50%

dividendo mínimo obrigatório 450

se o lucro líquido do exercício foi de 1.000; o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial, de 300; e os lucros, ganhos e rendimentos em operações de longo prazo, de 380, a parcela realizada do lucro líquido do exercício será de:

lucro líquido de exercício 1.000

- (-) resultado líquido positivo da equivalência (300)

(-) lucros, ganhos e rendimentos realizáveis a longo prazo (380)

(=) parcela realizada do lucro líquido do exercício 320

Na sequência, teríamos  $450 - 320 = 130$

Estes 130 devem ser registrados como reservas de lucro a realizar.

Um raciocínio mais completo seria o seguinte para o cálculo de dividendo:

Lucro Líquido Ajustado:

Lucro Líquido do Exercício

(-) Prejuízos Acumulados

(-) Reserva Legal

(-) Reserva de Contingências

(+) Reversão de Reserva de Contingências

(+/-) Ajustes de exercícios anteriores

(+) Realização da Reserva de Reavaliação (quase em extinção)

(=) Lucro Líquido Ajustado

#### Dividendos de Ações Preferenciais

A constituição de reservas de lucros estatutárias, de contingências, de incentivos fiscais, de lucros a realizar e retenção de lucros, bem como o cálculo de dividendos obrigatórios não prejudicarão o direito dos acionistas preferenciais de receber os dividendos fixos ou mínimos a que tenham prioridade, inclusive os atrasados, se cumulativos.

#### Dividendos Intermediários

A companhia que, por força de lei ou de disposição estatutária, levantar balanço semestral, poderá declarar, por deliberação dos órgãos de administração, se autorizados pelo estatuto, dividendo à conta do lucro apurado nesse balanço.

A companhia poderá, nos termos de disposição estatutária, levantar balanço e distribuir dividendos em períodos menores, desde que o total dos dividendos pagos em cada semestre do exercício social não exceda o montante das reservas de capital.

O estatuto poderá autorizar os órgãos de administração a declarar dividendos intermediários, à conta de lucros acumulados ou de reservas de lucros existentes no último balanço anual ou semestral.

### Pagamento de Dividendos

A companhia pagará o dividendo de ações nominativas à pessoa que, na data do ato de declaração do dividendo, estiver inscrita como proprietária ou usufrutuária da ação.

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.

O dividendo deverá ser pago, salvo deliberação em contrário da assembleia-geral, **no prazo de 60 (sessenta) dias** da data em que for declarado e, em qualquer caso, dentro do exercício social.

### Exercícios:

A Cia. Comercial SST terminou o exercício social com lucro líquido de R\$ 120.000,00, devendo constituir a Reserva Legal nos termos da lei, para fins de elaboração de suas Demonstrações Financeiras. O Patrimônio Líquido da referida empresa tem o valor de R\$ 224.000,00, e é composto das seguintes contas:

Capital Social R\$ 200.000,00  
 Capital a Integralizar R\$ 50.000,00  
 Reservas de Capital R\$ 21.000,00  
 Reservas de Reavaliação R\$ 6.000,00  
 Reserva Legal R\$ 35.000,00  
 Reservas Estatutárias R\$ 1.000,00  
 Lucros Acumulados R\$ 11.000,00

Com base na situação supra descrita:

Qual o limite obrigatório?

Qual o limite facultativo?

Qual o valor máximo de Reserva Legal a ser constituída

### Resposta

Limite obrigatório: 20% de 200.000 = 40.000  
Limite facultativo: 30% de 200.000 = 60.000  
Reserva Legal (saldo anterior) = 35.000 (5.000 para o limite obrigatório)  
Reserva Legal + Reservas de Capital = 56.000 (4.000 para o limite facultativo)  
5% do Lucro Líquido = 120.000 x 5% = 6.000

Máximo que se pode constituir de RL = 5.000 (atingindo o limite obrigatório)

Com base nos dados abaixo faça o que se pede:

|                                                   |       |
|---------------------------------------------------|-------|
| Lucro Líquido                                     | 1.000 |
| Reserva Estatutária                               | 200   |
| Reserva Legal                                     | 50    |
| Reserva Orçamentária                              | 70    |
| Reversão de Reserva de Contingências              | 100   |
| Reversão de Reserva Estatutária                   | 40    |
| Reserva de Contingências                          | 150   |
| Realização da Reserva de Reavaliação              | 200   |
| Ajuste devedor de exercícios anteriores           | 100   |
| Prejuízos Acumulados do exercício anterior        | 100   |
| Parcela realizada da Reserva de Lucros a Realizar | 100   |

Estatuo omisso quanto à distribuição dos dividendos

Vamos ver a solução:

**Lucro Líquido Ajustado:**

|                                             |              |
|---------------------------------------------|--------------|
| <b>Lucro Líquido do exercício</b>           | <b>1.000</b> |
| (-) Prejuízos Acumulados                    | (100)        |
| (-) Reserva Legal                           | (50)         |
| (-) Reserva de Contingências                | (150)        |
| (+) Reversão de Reserva de Contingências    | 100          |
| (+) Realização da Reserva de Reavaliação    | 200          |
| (-) Ajuste devedor de exercícios anteriores | (100)        |
| <b>(=) Lucro líquido ajustado</b>           | <b>900</b>   |

**Dividendos = 50% de 900 = 450**

**Parcela realizada da Reserva de Lucros a Realizar = 100**

**Dividendo total a distribuir = 550 (450 + 100)**

**Lançamentos:**

|                                                            |            |
|------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Lucros ou Prejuízos Acumulados a Dividendos a Pagar</b> | <b>450</b> |
| <b>Reserva de Lucros a Realizar a Dividendos a Pagar</b>   | <b>100</b> |

A conta Dividendos a Pagar é do Passivo Circulante, e representa a obrigação da empresa de pagar os dividendos aos seus acionistas.

## **COMBINAÇÃO DE CONHECIMENTOS – PRÁTICA DA DRE, DMPL E DLPA**

Vamos agora, trabalhar com a preparação da DMPL, DLPA, BP e DRE.

Abaixo, temos dados da Cia. Amplitude referentes ao término do ano de 19X6. Num primeiro plano, apresentamos o Balanço Patrimonial e, em seguida, os dados de 19X7.

Com base nestas informações pede-se:

1. Elaborar o Balanço Patrimonial Comparativo.
2. Elaborar a Demonstração do Resultado do Exercício para o período de 19X7.
3. Estruturar a Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

### **Operações de 19X7**

1. A empresa vendeu no período \$ 100.000, sendo que 80% foram recebidos. O saldo de Duplicatas a Receber em 31-12-X6 foi totalmente recebido em 19X7.
2. A empresa pagou sua conta Fornecedores, porém comprou mais \$ 40.000 de Mercadorias para Estoques, sendo que \$ 10.000 ainda não foram pagos de seus Fornecedores.
3. Dos \$ 70.000 de Mercadorias em Estoques (EI + Compras) sobraram no final do ano \$ 25.000 (Estoque Final). Dessa forma, o Custo da Mercadoria Venda foi de \$ 45.000.
4. Dos Empréstimos a Coligadas no Realizável a Longo Prazo, a empresa recebeu \$ 7.000.
5. Em Aplicações em Outras Empresas, no subgrupo Investimentos, houve acréscimo de \$ 4.000 por novas aquisições a vista.
6. No item Imobilizado, houve novas aquisições no valor de \$ 10.000 no início do ano. Esta aquisição é fruto de um financiamento com 3 anos de carência, sendo considerados juros de 20% ao ano, a ser pago no vencimento da carência.

| ATIVO                       |                  | PASSIVO                   |                  |
|-----------------------------|------------------|---------------------------|------------------|
| ATIVO CIRCULANTE            | 31-12-X6         | PASSIVO CIRCULANTE        | 31-12-X6         |
| Caixa                       | 10.000,00        | Fornecedores              | 5.000,00         |
| Dupl.a Receber              | 15.000,00        | Juros a pagar             | 0,00             |
| Estoques                    | 30.000,00        | Imp. Renda a Pagar        | 0,00             |
| Aplic. Financeiras          | 0,00             | Dividendos a Pagar        | 0,00             |
| Total do At. Circulante     | 55.000,00        | Part. Adm. a Pagar        | 0,00             |
|                             |                  | Total do circulante       | 5.000,00         |
| ATIVO NÃO CIRCULANTE        |                  | PASSIVO NÃO CIRCULANTE    |                  |
| RLP: Emprést. Coligadas     | 12.000,00        | Financ. a Pagar           | 0,00             |
| Investimento                | 8.000,00         |                           |                  |
| Imobilizado                 | 14.000,00        | <b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b> |                  |
| Total do At. Não Circulante | 34.000,00        | Capital                   | 60.000,00        |
|                             |                  | Res. Legal                | 4.000,00         |
|                             |                  | Res. Estatutária          | 8.000,00         |
|                             |                  | Ajuste Patrimonial        | 0,00             |
|                             |                  | Lucros acumulados         | 12.000,00        |
|                             |                  | Total Patr. Líquido       | 84.000,00        |
| <b>TOTAL</b>                | <b>89.000,00</b> | <b>TOTAL</b>              | <b>89.000,00</b> |

No final de 19X6 o item Imobilizado, depreciado a 10% ao ano, apresentava:

Imobilizado Bruto \$ 20.000

(-) Depreciação Acumulada (\$ 6.000) 14.000

- A empresa teve aumento de Capital em dinheiro no valor de \$ 20.000.
- Em termos de apuração de Resultado constataram-se Despesas de Vendas \$ 12.000 e Administrativas \$ 8.000, ambas totalmente pagas.
- O Imposto de Renda é de 15% sobre o lucro apurado na Demonstração do Resultado, já que não houve nem um ajuste a fazer.
- Nesse período foi decidido calcular 20% do Lucro após o Imposto de Renda como Participação dos Administradores, que serão pagos em 19X8.
- Sobre o Lucro Líquido do exercício foram provisionados Dividendos à base de 35% que serão pagos no ano seguinte.
- No final do ano, a empresa aplicou no mercado financeiro \$ 53.000.

13. Após fazer a Depreciação do ano 19X7, no último momento do ano, a empresa faz uma Reavaliação de seu Imobilizado, acrescentando \$ 14.000, conforme o laudo de uma empresa de avaliação.
14. A empresa costumava fazer Reserva Legal (5%) e Reserva Estatutária (10%), ambas sobre o Lucro Líquido.
15. A assembleia-geral decidiu, após distribuição de dividendos, por proposta dos órgãos da administração, reter o restante do lucro líquido do exercício, previsto em orçamento de capital por ela previamente aprovado.

Para responder a questão vamos aos quadros de Contas T:

| ATIVO              |            |           |       |     |                             |          |          |       |  |
|--------------------|------------|-----------|-------|-----|-----------------------------|----------|----------|-------|--|
| Caixa              |            |           |       |     | Investimento                |          |          |       |  |
|                    | D          | C         |       |     |                             | D        | C        |       |  |
| SI                 | 10.000,00  | 5.000,00  | (3.1) | SI  | 8.000,00                    |          |          |       |  |
| (2)                | 15.000,00  | 30.000,00 | (3.2) | (2) | 4.000,00                    |          |          |       |  |
| (2)                | 80.000,00  | 4.000,00  | (5)   |     | 12.000,00                   |          |          |       |  |
| (4)                | 7.000,00   | 12.000,00 | (8)   |     |                             |          |          |       |  |
| (7)                | 20.000,00  | 8.000,00  | (8.1) |     |                             |          |          |       |  |
|                    |            | 53.000,00 | (13)  |     |                             |          |          |       |  |
|                    | 20.000,00  |           |       |     |                             |          |          |       |  |
| Dupl. a Receber    |            |           |       |     | Imobilizado                 |          |          |       |  |
|                    | D          | C         |       |     |                             | D        | C        |       |  |
| SI                 | 15.000,00  | 15.000,00 | (2)   | SI  | 20.000,00                   |          |          |       |  |
| (1)                | 100.000,00 | 80.000,00 | (2)   | (6) | 10.000,00                   |          |          |       |  |
|                    | 20.000,00  |           | (14)  |     | 14.000,00                   |          |          |       |  |
|                    |            |           |       |     | 44.000,00                   |          |          |       |  |
| Estoques           |            |           |       |     | Deprec. Acumulada           |          |          |       |  |
|                    | D          | C         |       |     |                             | D        | C        |       |  |
| SI                 | 30.000,00  | 45.000,00 |       |     |                             |          | 6.000,00 | SI    |  |
| (3)                | 40.000,00  |           |       |     |                             |          | 3.000,00 | (6.3) |  |
|                    | 25.000,00  |           |       |     |                             |          | 9.000,00 |       |  |
| Aplic. Financeiras |            |           |       |     | RPL :<br>Emprést. Coligadas |          |          |       |  |
|                    | D          | C         |       |     |                             | D        | C        |       |  |
| (13)               | 53.000,00  |           |       | SI  | 12.000,00                   | 7.000,00 | (4)      |       |  |
|                    |            |           |       |     | 5.000,00                    |          |          |       |  |

| PASSIVO            |           |               |                    |                |
|--------------------|-----------|---------------|--------------------|----------------|
| Fornecedores       |           |               | Financ. a Pagar    |                |
|                    | D         | C             | D                  | C              |
| (3.1)              | 5.000,00  | 5.000,00      |                    | 10.000,00 (6)  |
| (3.2)              | 30.000,00 | 40.000,00 (3) |                    | 2.000,00 (6.1) |
|                    |           | 10.000,00     |                    | 12.000,00      |
|                    |           |               |                    |                |
|                    |           |               |                    |                |
| Imp. Renda a Pagar |           |               | Part. Adm. a Pagar |                |
|                    | D         | C             | D                  | C              |
|                    |           | 4.500,00 (9)  |                    | 5.100,00 (10)  |
|                    |           | 4.500,00      |                    | 5.100,00       |
|                    |           |               |                    |                |
|                    |           |               |                    |                |
| Dividendos a Pagar |           |               |                    |                |
|                    | D         | C             |                    |                |
|                    |           | 7.140,00 (11) |                    |                |
|                    |           | 7.140,00      |                    |                |
|                    |           |               |                    |                |

| PATRIMÔNIO LÍQUIDO       |   |                 |                      |                 |
|--------------------------|---|-----------------|----------------------|-----------------|
| Capital                  |   |                 | Res. Legal           |                 |
|                          | D | C               | D                    | C               |
|                          |   | 60.000,00 SI    |                      | 4.000,00 SI     |
|                          |   | 20.000,00 (7)   |                      | 1.020,00 (14.1) |
|                          |   | 80.000,00       |                      | 5.020,00        |
|                          |   |                 |                      |                 |
|                          |   |                 |                      |                 |
| Res. Estatutária         |   |                 | Res. Retenção Lucros |                 |
|                          | D | C               | D                    | C               |
|                          |   | 8.000,00 SI     |                      | 12.000,00 SI    |
|                          |   | 2.040,00 (14.1) |                      | 10.200,00 (15)  |
|                          |   | 10.040,00       |                      | 22.200,00       |
|                          |   |                 |                      |                 |
|                          |   |                 |                      |                 |
| Ajuste Valor Patrimonial |   |                 |                      |                 |
|                          | D | C               |                      |                 |
|                          |   | 14.000,00 (14)  |                      |                 |
|                          |   | 14.000,00       |                      |                 |
|                          |   |                 |                      |                 |

| RESULTADO             |            |            |                                     |           |            |
|-----------------------|------------|------------|-------------------------------------|-----------|------------|
| Venda                 |            |            | Confrontação<br>Receitas X Despesas |           |            |
| D                     |            | C          | D                                   |           | C          |
|                       | 0,00       | 100.000,00 |                                     |           |            |
| A                     | 100.000,00 |            | B                                   | 45.000,00 | 100.000,00 |
|                       |            |            | C                                   | 3.000,00  |            |
|                       |            |            | D                                   | 12.000,00 |            |
|                       |            |            | F                                   | 8.000,00  |            |
|                       |            |            | G                                   | 2.000,00  |            |
|                       |            |            |                                     | 70.000,00 | 100.000,00 |
|                       |            |            |                                     |           | 30.000,00  |
|                       |            |            | IR                                  | 4.500,00  |            |
|                       |            |            |                                     |           | 25.500,00  |
|                       |            |            | PA                                  | 5.100,00  |            |
|                       |            |            |                                     |           | 20.400,00  |
|                       |            |            |                                     | 20.400,00 |            |
| CMV                   |            |            |                                     |           |            |
| D                     |            | C          |                                     |           |            |
| (4)                   | 45.000,00  | 45.000,00  |                                     |           |            |
|                       |            |            |                                     |           |            |
|                       |            |            |                                     |           |            |
|                       |            |            |                                     |           |            |
| Despe. Deprec.        |            |            |                                     |           |            |
| D                     |            | C          |                                     |           |            |
| (6.1)                 | 3.000,00   | 3.000,00   |                                     |           |            |
|                       |            |            |                                     |           |            |
|                       |            |            |                                     |           |            |
|                       |            |            |                                     |           |            |
| Despesas de Venda     |            |            | Desp. de IR                         |           |            |
| D                     |            | C          | D                                   |           | C          |
| (8)                   | 12.000,00  | 12.000,00  | (9)                                 | 4.500,00  |            |
|                       |            |            |                                     |           |            |
|                       |            |            |                                     |           |            |
|                       |            |            |                                     |           |            |
|                       |            |            |                                     |           |            |
| Desp. Administrativas |            |            | Part. Administrativas               |           |            |
| D                     |            | C          | D                                   |           | C          |
| (8.1)                 | 8.000,00   | 8.000,00   | (10)                                | 5.100,00  |            |
|                       |            |            |                                     |           |            |
|                       |            |            |                                     |           |            |
|                       |            |            |                                     |           |            |
|                       |            |            |                                     |           |            |
| Desp. Juros s/ Fina   |            |            | Lucro/ Prej. Acumulado              |           |            |
| D                     |            | C          | D                                   |           | C          |
| (6.1)                 | 2.000,00   | 2.000,00   |                                     |           | 20.400,00  |
|                       |            |            | (11)                                | 7.140,00  |            |
|                       |            |            |                                     |           | 13.260,00  |
|                       |            |            | (14.1)                              | 1.020,00  |            |
|                       |            |            | (14.2)                              | 2.040,00  |            |
|                       |            |            | (15)                                | 10.200,00 | 10.200,00  |

| Cálc Reserva Legal Obrigatório |           | Cálc. Reserva Estat. |           |
|--------------------------------|-----------|----------------------|-----------|
| Lim = 20% do CS                | 16.000,00 | Lucro                | 20.400,00 |
| Lucro                          | 20.400,00 | 10%                  | 2.040,00  |
| 5%                             | 1.020,00  |                      |           |
| Cálc. RL Facultativo           |           |                      |           |
| 30% do RL+RC                   | 1.200,00  |                      |           |
| Lucro                          | 20.400,00 |                      |           |

Se fosse pelo facultativo, não seria possível contabilizar mais reserva legal.

Vamos agora às demonstrações financeiras:

| BP - CIA. AMPLITUDE - R\$   |                  |                   |                           |                  |                   |
|-----------------------------|------------------|-------------------|---------------------------|------------------|-------------------|
| ATIVO                       |                  |                   | PASSIVO                   |                  |                   |
| ATIVO CIRCULANTE            | 31-12-X6         | 31-12-X7          | PASSIVO CIRCULANTE        | 31-12-X6         | 31-12-X7          |
| Caixa                       | 10.000,00        | 20.000,00         | Fornecedores              | 5.000,00         | 10.000,00         |
| Dupl.a Receber              | 15.000,00        | 20.000,00         | Imp. Renda a Pagar        | 0,00             | 4.500,00          |
| Estoques                    | 30.000,00        | 25.000,00         | Dividendos a Pagar        | 0,00             | 7.140,00          |
| Aplic. Financeiras          | 0,00             | 53.000,00         | Part. Adm. a Pagar        | 0,00             | 5.100,00          |
| Total do At. Circulante     | 55.000,00        | 118.000,00        | Total do circulante       | 5.000,00         | 26.740,00         |
| ATIVO NÃO CIRCULANTE        |                  |                   | PASSIVO NÃO CIRCULANTE    |                  |                   |
| Realiz. A Longo Prazo       | 12.000,00        | 5.000,00          | Financ. a Pagar           | 0,00             | 12.000,00         |
| Investimento                | 8.000,00         | 12.000,00         |                           |                  |                   |
| Imobilizado                 | 14.000,00        | 35.000,00         |                           |                  |                   |
| Total do At. Não Circulante | 34.000,00        | 52.000,00         |                           |                  |                   |
|                             |                  |                   | <b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b> |                  |                   |
|                             |                  |                   | Capital                   | 60.000,00        | 80.000,00         |
|                             |                  |                   | Res. Legal                | 4.000,00         | 5.020,00          |
|                             |                  |                   | Res. Estatutária          | 8.000,00         | 10.040,00         |
|                             |                  |                   | Res. Retenção Lucros      | 12.000,00        | 22.200,00         |
|                             |                  |                   | Ajuste Valor Patrimonial  | 0,00             | 14.000,00         |
|                             |                  |                   | Total Patr. Líquido       | 84.000,00        | 131.260,00        |
| <b>TOTAL</b>                | <b>89.000,00</b> | <b>170.000,00</b> | <b>TOTAL</b>              | <b>89.000,00</b> | <b>170.000,00</b> |

| DRE- Cia. Amplitude - R\$                                                                                                                                                            | 31.12.X7    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| DESCRIÇÃO                                                                                                                                                                            | Valor       |
| RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇOS =<br>RECEITA OPERACIONAL BRUTA                                                                                                                    | 100.000,00  |
| Vendas de Mercadorias                                                                                                                                                                | 100.000,00  |
| (=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA = RECEITA LÍQUIDA DE<br>VENDAS = VENDAS LÍQUIDAS                                                                                                     | 100.000,00  |
| (-) CUSTOS DAS VENDAS                                                                                                                                                                | (45.000,00) |
| Custo das Mercadorias                                                                                                                                                                | (45.000,00) |
| (=) RESULTADO OPERACIONAL BRUTO = LUCRO BRUTO =<br>RESULTADO COM MERCADORIAS                                                                                                         | 55.000,00   |
| (-) DESPESAS OPERACIONAIS                                                                                                                                                            | (25.000,00) |
| Despesas Com Vendas                                                                                                                                                                  | (12.000,00) |
| Despesas Gerais e Administrativas                                                                                                                                                    | (11.000,00) |
| Despesas Financeiras                                                                                                                                                                 | (2.000,00)  |
| (=) RESULTADO (LUCRO OU PREJUÍZO)<br>OPERACIONAL (LÍQUIDO)                                                                                                                           | 30.000,00   |
| (=) RESULTADO OPERACIONAL ANTES DO IMPOSTO DE RENDA E<br>DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO                                                                                        | 30.000,00   |
| (-) Provisão para Imposto de Renda e<br>Contribuição Social Sobre o Lucro                                                                                                            | (4.500,00)  |
| (=) LUCRO OU PREJUÍZO (RESULTADO) LÍQUIDO ANTES DAS<br>PARTICIPAÇÕES                                                                                                                 | 25.500,00   |
| (-) Participações de Debêntures, Empregados, Administradores,<br>Partes Beneficiárias e Contribuições para Fundos de Previdência e<br>entidades de Assistência Social dos empregados | (5.100,00)  |
| (=) RESULTADO (LUCRO OU PREJUÍZO) LÍQUIDO DO EXERCÍCIO                                                                                                                               | 20.400,00   |

| DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS -<br>CIA. Amplitude | 31.12.X7    |
|---------------------------------------------------------------------|-------------|
| SALDO INICIAL                                                       |             |
| LUCRO (PREJUÍZO) LÍQUIDO DO EXERCÍCIO                               | 20.400,00   |
| PROPOSTA DA ADMINISTRAÇÃO DE<br>DESTINAÇÃO DO LUCRO:                |             |
| RESERVA LEGAL                                                       | (1.020,00)  |
| RESERVA ESTATUTÁRIA                                                 | (2.040,00)  |
| RESERVA DE RETENÇÃO DE LUCROS                                       | (10.200,00) |
| DIVIDENDOS OU LUCROS A DESTINAR                                     | (7.140,00)  |
| SALDO FINAL DE LUCROS (PREJUÍZOS) ACUMULADOS                        | -           |

| CIA.Amplitude - DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO<br>DO EXERCÍCIO FINDO EM 31.12.X7 EM R\$ |                   |                    |                     |                  |                          |                     |            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|--------------------|---------------------|------------------|--------------------------|---------------------|------------|
| Histórico                                                                                                | Capital Realizado | RESERVAS DE LUCROS |                     |                  | Ajuste Valor Patrimonial | Luc/Prejuízos Acum. | Total      |
|                                                                                                          |                   | Reserva Legal      | Reserva Estatutária | Res. Ret. Lucros |                          |                     |            |
| Saldo em 31.12.x1                                                                                        | 60.000,00         | 4.000,00           | 8.000,00            | 12.000,00        |                          |                     | 84.000,00  |
| Aumento de Capital:                                                                                      |                   |                    |                     |                  |                          |                     |            |
| por subscrição realizada                                                                                 | 20.000,00         |                    |                     |                  |                          |                     | 20.000,00  |
| Lucro Líquido do Exercício:                                                                              |                   |                    |                     |                  |                          | 20.400,00           | 20.400,00  |
| Proposta da Administração de Destinação do Lucro:                                                        |                   |                    |                     |                  |                          |                     |            |
| Transferências para reservas                                                                             |                   |                    |                     |                  |                          |                     |            |
| Reserva legal                                                                                            |                   | 1.020,00           |                     |                  |                          | (1.020,00)          |            |
| Reserva estatutária                                                                                      |                   |                    | 2.040,00            |                  |                          | (2.040,00)          |            |
| Reserva de Retenção de Lucros                                                                            |                   |                    |                     | 10.200,00        |                          | (10.200,00)         |            |
| Dividendos a distribuir (R\$ ... por ação)                                                               |                   |                    |                     |                  |                          | (7.140,00)          | (7.140,00) |
| Ajuste Valor Patrimonial: Reavaliação                                                                    |                   |                    |                     |                  | 14.000,00                |                     | 14.000,00  |
| Saldo em 31.12.X2                                                                                        | 80.000,00         | 5.020,00           | 10.040,00           | 22.200,00        | 14.000,00                |                     | 131.260,00 |

## Bibliografia:

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamentos contábeis..

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resoluções.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO.

Controle Interno nas Empresas - 10. São Paulo: Atlas, 1998.

Equipe de Professores da FEA/USP. *Contabilidade Introdutória*. 11ª Edição. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDICIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. MANKIW, N.GREGORY. *Macroeconomia*. Rio de Janeiro: LTC, 1992.

MANUAL de Contabilidade Societária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARION, José C. *Contabilidade Empresarial*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

NETTO, Adyr Garcia Ferreira. Globalização, atividade empresarial e a segurança jurídica. In: *Revista do Direito Público*, v. 2, n. 1, p. 75-88, 2007.

ROSSETTI, José Paschoal. *Introdução à economia*. 17.ed. São Paulo: Atlas, 1992.

SHUMPETER, Joseph Alois. *Teoria do desenvolvimento econômico: uma investigação sobre lucros, capital, crédito, juro e ciclo econômico*. São Paulo: Nova Cultural, 1997. (Coleção os economistas).



Universidade Federal da Bahia

## Contabilidade Intermediária I

Apresenta a dinâmica da contabilidade empresarial, buscando desenvolver um entrosamento com a vida da empresa. Apresenta noções sobre a estrutura empresarial do Brasil, o conceito de empresa, suas classificações, aspectos jurídicos, administrativos e contábeis. Aborda as operações envolvendo as disponibilidades, os controles internos correspondentes; as operações financeiras decorrentes de descontos de duplicatas e aplicações financeiras; a constituição e contabilização de provisões como elementos subtrativos do ativo e provisões como passivos; o ativo imobilizado; e folha de pagamento e provisões trabalhistas. Finalmente, discorre sobre alguns dos principais demonstrativos contábeis de acordo com a lei 6.404/76: balanço patrimonial, demonstrativo de resultado do exercício, demonstração de lucros ou prejuízos acumulados e a demonstração das mutações do patrimônio líquido.



PROGRAD  
PRÓ-REITORIA DE GRADUAÇÃO



Ciências Contábeis  
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

