



**Estratégia**  
CONCURSOS

## **Aula 10**

Contabilidade Geral p/ Auditor Fiscal do Trabalho - AFT 2017 (Com videoaulas)

Professores: Gabriel Rabelo, Júlio Cardozo, Luciano Rosa

**AULA 10: DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS, DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.****SUMÁRIO**

1	CONTINUAÇÃO.....	1
2	DLPA E DMPL .....	2
3	- DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS.....	2
3.1	- SALDO DO INÍCIO DO PERÍODO .....	6
3.2	- AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES .....	8
3.3	- REVERSÃO DA RESERVA DE LUCROS .....	14
3.4	- RESULTADO APURADO NO EXERCÍCIO .....	14
3.5	- TRANSFERÊNCIA PARA RESERVA DE LUCROS .....	16
3.6	- DIVIDENDOS.....	17
3.7	- DIVIDENDOS INTERMEDIÁRIOS .....	21
3.8	- DIVIDENDOS ADICIONAIS .....	21
3.9	- PARCELA DO LUCRO INCORPORADA AO CAPITAL .....	23
3.10	- CONSTITUIÇÃO DE RESERVAS.....	23
3.10.1	- RESERVAS DE LUCROS .....	23
3.10.2	- RESERVA LEGAL.....	25
3.10.3	- RESERVAS ESTATUTÁRIAS .....	28
3.10.4	- RESERVA DE CONTINGÊNCIAS.....	28
3.10.5	- RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS .....	32
3.10.6	- RESERVA DE LUCROS A REALIZAR .....	34
3.10.7	- RESERVA ESPECIAL PARA DIVIDENDOS OBRIGATÓRIOS NÃO DISTRIBUÍDOS .....	38
3.10.8	- RESERVA DE PRÊMIO NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES .....	39
3.10.9	- RESERVA DE RETENÇÃO DE LUCRO.....	41
4	- DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO .....	42
5	RESUMO DOS PONTOS ABORDADOS NESTA AULA .....	48
6	MAPAS MENTAIS DESTA AULA (*ELABORADOS PELO PROFESSOR JULIO CARDOZO) ..	53
7	QUESTÕES COMENTADAS .....	56
8	QUESTÕES COMENTADAS NESTA AULA .....	80
9	GABARITO DAS QUESTÕES COMENTADAS NESTA AULA .....	87

**1 CONTINUAÇÃO...**

Olá, meus amigos. Como estão?! Prazer revê-los novamente em mais uma aula.

Na aula de hoje, trataremos basicamente da **Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA)** e **Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)**.

Estamos envidando todo o esforço possível para produzir um curso que lhes agrade. Esperamos que estejam gostando! Críticas, sugestões, elogios, dúvidas, são sempre bem-vindos.

Vamos à aula?! Então, aos estudos! Um abraço.

*Gabriel Rabelo/Luciano Rosa.*

## 2 DLPA E DMPL



A demonstração das mutações do patrimônio líquido é a demonstração que evidencia, como o próprio nome sugere, as modificações neste grupo patrimonial.

A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados demonstra as movimentações da conta lucros ou prejuízos acumulados, passando desde o saldo do início do período (se for prejuízo) até a recepção do lucro (que vem da DRE) e sua distribuição.

O primeiro ponto a destacar é que a **demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL) não é obrigatória segundo a Lei das Sociedades por Ações**.

Confira:

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:

### **II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;**



Assim, a demonstração obrigatória, segundo a lei das SA, é a **demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados (DLPA)**.

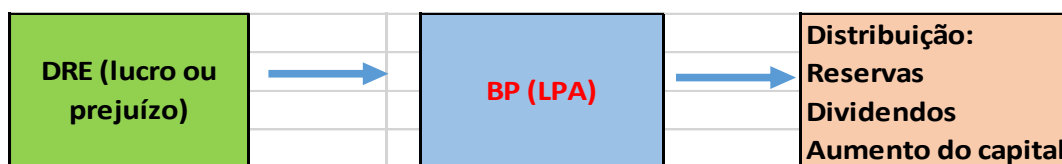
Vamos estudá-las a seguir.

## 3 - DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

A **DLPA demonstra o dividendo por ação do capital social**. Distinga-se da **Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) que demonstra o lucro ou prejuízo por ação do capital**.

DRE
• Lucro por ação
DLPA
• Dividendos por ação

Portanto, **podemos inferir que a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados é elaborada posteriormente à demonstração do resultado do exercício.** Por quê, professores? Pois, na demonstração de resultados lançamos receitas/despesa para encontrar lucro/prejuízo. Posteriormente, transferimos este valor encontrado para o balanço patrimonial, para a conta lucros ou prejuízos acumulados, onde haverá a distribuição, caso seja lucro ou a absorção deste valor, caso seja prejuízo.



**(CESPE/Agente de Polícia Federal/2004)** A elaboração do balanço patrimonial da empresa depende da apuração do lucro do exercício. Essa apuração é efetuada na demonstração de lucros e prejuízos acumulados (DLPA).

**Gabarito → Errado.**



**Atenção!** Cabe lembrar que as companhias não podem mais reter lucros acumulados de maneira injustificada. Sendo assim, todo o valor encontrado deverá ser destinado para dividendos, aumento do capital ou constituição de reservas de lucros.

Segundo a Lei 6.404/76:

**Art. 186.** 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.

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da

retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

§ 2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.



Vamos lá! Um primeiro ponto a salientar é que a **DLPA pode ser incluída na DMPL**. Vejam que a lei afirma que **o que pode ocorrer é a inclusão da primeira na segunda e não a substituição de uma por outra**. Esta questão é recorrente em provas e não podemos errar!

A distribuição do resultado do exercício, evidenciada na DLPA, de acordo com o artigo 186 da Lei 6.404/76 seguirá basicamente a seguinte estrutura:

<b>Estrutura - Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados</b>
Saldo do início do exercício (só se for prejuízo acumulado)
(+/-) Ajustes de exercícios anteriores
(+) Reversão de reservas de lucros do período
(+) Lucro líquido do exercício
(-) Transferência para reservas de lucros
a) Reserva Legal
b) Reserva Estatutária
c) Reservas para contingências
d) Reserva de retenção de lucros
e) Reserva de lucros a realizar
f) Reserva de incentivos fiscais
g) Reserva Especial de dividendo obrigatório não distribuído
h) Reserva específica de prêmio na emissão de debêntures
(-) Dividendos propostos
(-) Parcela dos lucros incorporada ao capital social
(-) Dividendos intermediários
Saldo no fim do período

Vamos ver como isso cai em prova?

**ESTA CAI  
NA PROVA!**

**(FCC/TRE SP/Contabilidade/2012)** Foram extraídas as seguintes informações, em reais, da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados da Cia. Omega, relativa ao exercício encerrado em 31-12-2011:

Ajuste positivo de exercícios anteriores	136.000,00
Constituição da Reserva Estatutária.	117.000,00
Reversão da Reserva de Lucros a Realizar	38.000,00
Lucro Líquido do Exercício	380.000,00
Constituição da Reserva Legal	19.000,00
Dividendos propostos	150.000,00

Sabendo-se que o saldo inicial e o saldo final da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados foram nulos, por conta do disposto no art. 202, § 6º, da Lei nº 6.404/1976, a companhia constituiu outras reservas de lucros, não mencionadas acima, no valor, em reais, de

- A) 282.000,00.
- B) 244.000,00.
- C) 262.000,00.
- D) 264.000,00.
- E) 272.000,00.

**Comentário:**

Nessa questão, fica assim:

Saldo inicial Lucros Acumulados	0,00
Ajuste positivo de exercícios anteriores	136.000,00
Constituição da Reserva Estatutária.	-117.000,00
Reversão da Reserva de Lucros a Realizar	38.000,00
Lucro Líquido do Exercício	380.000,00
Constituição da Reserva Legal	-19.000,00
Dividendos propostos	-150.000,00
Outras reservas de lucros	<b>X</b>
Saldo final Lucros Acumulados	0,00

Agora, é só montar a equação:

$$136.000 - 117.000 + 38.000 + 380.000 - 19.000 - 150.000 - X = 0$$

$$X = 262.000,00$$

**Gabarito → C**

**(CESPE/SUFRAMA/Contador/2014)** A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discrimina as reversões de reservas, as transferências para reservas, os dividendos do período e a parcela dos lucros incorporada ao capital.

**Comentário:**

Conforme a Lei 6404/76:

Art. 186. 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.

**Gabarito → Correto.**

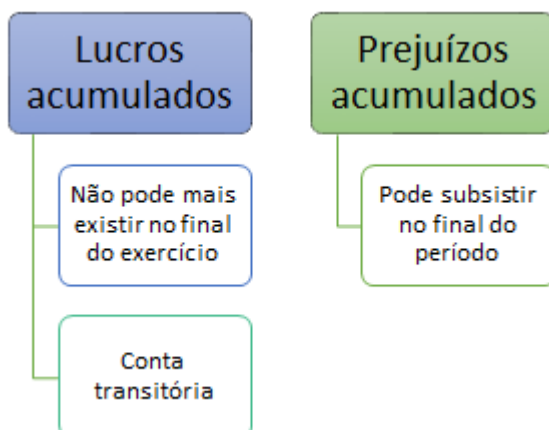
Explicamos sobre cada um dos itens a seguir.

### **3.1 - SALDO DO INÍCIO DO PERÍODO**

Vimos que a demonstração que se destina a apurar o lucro ou prejuízo do exercício é a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). Todavia, esse resultado do exercício integra o chamado capital próprio e deve, pois, ser transferido para o patrimônio líquido, no balanço patrimonial.

A transferência do lucro ou prejuízo do exercício se dá para conta Lucro ou Prejuízos Acumulados do PL. Lembramos que a entidade, com as modificações contábeis recentes, não mais poderá reter lucros injustificadamente. Repita-se: a conta lucros acumulados não pode mais constar no Balanço Patrimonial, quando do fechamento da demonstração.

Ressalte-se, contudo, que a conta prejuízos acumulados pode subsistir ao término do exercício, diminuindo o PL, tendo, assim, saldo devedor.



Se a empresa teve receitas de R\$ 1.500.000,00, despesas de R\$ 500.000,00 e, conseqüentemente, um lucro líquido do exercício de R\$ 1.000.000,00, isto significa que os saldos credores (receitas) suplantaram os saldos devedores (despesas).

Demonstração do Resultado	
Despesas	Receitas
500.000,00	1.500.000,00
	<b>1.000.000,00 (LLEX)</b>

\*LLEX = lucro líquido do exercício.

Para encerrar o resultado, temos de transferir essas contas para o PL. A transferência se dará assim.

D – Lucro líquido do exercício	1.000.000,00
C – Lucros acumulados	1.000.000,00

Lucro do Exercício		Lucros Acumulados (PL)	
Debitos	Créditos	Débitos	Créditos
500.000,00	1.500.000,00		
			1.000.000,00 (LLEX)
	1.000.000,00 (LLEX)		
1.000.000,00			

Contudo, **este valor deverá ser todo distribuído, seja para o aumento do capital social, seja para o pagamento de dividendos, seja para constituição de reservas de lucros.**

Caso, todavia, a situação seja reversa, e as despesas excedam as receitas, temos prejuízo.



Demonstração do Resultado	
Despesas	Receitas
1.500.000,00	500.000,00
<b>R\$ 1.000.000,00</b>	

Nesta hipótese, a transferência se dará do seguinte modo:

D – Prejuízos acumulados (PL)	1.000.000,00
C – Prejuízo líquido do exercício	1.000.000,00

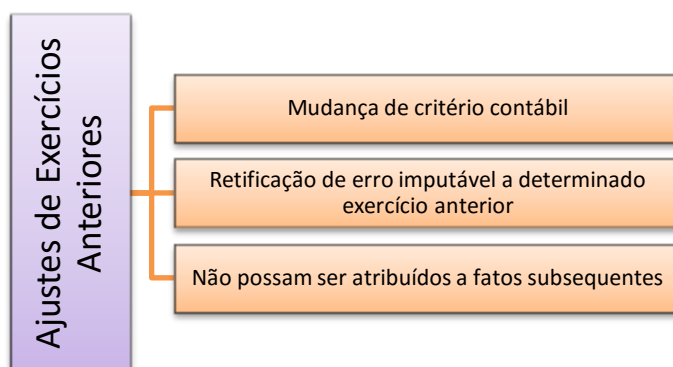
Prejuízo Líquido do Exercício		Prejuízos Acumulados (PL)	
Débitos	Créditos	Débitos	Créditos
1.500.000,00	500.000,00		
		1.000.000,00	
1.000.000,00			
	1.000.000,00		

### 3.2 - AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

Segundo a Lei 6.404/76:

**Art. 186.** § 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

Assim, temos:



ESTA CAI  
**NA PROVA!**

**(CESPE/MTE/Contador/2014)** No que concerne a operações que envolvem mercadorias e fornecedores, julgue o seguinte item.

Erros no valor provisionado do imposto de renda a recolher sobre o lucro do período anterior devem ser corrigidos em contrapartida à conta de lucros acumulados, independentemente de seu valor.

**Comentário:**

Segundo a Lei 6404/76 (Lei das SAs)

Art. 186. § 1º **Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.**

§ 2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

Assim, os erros devem ser corrigidos em contrapartida à conta **"ajustes de exercícios anteriores"**, e não à conta **"lucros acumulados"**.

A conta **ajuste de exercícios anteriores** pode ter saldo devedor ou credor, conforme o erro a ser corrigido.

**Gabarito → Errado**

**(CESPE/CGE PI/Auditoria Governamental/2015)** De acordo com a Lei n.º 6.404/1976, julgue o próximo item, a respeito da elaboração e apresentação das principais demonstrações contábeis.

Os ajustes de exercícios anteriores devem ser evidenciados na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados quando motivados por mudança de critério contábil ou por retificação de erro atribuível a um exercício anterior, e não puderem ser atribuídos a fatos subsequentes.

**Comentário:**

Art. 186. § 1º **Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a**

**determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.**

**Gabarito → Correto.**



Ademais, tal assunto está tratado no CPC - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

Temos de saber discernir entre as políticas contábeis, estimativas contábeis e retificação de erro. Senão vejamos, de acordo com o CPC 23:



**Políticas contábeis** são os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis.

**Mudança na estimativa contábil** é um ajuste nos saldos contábeis de ativo ou de passivo, ou nos montantes relativos ao consumo periódico de ativo, que decorre da avaliação da situação atual e das obrigações e dos benefícios futuros esperados associados aos ativos e passivos. As alterações nas estimativas contábeis decorrem de nova informação ou inovações e, portanto, não são retificações de erros.

**Erros de períodos anteriores** são omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável que:

- (a) estava disponível quando da autorização para divulgação das demonstrações contábeis desses períodos; e
- (b) pudesse ter sido razoavelmente obtida e levada em consideração na elaboração e na apresentação dessas demonstrações contábeis.

Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contábeis, descuidos ou interpretações incorretas de fatos e fraudes.

As políticas são mais amplas e gerais que as estimativas. Referem-se à escolha da base de avaliação, das regras que a entidade irá usar para elaboração das suas demonstrações contábeis.



Assim, **alteração na política contábil configura uma mudança na forma de avaliação**, em virtude de alteração em princípios, bases, convenções, regras ou práticas específicas aplicadas. Por exemplo, mudar do PEPS para o Custo Médio Ponderado para a avaliação de estoques é uma mudança de política contábil.

A **mudança na estimativa contábil é um ajuste nos saldos contábeis** de ativo ou de passivo, ou nos montantes relativos ao consumo periódico de ativo, **que decorre da avaliação da situação atual e das obrigações e dos benefícios futuros esperados associados aos ativos e passivos**.

Ou seja, a empresa faz uma estimativa baseada na última informação disponível. Passado algum tempo, novas informações estão disponíveis, mais atualizadas, que podem evidenciar a necessidade de alterar a estimativa anterior. Nesse sentido, uma revisão de estimativa não é retificação de erro. Não houve erro na estimativa anterior, que foi feita com a melhor informação então disponível.

Por exemplo, uma empresa estima que um veículo terá vida útil de seis anos, com valor residual de XX. Após três anos de uso, a empresa verifica que o veículo está sendo utilizado em condições mais severas, e que irá durar cinco anos, em vez de seis. Trata-se de uma mudança de estimativa, que vale para aquele veículo em particular.

E não é retificação de erro. A estimativa inicial (feita com as informações da época) não está errada. É impossível acertar exatamente o desgaste de todos os ativos da empresa. Portanto, alterações posteriores são mudanças de estimativa, e não correção de erros.

É importante ressaltar que serão realizadas apenas as alterações de estimativas que sejam relevantes, que possam afetar a decisão do usuário.

**Erros de períodos anteriores são omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável que estava disponível que ou poderia ser razoavelmente obtida.**

Tais erros incluem os efeitos de **erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contábeis, descuidos ou interpretações incorretas de fatos e fraudes.**



Vale ressaltar ainda a diferença entre **aplicação retrospectiva e aplicação prospectiva:**

**Aplicação retrospectiva** é a aplicação de nova política contábil, como se essa política tivesse sido sempre aplicada. Refere-se portanto a ajustes de transações e eventos passados. Por exemplo, se a empresa muda o método de avaliação de estoques, de PEPS para custo médio ponderado, deve ajustar o estoque inicial, como se já utilizasse o custo médio ponderado no final do exercício anterior.

**Aplicação prospectiva** de mudança em política contábil e de reconhecimento do efeito de mudança em estimativa contábil representa, respectivamente:

- (a) a **aplicação da nova política contábil a transações**, a outros eventos e a condições **que ocorram após a data** em que a política é alterada; e
- (b) o **reconhecimento do efeito da mudança na estimativa contábil nos períodos corrente e futuro afetados pela mudança.**

Podemos adiantar que as **alterações nas políticas contábeis devem ter aplicação retrospectiva, a não ser que isso seja impraticável.**

As **alterações nas estimativas contábeis devem ser aplicadas de forma prospectiva.**

E quanto à correção de erros:

A) **Erros materiais** (que podem alterar a decisão dos usuários das demonstrações contábeis) devem ser **ajustados de forma retrospectiva**;

B) **Erros decorrentes de fraudes** (material ou imaterial) devem ter **aplicação retrospectiva.**

Então, supondo que tenha sido feita erroneamente a contabilização de uma despesa de juros, cujo valor correto monta a R\$ 100.000,00, mas fora contabilizada por R\$ 1.000.000,00.

O lançamento para correção deve ser feito diretamente à conta de lucros ou prejuízos acumulados.

**Quando do lançamento original (o incorreto):**

D – Despesa de juros (resultado) 1.000.000  
C – Juros a pagar (passivo) 1.000.000

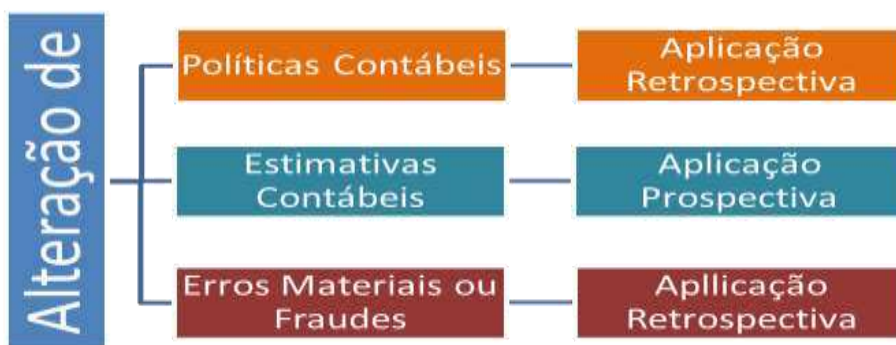
Despesas de juros		Juros a pagar	
1000000			1000000

**Pela correção do erro, lançaremos:**

D – Juros a pagar (passivo) 900.000  
C – Lucros ou prejuízos acumulados (PL) 900.000

Juros a pagar		Lucros ou prejuízos	
900000	1000000		900000

Vejam que **os juros não podem ser lançados na DRE no exercício posterior, pois não fazem parte das despesas daquele período. A correção se dá diretamente na conta lucros ou prejuízos acumulados.**



### 3.3 - REVERSÃO DA RESERVA DE LUCROS

Quando da constituição de uma reserva de lucros, o lançamento é:

- D – Lucros ou prejuízos acumulados
- C – Reserva de lucro

LPA		Reserva de lucro	
XX			XX

Pela reversão, o lançamento é exatamente o contrário:

- D – Reserva de lucro
- C – Lucros ou prejuízos acumulados

LPA		Reserva de lucro	
XX	XX	XX	XX

### 3.4 - RESULTADO APURADO NO EXERCÍCIO

Já dissemos acima que o resultado do exercício é apurado na DRE, podendo ser lucro ou prejuízo.

Caso seja prejuízo, há uma ordem de prioridade para que haja a absorção deste déficit no balanço, a saber:

**Art. 189. Parágrafo único.** O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

Devemos ainda conjugar esse dispositivo com o seguinte:



Art. 200. As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para:

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

Absorção do prejuízo
Lucros acumulados
Reserva de lucros
Reserva legal
Reservas de capital

**Gravem!** Portanto, o prejuízo do exercício é assim absorvido:



A ESAF abordou este tema em uma questão muito interessante, para Contador da ENAP, nos idos de 2006. Analisemos:



ESTA CAI  
**NA PROVA!**

**(ESAF/Contador/ENAP/2006)** A empresa Setas e Cetáceos S/A, em primeiro de janeiro apresentava patrimônio líquido de R\$ 105.000,00, constituído de:

Capital Social	100.000,00
Reserva Legal	3.000,00
Lucros Acumulados	2.000,00
Soma do Patrimônio Líquido	105.000,00

Ao fim do mesmo exercício social esse patrimônio líquido somava apenas R\$ 99.000,00, em decorrência de prejuízo líquido apurado no exercício. Em face do fato acima citado, o aludido patrimônio líquido deve ser apresentado no balanço como segue:

(a) Capital Social	100.000,00
Reserva Legal	3.000,00
Lucros Acumulados	2.000,00
Prejuízos	(6.000,00)
Soma do Patrimônio Líquido	99.000,00



(b) Capital Social	100.000,00
Reserva Legal	3.000,00
Prejuízos Acumulados	(4.000,00)
Soma do Patrimônio Líquido	99.000,00

(c) Capital Social	100.000,00
Lucros Acumulados	2.000,00
Prejuízos	(3.000,00)
Soma do Patrimônio Líquido	99.000,00

(d) Capital Social	100.000,00
Prejuízos Acumulados	(1.000,00)
Soma do Patrimônio Líquido	99.000,00

(e) Capital Social	98.000,00
Soma do Patrimônio Líquido	98.000,00

### **Comentários**

Primeiro, esvaem-se os lucros acumulados, no montante de R\$ 2.000,00. Depois, esgotamos a reserva legal, no montante de R\$ 3.000,00. Contudo, vejamos que ainda temos de reduzir R\$ 1.000,00, para se atingir o valor de R\$ 99.000,00 que a questão informou. Assim, este valor ficará registrado à conta de prejuízos acumulados. Não devemos reduzir o capital social.

O PL ficará assim:

Capital Social	100.000,00
Prejuízos Acumulados	(1.000,00)
Soma do Patrimônio Líquido	99.000,00

**Gabarito → D.**

**Atenção:** Lembramos que, atualmente, as empresas não podem mais manter “Lucros Acumulados” no Patrimônio Líquido. Ou seja, todo o lucro do exercício deve ser usado para constituição de reservas ou para distribuição de dividendos.

## **3.5 - TRANSFERÊNCIA PARA RESERVA DE LUCROS**

As reservas de lucros que podem ser constituídas a partir de existência de lucro no exercício são:

**Reservas de lucros**

Reserva legal
Reservas estatutárias
Reservas para contingências
Reservas de incentivos fiscais
Reservas de retenção de lucros
Reserva de lucros a realizar
Reserva especial para dividendos obrigatórios não distribuídos
Reserva de prêmio na emissão de debêntures

Pela constituição:

D – Lucros acumulados  
C – Reservas de lucros

### 3.6 - DIVIDENDOS

Os **dividendos representam a remuneração do capital dos sócios**. Quando você emprega dinheiro em uma sociedade, espera receber um retorno. E o principal recebimento dos sócios são os dividendos.

Os dividendos são pagos caso haja lucro. Mas qual o valor? Como funciona?

Segundo a Lei das Sociedades por Ações:

**Art. 202.** Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto (...)

Portanto, **a regra é a distribuição de dividendos obrigatórios ao final de cada exercício social**, pelo lançamento seguinte:

D – Lucros acumulados (PL)  
C – Dividendos a pagar (passivo)

LPA		Dividendos a pagar	
XX	Saldo		XX

O primeiro ponto a salientar é que **o estatuto é livre para fixar o percentual que pagará a título de dividendos obrigatórios**.

Em uma sociedade por ações, geralmente temos dois tipos de acionistas: ordinários (que têm direito a voto) e preferenciais (que,

geralmente, abrem mão do seu direito a voto em troca de pagamento de dividendos melhores).

Os dividendos dos preferencialistas pode ser fixo, pode ser mínimo ou pode ser a conjugação dos dois itens. **Depois de calcular os dividendos dos preferencialistas é que vamos para as ordinárias.**

Saliente-se, ainda, que **as ações em tesouraria não recebem dividendos**. Vamos ver como ficar por meio de uma questão muito boa? É antiga, mas elucidará perfeitamente o que queremos dizer.



**(ESAF/Analista de Finanças e Controle/STN/2005)** No balanço Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, na linha que indicar os dividendos propostos, deve ser informado o montante, em reais, do dividendo distribuído por ação do capital social.

A empresa Cia. de Alimentação & Merendas tem capital formado de onze milhões de ações, das quais, um milhão estão em Tesouraria. Dessas ações, dois milhões são preferenciais classe A, com dividendo fixo de R\$ 0,06 por ação; dois milhões são preferenciais classe B, com dividendo mínimo de R\$ 0,12 por ação; e as restantes são ordinárias, inclusive, as que estão em Tesouraria.

Considerando-se o caso da empresa supracitada, em que o valor total do dividendo proposto foi de R\$ 920.000,00, na aludida demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, deve constar a seguinte informação:

- a) Dividendos propostos (R\$ 0,084 por ação do capital social) R\$ 920.000,00.
- b) Dividendos propostos (R\$ 0,092 por ação do capital social) R\$ 920.000,00.
- c) Dividendos propostos (R\$ 0,090 por ação preferencial e R\$ 0,093 por ação ordinária) R\$ 920.000,00.
- d) Dividendos propostos (R\$ 0,060 por ação preferencial classe A; R\$ 0,120 por ação preferencial classe B; e R\$ 0,093 por ação ordinária) R\$ 920.000,00.
- e) Dividendos propostos (R\$ 0,060 por ação preferencial classe A; R\$ 0,120 por ação preferencial classe B; R\$ 0,080 por ação em Tesouraria e R\$ 0,080 por ação ordinária) R\$ 920.000,00.

**Comentários**

Como dissemos, primeiramente calculamos os dividendos dos acionistas preferenciais.

Dividendos preferenciais – Classe A:  $0,06 \times 2 \text{ milhões} = 120.000,00$

Dividendos preferenciais – Classe B:  $0,12 \times 2 \text{ milhões} = 240.000,00$

Portanto, calculamos aqueles que receberão dividendo fixo e aqueles que receberão dividendo mínimo. Temos R\$ 920.000,00 para distribuir de dividendos. Esses valores são suportados pelo montante total.

Vejam que o dividendo mínimo é, como o próprio nome diz, mínimo. Mas o que fazer depois disso? A questão não informou. Não há dados, então, não fazemos nada.

Feito o cálculo dos preferencialistas, vamos para os ordinários. Ao todo, 7 milhões de ações ordinárias.

Assim, para essas 7 milhões de ações temos dividendos de  $920.000 - 120.000 - 240.000 = 560.000,00$ .

Ressalte-se, contudo, que as ações em tesouraria não recebem dividendos.

Assim, temos: R\$ 560.000,00 para dividir em 6 milhões de ações.

Logo, o montante por ação do capital social, de ações ordinária, é de R\$ 0,093 ( $560.000,00/6 \text{ milhões}$ ).

**Gabarito → D.**

Pois bem, já sabemos a regra: **o estatuto fixa o quanto quiser para o pagamento de dividendos! Mas e se ele não fixar?** Se o estatuto for omissivo sobre o valor a ser pago a título de dividendos, aplicamos a regra prevista no inciso I do artigo 202, que propõe:

**Art. 202.** Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas:

I - metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores:

a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193); e

b) importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores;

Caso seja **omisso**, a base de cálculo é a seguinte:

**Base de cálculo para estatuto omissivo:**

**Lucro líquido do exercício**

- Reserva legal

- Reserva para contingências

+ Reversão da reserva de contingências

- Reserva de incentivos fiscais (facultativamente)

- Reserva esp. emissão de debêntures (facultativamente)

**Lucro líquido ajustado x 50% = dividendo devido**

Contudo, **caso seja omissivo e venha a fixar depois, não poderá fazê-lo em menos de 25% do percentual do lucro líquido ajustado, mostrado acima.**

Fica assim:

Dividendos	
Estatuto expresso	Fixa o quanto quiser
Estatuto omissivo (base de cálculo): 50% do lucro líquido ajustado, que é encontrado da seguinte maneira	Lucro líquido do exercício
	- Reserva legal
	- Reserva para contingências
	+ Reversão de reserva para contingências
	- Reserva de incentivos fiscais (facultativo)
	- Reserva emissão de debent. (facultativo)
Se fixar depois	Mínimo 25% do valor do lucro ajustado acima

Um último lembrete.

Como todo negócio está sujeito a risco, pode acontecer de a empresa possuir lucro, mas não possuir situação financeira ou patrimonial que permita o pagamento de dividendos, como, por exemplo, quando a empresa tem um volume extraordinário de empréstimos a serem quitados, ou quando está em recuperação judicial ou extrajudicial. Tal situação está prevista na Lei das SAs da seguinte forma:

§ 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.

Esse montante não distribuído fica incorporado ao patrimônio líquido em reserva especial, sendo pago quando a situação permitir. No nosso exemplo, com a quitação do empréstimo ou com a extinção da recuperação judicial ou extrajudicial.

### **3.7 - 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 (LSA, art. 204).

A companhia poderá, nos termos de disposição estatutária, levantar balanço e distribuir dividendos em períodos menores, desde que o total dos dividendos pagos em cada semestre do exercício social não exceda o montante das reservas de capital de que trata o § 1º do artigo 182 (LSA, art. 204, §1º).

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 (LSA, art. 204, §2º).

Portanto, **a companhia pode apurar dividendos intermediários, caso opte por (ou seja obrigada a) elaborar balanço semestral.** Ou seja, poderá pagar dividendos em um período menor do que o exercício social (1 ano)

O lançamento é o que se segue:

D – Lucros acumulados/dividendos pagos antecipadamente (ret.PL)  
C – Dividendos a pagar (passivo)

### **3.8 - DIVIDENDOS ADICIONAIS**

Os **dividendos mínimos obrigatórios devem figurar no passivo**, na data do balanço.

Quanto aos **dividendos adicionais, serão contabilizados ou não, dependendo da data em que forem declarados**. Ou seja, se a empresa fechar as demonstrações contábeis em 31.12.X1, e declarar dividendos adicionais em janeiro ou fevereiro de X2, tais dividendos não serão contabilizados no balanço de 31.12.X1. Serão apenas divulgados em Nota Explicativa.

Por outro lado, os dividendos adicionais que forem declarados pela assembleia geral ou outro órgão competente antes da data base das demonstrações contábeis, atendem aos requisitos de obrigação presente e, portanto, devem figurar nas demonstrações contábeis da entidade.

Portanto, basicamente, é o seguinte.

As demonstrações vão fechar em 31.12.X1. **Se a companhia declarar dividendos adicionais (que excedem ao mínimo) antes de encerrar (antes de 31.12.X1) esses dividendos serão contabilizados.**

**Caso o dividendo seja declarado depois desta data, como as demonstrações contábeis já estão “fechadas”, os valores serão apenas declarados em notas explicativas.**

A parcela do dividendo mínimo obrigatório, que se caracterize efetivamente como uma obrigação legal, deve figurar no passivo da entidade. Mas a parcela da proposta dos órgãos da administração à assembleia de sócios que exceder a esse mínimo obrigatório deve ser mantida no patrimônio líquido, em conta específica, do tipo **dividendo adicional proposto**, até a deliberação definitiva que vier a ser tomada pelos sócios. Afinal, esse dividendo adicional ao mínimo obrigatório não se caracteriza como obrigação presente na data do balanço, já que a assembleia dos sócios (que só ocorre quatro meses após o encerramento do exercício), não havendo qualquer restrição estatutária ou contratual, poderá deliberar ou não pelo seu pagamento ou por pagamento por valor diferente do proposto.

Portanto, a contabilização dos dividendos fica assim:



### **TRATAMENTO DOS DIVIDENDOS**



- 1 – Obrigatórios: Passivo.
- 2 – Adicionais declarados:

- a) Após o período contábil: não são contabilizados no passivo. Divulgados notas explicativas.
- b) Antes do período contábil: ficam no PL, até aprovação da Assembleia, quando vão para o passivo.

### **3.9 - PARCELA DO LUCRO INCORPORADA AO CAPITAL**

Uma parte do lucro líquido pode ser incorporada ao capital social. O lançamento é o que se segue:

- D – Lucros acumulados
- C – Capital Social

### **3.10 – CONSTITUIÇÃO DE RESERVAS**

#### **3.10.1 - RESERVAS DE LUCROS**

As reservas de lucros são retenções de parcelas provenientes de ganhos do período, com o objetivo de preservar o patrimônio líquido de uma sociedade, com o objetivo de posterior destinação. São, em suma, lucros que a empresa não entrega aos acionistas, mas guarda para si, seja para investir em projetos, seja para resguardar o capital social.

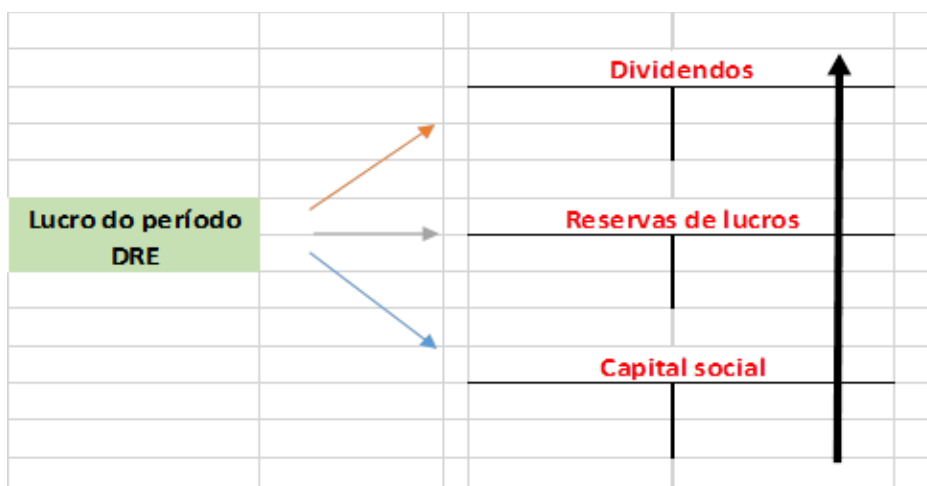
Segundo a Lei das S.A's:

Artigo 182, §4º Serão classificados como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.

Ao final do exercício social as contas de resultado (receitas e despesas) são zeradas. O saldo, lucro ou prejuízo, é transferido para o PL. No PL, podemos ter três destinações:

- 1) Dividendos (para os sócios);
- 2) Reservas de lucros;
- 3) Aumento do capital social.





Assim, se a empresa tem receitas de 2.000, despesas de 1.000, terá um lucro de 1.000 ( $2.000 - 1.000$ ). Esse lucro pode ser distribuído para os sócios, para aumento do CS ou pode ir para reserva de lucros (se atendidos os requisitos legais).

Com a alteração da lei das S.A's **a conta antigamente denominada lucros ou prejuízos acumulados passa a ser denominada prejuízos acumulados**, ou seja, haverá uma destinação para este lucro, não podendo ficar em conta específica do PL.

As reservas de lucros hoje existentes são as seguintes:

Reservas de lucros
Reserva legal
Reservas estatutárias
Reservas para contingências
Reservas de incentivos fiscais
Reservas de retenção de lucros
Reserva de lucros a realizar
Reserva especial para dividendos obrigatórios não distribuídos
Reserva de prêmio na emissão de debêntures

Existe um limite máximo para essas reservas, a saber:

**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)

A Lei 11.941/2009, art. 19, incluiu, entre as reservas acima, a reserva específica de prêmio de debêntures.

Assim, gravemos:

### **Reserva de lucros < Capital social**

**Exceções:** reserva de incentivos fiscais, reserva de contingência, lucros a realizar, prêmio na emissão de debêntures.

Isso equivale a dizer:

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

Na verdade, podemos dizer que é menor ou igual, pois se for igual não há ultrapassagem.

Falemos agora sobre cada uma dessas reservas:

#### **3.10.2 - RESERVA LEGAL**

Segundo a lei das S/A:

Art. 193. Do lucro líquido do exercício, 5% (cinco por cento) serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva legal, que não excederá de 20% (vinte por cento) do capital social.

§ 1º A companhia poderá deixar de constituir a reserva legal no exercício em que o saldo dessa reserva, acrescido do montante das reservas de capital de que trata o § 1º do 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.

Esquematizemos:

**Reserva legal → 5% do LLE → Limitado a 20% do capital social.**

A reserva legal é a única reserva de constituição obrigatória para a empresa.

Vejam a sua finalidade: manter a integridade do capital social.

**Limite!** Mas, professores, por que há limitação, se a finalidade da reserva legal é manter a integridade do capital social? Não é correto dizer que quanto “mais reserva legal melhor”? A explicação é que **não podemos constituir reservas indefinidamente**, a ponto de prejudicar os acionistas minoritários, eis o motivo de a Lei 6.404/76 impor um limite.

Saber também da sua utilização é também extremamente importante para concursos: somente poderá ser utilizada para **compensar prejuízos** ou **aumentar o capital social**.

Existe também um limite facultativo para a constituição da reserva legal, qual seja, quando ela, somada às reservas de capital, atingir o montante de 30% do capital social. Grave-se!

Mas a reserva legal deve ser constituída tendo como limite o capital realizado ou o capital subscrito?



**Hoje, podemos dizer que todas as principais bancas fazem o cálculo da reserva legal com base no capital realizado (isto é, capital subscrito – capital a realizar).**

Por fim, falemos sobre outro ponto importante, qual seja, a **relação entre a reserva legal e o prejuízo acumulado existente**.

O IR, as participações e as reservas devem ser calculados sobre o lucro. Mas **não há lucro se a empresa tem prejuízos acumulados**.

Vamos imaginar uma empresa formada há 5 anos com capital, já devidamente integralizado, de 100.000.000. Nos primeiros 4 anos, acumulou prejuízos de 10.000.000. No último ano, apurou lucro de 3.000.000.

Se a empresa distribuir dividendos ou pagar participação com base no resultado do último ano, sem descontar os prejuízos acumulados, ela não estará distribuindo lucro; estará distribuindo capital. Isto leva a crer em dissolução disfarçada da empresa.

Primeiro, ela deve gerar lucro suficiente para cobrir o prejuízo e recompor o capital social. Só depois ela estará apresentando lucro, e aí poderá atender seus compromissos com dividendos, participações, e reservas.

Vamos olhar o PL da empresa acima logo após apurar o lucro do exercício de 3.000.000 (antes de IR e participações):

Capital social	100.000.000
Prejuízo acumulado	(10.000.000)
Lucro do exercício	3.000.000
Total do Patrimônio Líquido	93.000.000

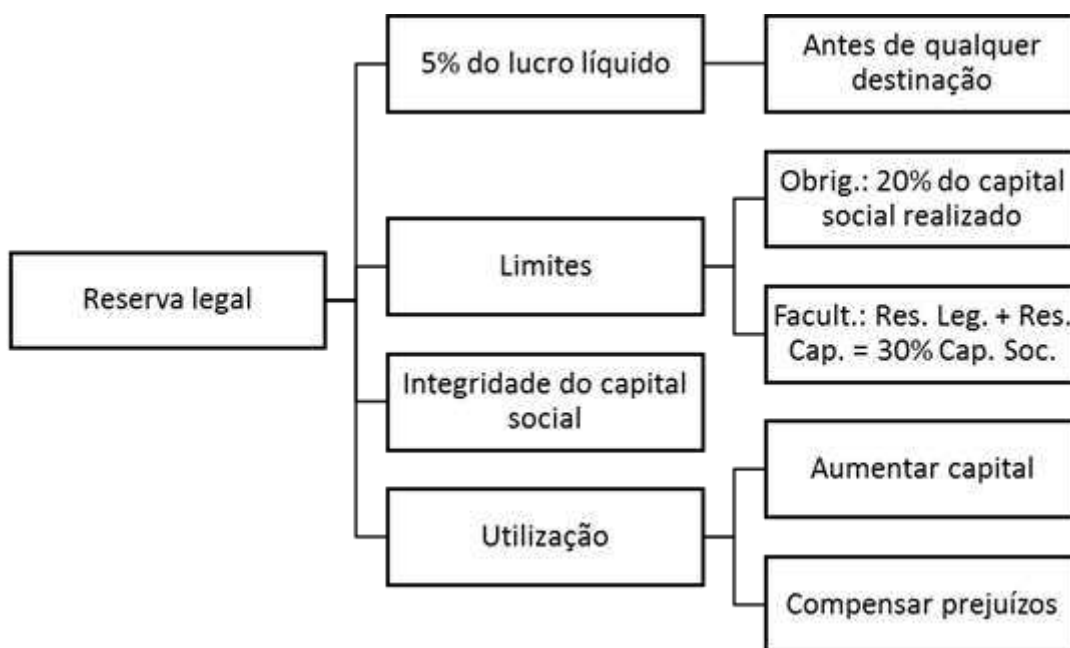
Os sócios investiram 100 milhões, e estão com 93 milhões. Como se pode falar em lucro nesta situação? Os 3.000.000 do último exercício reduziram o prejuízo dos acionistas. Mas não há lucro para ter participações, pelo contrário, a empresa ainda apresenta um prejuízo acumulado de 7 milhões.

E quanto à reserva legal? Não poderíamos calcular 5% do lucro e constituir reserva legal?

Ainda não. A reserva legal destina-se a garantir a integridade do capital social (tanto que só pode ser usada para cobrir prejuízos ou para ser incorporada ao capital).

Assim, **se há prejuízo, não há sentido em constituir a reserva legal**. O capital já está afetado à reserva legal, se houvesse, deveria ser usada para compensar prejuízos.

Portanto, se há prejuízos acumulados, o lucro do exercício deve ser destinado a cobrir o prejuízo, sem qualquer participação ou destinação.



### 3.10.3 - RESERVAS ESTATUTÁRIAS

As reservas estatutárias são reservas constituídas com base no lucro líquido da companhia. E devem estar previstas no estatuto. Segundo a LSA:

Art. 194. O estatuto poderá criar reservas desde que, para cada uma:

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

<b>Reservas estatutárias. Podem ser previstas no estatuto, se:</b>
Indicar a sua finalidade
Fixar os critérios
Fixar a parcela a ser destinada
Estabelecer o limite máximo

### 3.10.4 - RESERVA DE 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 (LSA, art. 195).

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 (LSA, art. 195, §1º).

A reserva será revertida no exercício em que deixarem de existir as razões que justificaram a sua constituição ou em que ocorrer a perda (LSA, art. 195, §2º).

O termo contingência, em contabilidade, quando usada sem nenhuma qualificação (como ativa ou passiva), é usado para se referir a problema previsto, sobre o qual existe dúvida acerca de sua ocorrência.

As reservas de contingências, especificamente, objetivam salvaguardar o capital social, de modo que se posteriormente algo acontecer, decorrente de perda julgada provável cujo valor possa ser estimado, a companhia esteja preparada.

Exemplo extraído do Manual de Contabilidade Societária – FIPECAFI (pág. 350):

Podem ser constituídas reservas de contingências para:



- Geadas ou secas, que podem atingir empresas com plantações, criações ou estoques nessas áreas, ou ainda as que dependem desses produtos para suas operações, como no caso de empresas comerciais ou industriais que utilizem tais produtos como matérias-primas em seu processo produtivo.



- Cheias, inundações e outros fenômenos naturais que podem ocorrer ciclicamente nas áreas onde se localizam estoques ou instalações da empresa, gerando prejuízos efetivos por perdas de bens, por paralisação temporária das operações.

Suponhamos que tal perda provável possa ser estimada em um montante de R\$ 100.000,00. A empresa, então, lançará:

D – Lucros acumulados	100.000,00
C – Reserva para contingências	100.000,00

Lucros acumulados (PL)		Reservas para contingências (PL)	
100.000,00			100.000,00

Se essa perda vier realmente ocorrer, havendo um prejuízo no exercício subsequente no montante de R\$ 100.000,00, o patrimônio líquido ficará da seguinte forma:

Patrimônio Líquido	
Capital Social	1.000.000,00
Reserva para contingências	100.000,00
Prejuízos acumulados	(100.000,00)
<b>Total</b>	<b>1.000.000,00</b>

Veja que a reserva para contingências realmente salvou o nosso capital social. Se não tivéssemos constituído a reserva a empresa ficaria com um PL de 900.000,00 (1 milhão – 100.000). Entretanto, como houve a prudente constituição, o capital social permanecerá intacto.

O lançamento de compensação da reserva com o Prejuízo é:

D – Reversão da Reserva para contingências	100.000,00
C – Lucros/Prejuízos acumulados	100.000,00

Prejuízos acumulados (PL)		Reservas para contingências (PL)	
100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00

Importante distinção é a que devemos fazer entre a **reserva para contingências** da **provisão para contingências**. Vamos explicar por uma questão...

**(FGV/Contador/Cia Potiguar de Gás/2006)** Analise as afirmativas a seguir e assinale com C ou E:

- I. A provisão para contingências corresponde a perdas já incorridas, mas ainda não desembolsadas.
- II. A reserva para contingências corresponde a perdas já incorridas, mas ainda não desembolsadas.
- III. Provisão para contingências e reservas para contingências são sinônimos.

### **Comentários**

Uma excelente explicação sobre a diferença está nesta nota explicativa da CVM:

Diferença entre Reservas para contingências e Provisões para contingências (nota explicativa CVM)

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:

- a) Dar cobertura a perdas ou prejuízos potenciais (extraordinários, não repetitivos) ainda não incorridos, mediante segregação de parcela de lucros que seria distribuída como dividendo;
- b) 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;
- c) É uma conta integrante do patrimônio líquido, no grupamento de reserva de lucros.



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

2. Quanto à provisão para contingências suas particularidades são:

a) 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;

b) 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;

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

d) 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;

e) não está sujeita à atualização monetária patrimonial (art. 185, LEI Nº 6.404/76) e sim à decorrente da natureza do evento que a originou;

f) 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.

Reserva para contingência	Provisões para contingências
Compensação de perda em exercício futuro.	Cobertura de perda em que já houve fato gerador.
Segrega no PL parcela de lucros que poderia ir para dividendos.	Constituída independente do lucro ou prejuízo do exercício.
É revertida para lucros acumulados (ocorrendo ou não o evento), integrando BC dos dividendos.	Não há reversão de valores, em regra.
Conta do PL, reserva de lucros. Não afeta resultado.	Conta do passivo e contrapartida em despesa no resultado.
Exemplos: geadas, inundações, secas, empresas que operam com períodos altamente lucrativos e depois com baixa lucratividade.	Exemplos: indenizações contratuais, contingências fiscais, trabalhistas.

Vamos, finalmente, analisar a questão...

I. A provisão para contingências corresponde a perdas já incorridas, mas ainda não desembolsadas.

II. A reserva para contingências corresponde a perdas já incorridas, mas ainda não desembolsadas.

III. Provisão para contingências e reservas para contingências são sinônimos.



O item I está correto. Na provisão para contingências a perda já ocorreu, contudo, ainda não houve o pagamento.

O item II está incorreto. As perdas não ocorreram ainda na reserva para contingências.

O item III está incorreto, haja vista que reserva e provisão para contingências não são sinônimos.

Mais uma questão:

**(CESPE/Contador/FUB/2015)** O tempo é um fator que diferencia provisões para contingências de reservas para contingências: as primeiras referem-se a eventos passados, e as últimas, a futuros.

**Gabarito → Correto.**

### **3.10.5 - RESERVA DE INCENTIVOS FISCAIS**

Falemos um pouco sobre esta nova reserva...

Dissemos **anteriormente que as doações e subvenções governamentais, antes do advento das mudanças contábeis, eram registradas à conta de reserva de capital.** Pois bem, **agora essas doações são registradas como receita (lembrem-se de que as receitas são contas de resultado).**

Inobstante o valor do lucro líquido recebido com doações e subvenções governamentais tenha deixado de figurar como reserva de capital, a companhia poderá deliberar por formar com esse montante uma reserva de lucro, chamada reserva de incentivos fiscais.

**Art. 195-A.** 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 (inciso I do caput do art. 202 desta Lei).



Assim, se o poder público faz uma doação de um terreno, no montante de R\$ 100.000,00, para a empresa Alfa, o lançamento para registro é o seguinte:

D – Terrenos	100.000,00
C - Outras Receitas – Doações do poder público	100.000,00

(\*Lançamento simplificado somente para demonstração).

O resultado (confronto das receitas com as despesas) deve ser encerrado ao fim do exercício. Como esse controle (das receitas e despesas) é feito em uma demonstração separada do Balanço Patrimonial, demonstração esta chamada Demonstração do Resultado do Exercício, devemos transferir o valor do lucro ou prejuízo para o Balanço Patrimonial, no grupo Patrimônio Líquido.

D - Lucro Líquido do Exercício	2.000.000,00
C - Lucros/Prejuízos Acumulados	2.000.000,00

<b>DRE</b>		<b>Lucros acumulados</b>	
<b>2.000.000,00</b>	2.000.000,00		<b>2.000.000,00</b>
			

Ok? A transferência desta parcela para a reserva de incentivos fiscais se dará do seguinte modo:

D – Lucros/Prejuízos Acumulados 100.000,00  
C – Reserva de Incentivos Fiscais 100.000,00.

	DRE		Lucros acumulados	
2.000.000,00		2.000.000,00	100.000,00	2.000.000,00
				RIF (PL)
				100.000,00

Vejam que o saldo do lucro no balanço será de 1,9 milhões, valor este que terá outras destinações.

**Mais um detalhe!** A receita da subvenção deve ser apropriada ao resultado de acordo com as despesas geradas.

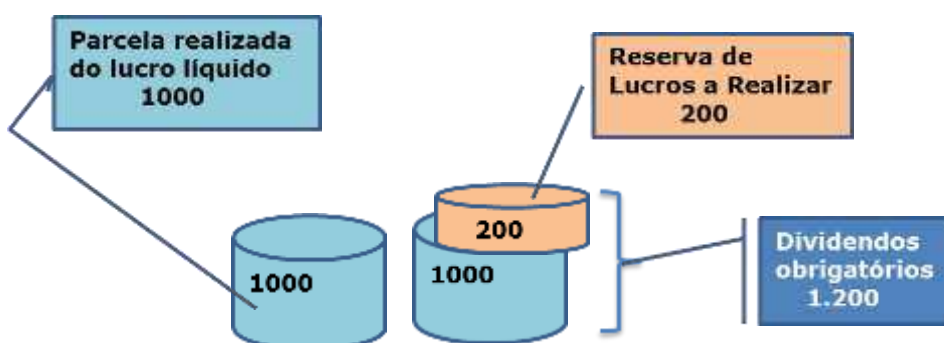
Por exemplo, a empresa recebeu uma máquina do governo para utilizar em sua produção. A receita deveria ser apropriada de acordo com a despesa de depreciação da máquina.

Se não houver condição e nem despesa relacionada, aí pode ir direto para o Resultado.

**3.10.6 - RESERVA DE LUCROS A REALIZAR**

No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202 da Lei das S/A, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembleia-geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.

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.



Imagine-se, então, uma empresa que, em 2015, só tenha efetuado vendas para recebimento em 2017. Seria justo, assim, que procedesse esta empresa ao pagamento de dividendos (remuneração dos sócios) em 2016? Talvez não fosse viável financeiramente, pois nada entrará no caixa desta sociedade.

É este o intuito da reserva de lucros a realizar: evitar que a companhia pague dividendos sobre receitas/lucros que ainda foram realizados, que não entraram no caixa.

Um aspecto deveras importante é anotar que a constituição desta reserva é **facultativa**.

Assim, vamos exemplificar.

Uma empresa X tem a seguinte situação no exercício de 2010:

- Lucro derivado das vendas de curto prazo (recebimento em 2011): R\$ 100.000,00
- Lucro derivado das vendas de longo prazo (recebimento em 2012 ou posteriormente): R\$ 200.000,00.
- Dividendos obrigatórios a pagar: R\$ 150.000,00.

Neste caso, podemos considerar que os dividendos que teremos de pagar aos sócios ao termo de 2011 são maiores do que o entrou no meu caixa durante o exercício. Teríamos R\$ 50.000,00 (150.000 – 100.000,00) desacobertados de recursos para pagamento deste dividendo.

Nesta hipótese, uma alternativa viável é constituir a reserva de lucros chamada de reserva de lucros a realizar nesse valor (R\$ 50.000,00) para pagamento em 2012 ou quando houve o recebimento de lucros posteriores.

E o que é considerado como **lucro não realizado**? Segundo a 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)



Por fim, à medida que esses lucros estiverem sendo realizados, entrando em caixa, deveremos acrescentar o lucro agora realizado ao dividendo a pagar. A reversão deve-se dar no primeiro dividendo declarado após a realização.

As reservas de lucros a realizar só podem ser utilizadas para dois fins: pagamento de dividendos ou absorção de prejuízos! Gravem.

**(CESPE/Analista/MPU/2015)** Considerando as disposições aplicáveis ao patrimônio líquido de companhias abertas, julgue o item subsequente.

A reserva de lucros a realizar pode ser utilizada para o pagamento do dividendo obrigatório ou para aumentar o capital social, desde que seja autorizado pelas assembleias das companhias.

**Gabarito → Errado.**

O lançamento para constituição da reserva é o seguinte:

D – Lucros acumulados	XXXX
C – Reserva de Lucros a realizar	XXXX

A doutrina majoritária (incluindo-se o FIPECAFI) entende que quando da realização de lucros o lançamento é o seguinte:

D – Reserva de Lucros a realizar	XXXX
C – Lucros acumulados	XXXX

Sendo o dividendo destinado posteriormente pelo seguinte lançamento:

C – Dividendos a pagar (Passivo)	XXXX
D – Lucros acumulados	XXXX

Temos uma questão da FCC que exemplifica muito bem este assunto, de modo prático. Vamos ver?



**(FCC/Analista Judiciário/Contabilidade/TRT 2ª/2008)** Considere as informações abaixo, extraídas da contabilidade da Cia. Carandiru, relativas ao exercício findo em 31/12/2007.

Lucro líquido do exercício	520.000,00
Resultado positivo na equivalência patrimonial	270.000,00
Acréscimo à reserva legal	26.000,00
Reversão de reservas para contingências	14.000,00

Lucro com realização financeira a ocorrer em 2009 20.000,00

O estatuto da companhia é omissivo com relação ao pagamento de dividendos. De acordo com o disposto nos artigos 197 e 202 da Lei das Sociedades por Ações, ela poderá constituir, nesse exercício, reserva de lucros a realizar no valor, em R\$, de

- (A) 40.000,00.
- (B) 36.000,00.
- (C) 30.000,00.
- (D) 24.000,00.
- (E) 18.000,00.

### **Comentários**

No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202 da Lei das S/A, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembleia-geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.

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.

Evita-se distribuir dividendo obrigatório sobre essa parcela de lucros que, apesar de existente, não está realizada financeiramente no caixa da empresa.

Assim, na questão, **devemos primeiramente calcular os dividendos**. Os dividendos podem ser fixados livremente pelo estatuto. Caso o estatuto seja omissivo, devemos aplicar um percentual de 50% sobre o lucro líquido ajustado.

No nosso caso, o estatuto é omissivo?! SIM! Como o estatuto é omissivo, deve-se aplicar o percentual de 50% de lucro ajustado. E como fazer este ajuste?

**Base de cálculo dividendos = lucro líq. do exer. – r. legal – r. contingências + reversão r. contingências – r. incentivos fiscais [facultativo] – reserva específica de prêmio na emissão de debêntures [facultativo]**

Na questão,

$$BC \text{ dividendos} = 520.000 - 26.000 + 14.000 = 508.000$$

Assim, os dividendos devidos são 50% de 508.000 = 254.000

A Lei das SAs diz que se consideram lucros não realizados **os resultados positivos na equivalência patrimonial (investimentos em coligadas/controladas/empresas do mesmo grupo) e receitas auferidas para recebimento a longo prazo** (LSA, art. 197).

Desta forma, o lucro realizado é calculado da seguinte forma:

**Lucro Líq. do Exerc. - Resultado positivo na equivalência patrimonial - Lucro com realização financeira de Longo Prazo**

Lucro realizado = 520.000 – 270.000 – 20.000 = 230.000

Portanto, de acordo com a LSA a companhia poderá constituir Reserva de Lucros a realizar no valor de R\$ 24.000 (R\$ 254.000 – R\$ 230.000)

**Gabarito: D.**

### **3.10.7 - RESERVA ESPECIAL PARA DIVIDENDOS OBRIGATÓRIOS NÃO DISTRIBUÍDOS**

Segundo a Lei das Sociedades por Ações:

**Art. 202.** Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto (...)

Portanto, a regra é a distribuição de dividendos ao final de cada exercício social. Contudo, como todo negócio está sujeito a risco, pode acontecer de a empresa possuir lucro, mas não possuir situação financeira ou patrimonial que permita o pagamento de dividendos, como, por exemplo, quando a empresa tem um volume extraordinário de empréstimos a serem quitados, ou quando está em recuperação judicial ou extrajudicial. Tal situação está prevista na Lei das SAs da seguinte forma:

§ 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.

É só isso! Esse montante não distribuído fica incorporado ao patrimônio líquido em reserva especial, sendo pago quando a situação permitir. No nosso exemplo, com a quitação do empréstimo ou com a extinção da recuperação judicial ou extrajudicial.

### **3.10.8 - RESERVA DE PRÊMIO NA EMISSÃO DE DEBÊNTURES**

O Prêmio na emissão de debêntures era classificado como reserva de capital. Com o advento da Lei nº 11.638 e 11.941, ele passou a ser apropriado ao resultado como receita, conforme o regime de competência.

Quando o preço da debênture supera o seu valor nominal, teríamos, à visão da legislação antiga, uma reserva de capital a ser registrada, chamada Reserva de Prêmio na Emissão de Debêntures. Isso ocorre quando as condições como juros, garantias e outras vantagens forem atraentes para os investidores.

Se uma empresa lançasse debêntures a R\$ 1,00, num vulto de 10.000 debêntures, com resgate em 10 anos encontrando investidores que pagassem R\$ 1,50 pelo referido título, lançaríamos:

D - Caixa	15.000 (Ativo)
C - Debêntures a pagar	10.000,00 (PNC)
C - Reserva de capital (prêmio emissão de debêntures)	5.000,00 (PL)

Contudo, essa reserva de capital deixou de existir e a mesma situação é agora registrada da seguinte forma:

D - Caixa	15.000 (Ativo)
C - Debêntures a resgatar	10.000,00 (PNC)
C - Receitas recebidas antecipadamente -	5.000,00 (PNC - Receitas diferidas)

Assim, exemplificando, se o resgate dessas debêntures se dará em 10 anos, deveremos apropriar ao resultado R\$ 500,00 por ano, através do seguinte lançamento:

D - Receitas recebidas antecipadamente -	500,00 (PNC - Receitas diferidas)
C - Receitas financeiras	500,00 (Resultado)



Observação: usamos o método linear (juros simples) para fins didáticos. O correto é usar o método exponencial (juros compostos).

O valor apropriado ao resultado **pode** ser destinado à formação de reserva específica de prêmios de debêntures, para evitar a tributação pelo Imposto de Renda (Lei 11.941/09).

Ressaltamos que é uma faculdade da empresa. Ela pode ou não constituir tal reserva. Se não constituir, será tributada pelo IR.

A reserva específica de prêmio de debêntures é reserva de lucro, eis que esse valor transitou pelo resultado do exercício.

Para finalizar, vejamos o art. 31 da lei 12.973/14:

### **Prêmio na Emissão de Debêntures**

Art. 31. O prêmio na emissão de debêntures não será computado na determinação do lucro real, desde que

I - a titularidade da debênture não seja de sócio ou titular da pessoa jurídica emitente; e

II - seja registrado em reserva de lucros específica, que somente poderá ser utilizada para:

a) absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

b) aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese da alínea “a” do inciso II do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º O prêmio na emissão de debêntures de que trata o caput será tributado caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes do prêmio na emissão de debêntures;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da emissão das debêntures, com posterior capitalização do valor do prêmio na emissão

de debêntures, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de prêmio na emissão de debêntures; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de prêmio na emissão de debêntures e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 4º A reserva de lucros específica a que se refere o inciso II do caput, para fins do limite de que trata o art. 199 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, terá o mesmo tratamento dado à reserva de lucros prevista no art. 195-A da referida Lei.

§ 5º Para fins do disposto no inciso I do caput, serão considerados os sócios com participação igual ou superior a 10% (dez por cento) do capital social da pessoa jurídica emitente.

### **3.10.9 - RESERVA DE RETENÇÃO DE LUCRO**

Conforme a Lei 6.404/76:

#### **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.

A finalidade dessa reserva é financiar projetos de investimentos, e não pode afetar (diminuir) os dividendos obrigatórios. Mas, ao invés de distribuir todo o lucro na forma de dividendos adicionais, a empresa pode constituir a reserva de retenção de lucros.

Para isso, a empresa deve preparar um orçamento de capital, aprovado pela Assembleia de acionistas, com todas as fontes e aplicações de capital, fixo ou circulante.

O orçamento poderá ter prazo de até 5 exercício, salvo no caso de execução, por prazo maior, de projeto de investimento.

Acabamos de falar, portanto, sobre as reservas de lucros.

#### **4 - DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO**

Ainda de acordo com a Lei 6404/76:

Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

**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) é mais completa que a DLPA. Esta última torna-se apenas uma coluna da DMPL. A Lei 6404/76 permite que a DLPA seja incluída na DMPL.



ESTA CAI  
**NA PROVA!**

**(CESPE/CGE PI/Auditoria Governamental/2015)** De acordo com a Lei n. 6.404/1976, julgue o próximo item, a respeito da elaboração e apresentação das principais demonstrações contábeis.

A apresentação de demonstrações de mutações do patrimônio líquido é facultativa.

#### **Comentários:**

Isso consta no Art. 186 da Lei das SAs (Lei 6404/76):

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.**

**Gabarito → Correto.**

A **Instrução CVM nº 59/86 tornou a DMPL obrigatória para as companhias abertas:**

**INSTRUÇÃO CVM Nº 59, DE 22 DE DEZEMBRO DE 1986.**

Dispõe sobre a obrigatoriedade de elaboração e publicação da demonstração das mutações do patrimônio líquido pelas companhias abertas.

O **Presidente da Comissão de Valores Mobiliários - CVM** torna público que o colegiado, em reunião em 22.12.86, com fundamento nos artigos 176 § 4º, 177, § 3º e 186, § 2º da LEI Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e no artigo 22, parágrafo único, incisos II e IV, da LEI Nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, **resolveu:**

Art. 1º - As **companhias abertas deverão elaborar e publicar**, como parte integrante de suas demonstrações financeiras, a **demonstração das mutações do patrimônio líquido**, referida ao artigo 186, § 2º "in fine", da LEI Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Com a publicação do CPC 26 – Apresentação das demonstrações contábeis, podemos entender que a DMPL passa a fazer parte do conjunto completo de demonstrações contábeis, passando a ser obrigatória para praticamente todas as empresas e substituindo, de forma definitiva, a DLPA (este é o entendimento esposado pelo FIPECAFI – Livro Manual de Contabilidade Societária, 2010).

Prezados alunos, passamos agora a examinar as determinações do Pronunciamento CPC 26 sobre a DMPL, o qual apresenta as instruções e modelos mais recentes sobre tal demonstração.

Esse pronunciamento foi alterado em 02.12.2011, através da Revisão 01 (R1). Naturalmente, usaremos a versão atualizada.

Texto do Pronunciamento CPC 26 (R1)

**Conjunto completo de demonstrações contábeis**

10. O conjunto completo de demonstrações contábeis inclui:

- (a) balanço patrimonial ao final do período;
- (b1) demonstração do resultado do período;

- (b2) demonstração do resultado abrangente do período;
- (c) demonstração das mutações do patrimônio líquido do período;**
- (d) demonstração dos fluxos de caixa do período;
- (e) notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações elucidativas;
- (f) balanço patrimonial do início do período mais antigo, comparativamente apresentado, quando a entidade aplica uma política contábil retrospectivamente ou procede à reapresentação retrospectiva de itens das demonstrações contábeis, ou ainda quando procede à reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis; e
- (g) demonstração do valor adicionado do período, conforme Pronunciamento Técnico CPC 09, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente.

As principais novidades, em relação à Lei 6404/76 (compare com o art. 186) são as Demonstrações do Resultado Abrangente; a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; e a inclusão das Notas Explicativas entre as demonstrações obrigatórias.

Vamos à DMPL:

### **Demonstração das mutações do patrimônio líquido**

Informação a ser apresentada na demonstração das mutações do patrimônio líquido

106. A entidade deve apresentar a demonstração das mutações do patrimônio líquido conforme requerido no item 10. A demonstração das mutações do patrimônio líquido inclui as seguintes informações:

- (a) o resultado abrangente do período, apresentando separadamente o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e o montante correspondente à participação de não controladores;
- (b) para cada componente do patrimônio líquido, os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reapresentação retrospectiva, reconhecidos de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro;
- (c) [eliminado];
- (d) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação do saldo no início e no final do período, demonstrando-se separadamente as mutações decorrentes:
- (i) do resultado líquido;
- (ii) de cada item dos outros resultados abrangentes; e
- (iii) de transações com os proprietários realizadas na condição de proprietário, demonstrando separadamente suas integralizações e as

distribuições realizadas, bem como modificações nas participações em controladas que não implicaram perda do controle.

A primeira versão do pronunciamento técnico CPC 26 permitia que a Demonstração do Resultado Abrangente (DRA) fosse evidenciado como uma demonstração separada ou que fosse incluído na DMPL.

**Na revisão (R1), foi eliminada a possibilidade de incluir a DRA na DMPL. A DRA deve ser uma demonstração separada. Mas também entra na DMPL, pois as contas do resultado abrangente ficam no PL.**

Vamos examinar rapidamente o que é o Resultado abrangente:

Conforme o pronunciamento CPC 26:

#### **Patrimônio Líquido dos Sócios da Entidade Controladora.**

Deve também ser notado que, conforme a definição dada no início do Pronunciamento:

**Resultado abrangente** é a mutação que ocorre no patrimônio líquido durante um período que resulta de transações e outros eventos que não derivados de transações com os sócios na sua qualidade de proprietários.

Ou seja, todas as mutações patrimoniais, que não as transações de capital com os sócios, integram a Demonstração do Resultado Abrangente; ou seja, **a mutação do patrimônio líquido é formada por apenas dois conjuntos de valores: transações de capital com os sócios (na sua qualidade de proprietários) e resultado abrangente total.** E o resultado abrangente total é formado, por sua vez, de três componentes: o resultado líquido do período, os outros resultados abrangentes e o efeito de reclassificações dos outros resultados abrangentes para o resultado do período. Veja-se como isso está evidenciado no exemplo.

A entidade deve apresentar todos os itens de receita e despesa reconhecidos no período em duas demonstrações: demonstração do resultado do período e demonstração do resultado abrangente do período; esta última começa com o resultado líquido e inclui os outros resultados abrangentes.

**Outros resultados abrangentes** compreendem itens de receita e despesa (incluindo ajustes de reclassificação) que não são reconhecidos na demonstração do resultado como requerido ou permitido pelos

Pronunciamentos, Interpretações e Orientações emitidos pelo CPC. **Os componentes dos outros resultados abrangentes incluem:**

- (a) **variações na reserva de reavaliação**, quando permitidas legalmente (ver Pronunciamentos Técnicos CPC 27 – Ativo Imobilizado e CPC 04 – Ativo Intangível);
- (b) **ganhos e perdas atuariais** em planos de pensão com benefício definido reconhecidos conforme item 93A do Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados;
- (c) **ganhos e perdas derivados de conversão de demonstrações contábeis de operações no exterior** (ver Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis);
- (d) **ganhos e perdas na remensuração de ativos financeiros disponíveis para venda** (ver Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração);
- (e) parcela efetiva de **ganhos ou perdas** advindos de **instrumentos de hedge** em operação de hedge de fluxo de caixa (ver Pronunciamento Técnico CPC 38).

Ainda sobre a DRA, o pronunciamento CPC 26 estabelece que a demonstração do resultado abrangente deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas:

- (a) resultado líquido do período;
- (b) cada item dos outros resultados abrangentes classificados conforme sua natureza (exceto montantes relativos ao item (c));
- (c) parcela dos outros resultados abrangentes de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial; e
- (d) resultado abrangente do período



O pronunciamento também fornece um modelo da DMPL:

	Capital Social Integralizado	Reservas de Capital, Opções Outorgadas e ações em tesouraria	Reserva de Lucros	Lucros ou prejuízos acumulados	Outros Resultados Abrangentes	Patrimônio Líquido dos sócios da controladora	Patrimônio dos Não controladores	Patrimônio Líquido Consolidado
Saldo Inicial	1000	80	300	0	270	1650	158	1808
Aumento de capital	500	-50	-100			350	32	382
Dividendos				-162		-162	-13,2	-175,2
<b>Transação de capital com os sócios</b>	<b>1500</b>	<b>30</b>	<b>200</b>	<b>-162</b>	<b>270</b>	<b>188</b>	<b>18,8</b>	<b>206,8</b>
Lucro Líquido do Período				250		250	22	272
Ajustes Instrumentos Financeiros					-60	-60		-60
Ajustes de Conversão do Período					260	260		260
<b>Outros Resultado Abrangentes</b>						<b>200</b>	<b>0</b>	<b>200</b>
<b>Resultado Abrangente Total</b>						<b>450</b>	<b>22</b>	<b>472</b>
Constituição de Reserva			140	-140				
Realização da Reserva Realização				52	-52			
<b>Saldos Finais</b>	<b>1500</b>	<b>30</b>	<b>340</b>	<b>0</b>	<b>418</b>	<b>2288</b>	<b>198,8</b>	<b>2486,8</b>

A elaboração da DMPL começa com os saldos iniciais. Depois, incluímos os aumentos de capital (com reservas e com integralização de capital).

O passo seguinte é incluir o lucro do Exercício (que vai para a conta Lucros Acumulados); incluir os Outros Resultados Abrangentes; e excluir os dividendos.

O saldo inicial, somado às movimentações (entradas e saídas) deve bater com o saldo final do PL.



## **5 RESUMO DOS PONTOS ABORDADOS NESTA AULA**

A demonstração das mutações do patrimônio líquido é a demonstração que evidencia, como o próprio nome sugere, as modificações neste grupo patrimonial.

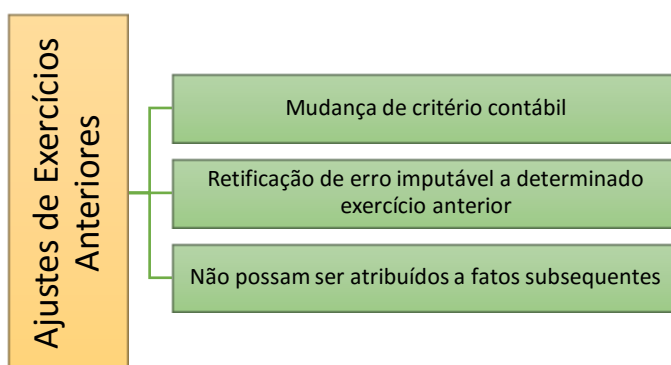
A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados demonstra as movimentações da conta lucros ou prejuízos acumulados, passando desde o saldo do início do período (se for prejuízo) até a recepção do lucro (que vem da DRE) e sua distribuição.

A DLPA demonstra o dividendo por ação do capital social. Distinga-se da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) que demonstra o lucro ou prejuízo por ação do capital.

Um primeiro ponto a salientar é que a DLPA pode ser incluída na DMPL. Vejam que a lei afirma que o que pode ocorrer é a inclusão da primeira na segunda e não a substituição de uma por outra. Esta questão é recorrente em provas e não podemos errar!

<b>Estrutura - Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados</b>
Saldo do início do exercício (só se for prejuízo acumulado)
(+/-) Ajustes de exercícios anteriores
(+) Reversão de reservas de lucros do período
(+) Lucro líquido do exercício
(-) Transferência para reservas de lucros
a) Reserva Legal
b) Reserva Estatutária
c) Reservas para contingências
d) Reserva de retenção de lucros
e) Reserva de lucros a realizar
f) Reserva de incentivos fiscais
g) Reserva Especial de dividendo obrigatório não distribuído
h) Reserva específica de prêmio na emissão de debêntures
(-) Dividendos propostos
(-) Parcela dos lucros incorporada ao capital social
(-) Dividendos intermediários
Saldo no fim do período

A conta lucros acumulados não pode mais constar no Balanço Patrimonial, quando do fechamento da demonstração. Ressalve-se, contudo, que a conta prejuízos acumulados pode subsistir ao término do exercício, diminuindo o PL, tendo, assim, saldo devedor.



O prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.



As reservas de lucros que podem ser constituídas a partir de existência de lucro no exercício são:

<b>Reservas de lucros</b>
Reserva legal
Reservas estatutárias
Reservas para contingências
Reservas de incentivos fiscais
Reservas de retenção de lucros
Reserva de lucros a realizar
Reserva especial para dividendos obrigatórios não distribuídos
Reserva de prêmio na emissão de debêntures

Pela constituição:

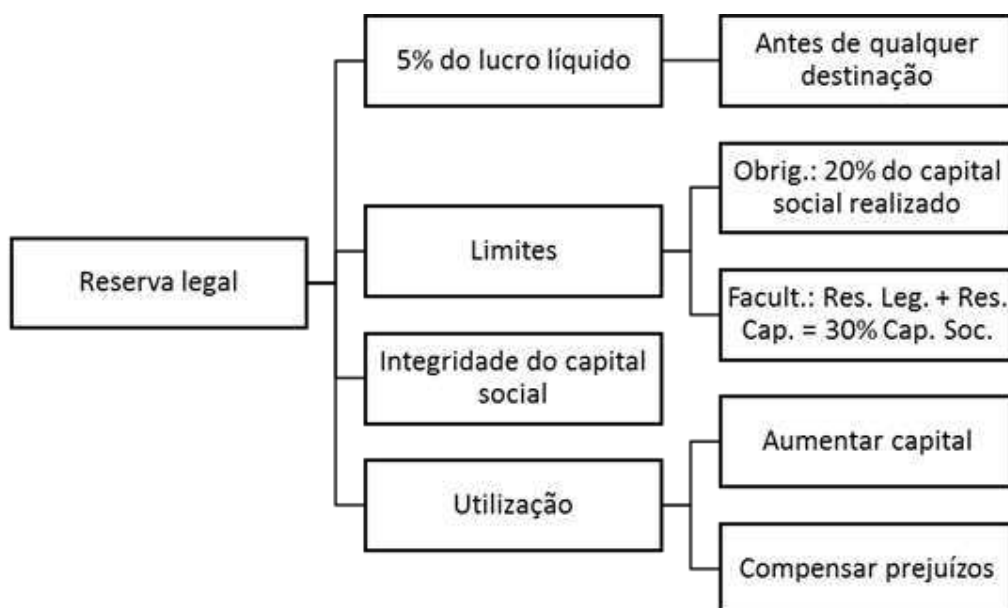
D – Lucros acumulados  
C – Reservas de lucros

Os dividendos representam a remuneração do capital dos sócios. Quando você emprega dinheiro em uma sociedade, espera receber um retorno. E o principal recebimento dos sócios são os dividendos.

<b>Dividendos</b>	
Estatuto expresso	Fixa o quanto quiser

Estatuto omissivo (base de cálculo): 50% do lucro líquido ajustado, que é encontrado da seguinte maneira	Lucro líquido do exercício
	- Reserva legal
	- Reserva para contingências
	+ Reversão de reserva para contingências
	- Reserva de incentivos fiscais (facultativo)
Se fixar depois	- Reserva emissão de debent. (facultativo)
	Mínimo 25% do valor do lucro ajustado acima

### Reserva legal



### Reservas estatutárias

#### **Reservas estatutárias. Podem ser previstas no estatuto, se:**

Indicar a sua finalidade  
Fixar os critérios  
Fixar a parcela a ser destinada  
Estabelecer o limite máximo

### Reserva de contingências

Reserva para contingência	Provisões para contingências
Compensação de perda em exercício futuro.	Cobertura de perda em que já houve fato gerador.
Segrega no PL parcela de lucros que poderia ir para dividendos.	Constituída independente do lucro ou prejuízo do exercício.
É revertida para lucros acumulados (ocorrendo ou não o evento), integrando BC dos dividendos.	Não há reversão de valores, em regra.
Conta do PL, reserva de lucros. Não afeta resultado.	Conta do passivo e contrapartida em despesa no resultado.

Reserva para contingência	Provisões para contingências
Exemplos: geadas, inundações, secas, empresas que operam com períodos altamente lucrativos e depois com baixa lucratividade.	Exemplos: indenizações contratuais, contingências fiscais, trabalhistas.

### Reserva de incentivos fiscais

As doações e subvenções governamentais, antes do advento das mudanças contábeis, eram registradas à conta de reserva de capital. Pois bem, agora essas doações são registradas como receita (lembrem-se de que as receitas são contas de resultado).

### Reserva de lucros a realizar

No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202 da Lei das S/A, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembleia-geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.



### Reserva especial para dividendos obrigatórios não distribuídos

A regra é a distribuição de dividendos ao final de cada exercício social. Contudo, como todo negócio está sujeito a risco, pode acontecer de a empresa possuir lucro, mas não possuir situação financeira ou patrimonial que permita o pagamento de dividendos, como, por exemplo, quando a empresa tem um volume extraordinário de empréstimos a serem quitados, ou quando está em recuperação judicial ou extrajudicial. Poderá, assim, constituir reserva especial para dividendos obrigatórios não distribuídos.

### Reserva de retenção de lucros

A finalidade dessa reserva é financiar projetos de investimentos, e não pode afetar (diminuir) os dividendos obrigatórios. Mas, ao invés de distribuir todo o lucro na forma de dividendos adicionais, a empresa pode constituir a reserva de retenção de lucros.

Para isso, a empresa deve preparar um orçamento de capital, aprovado pela Assembleia de acionistas, com todas as fontes e aplicações de capital, fixo ou circulante.

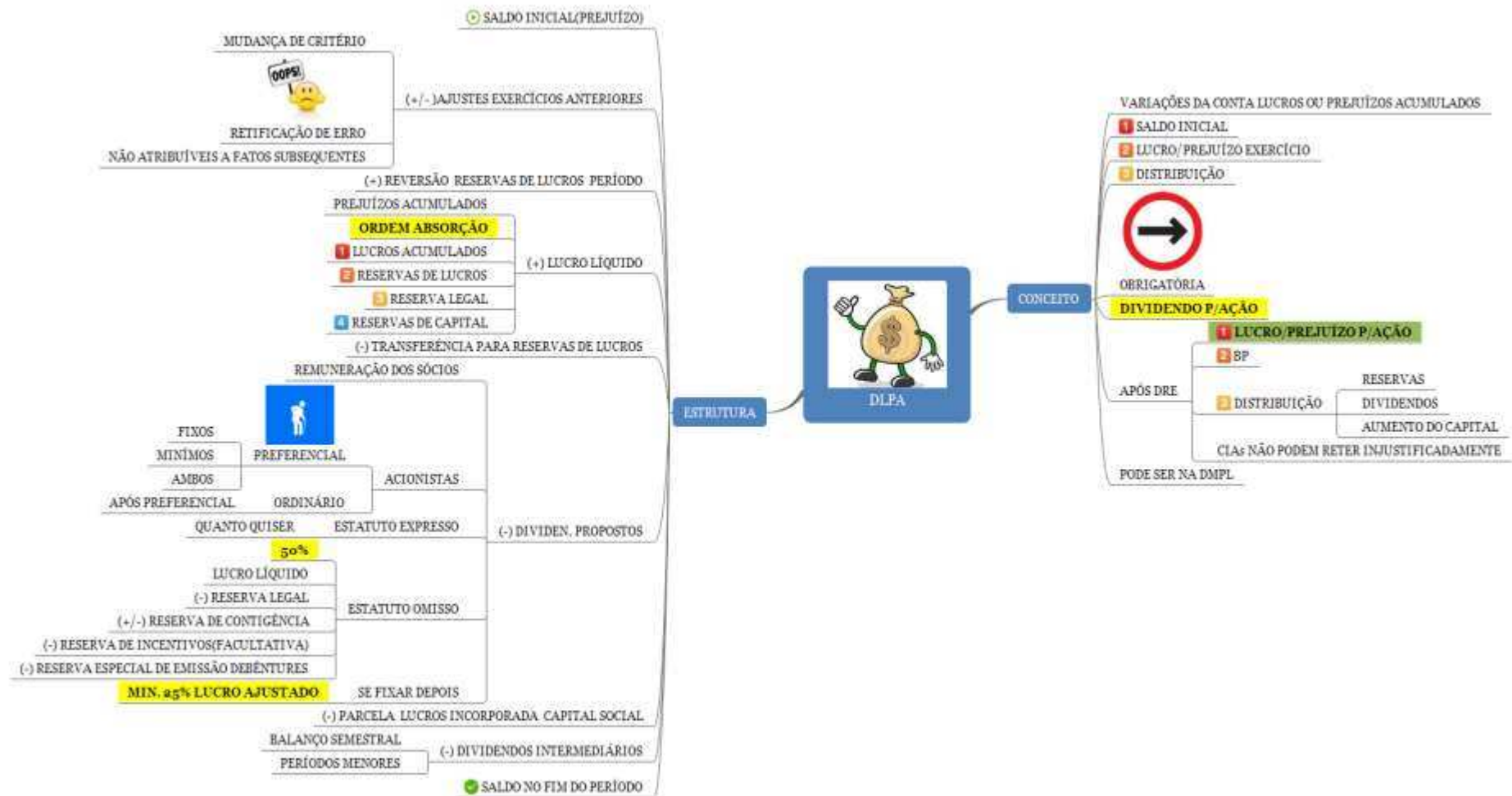
O orçamento poderá ter prazo de até 5 exercício, salvo no caso de execução, por prazo maior, de projeto de investimento.

Demonstração das mutações do patrimônio líquido

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) é mais completa que a DLPA. Esta última torna-se apenas uma coluna da DMPL. A Lei 6404/76 permite que a DLPA seja incluída na DMPL.

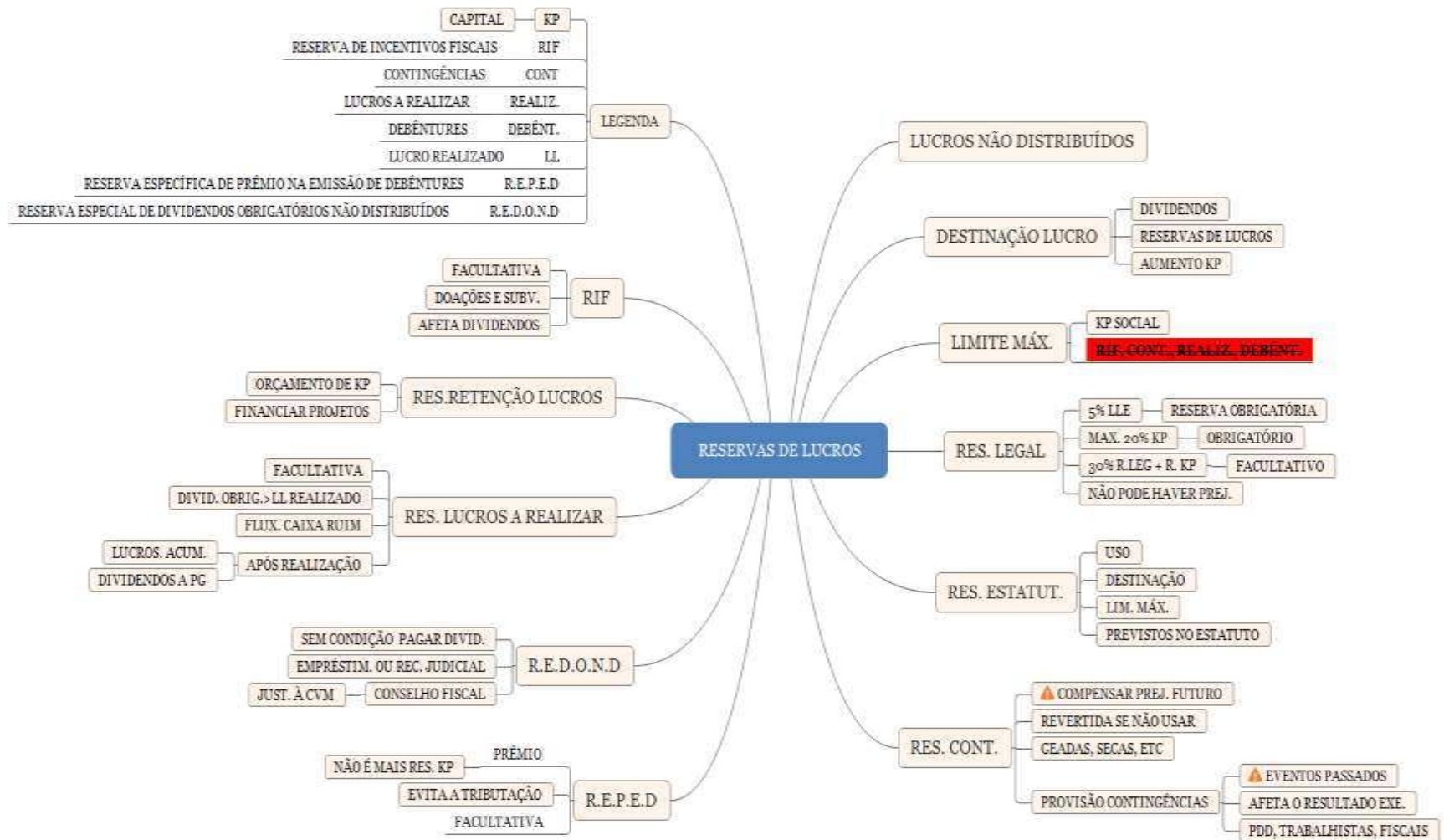
A Instrução CVM nº 59/86 tornou a DMPL obrigatória para as companhias abertas.

**6 MAPAS MENTAIS DESTA AULA (\*ELABORADOS PELO PROFESSOR JULIO CARDOZO)**

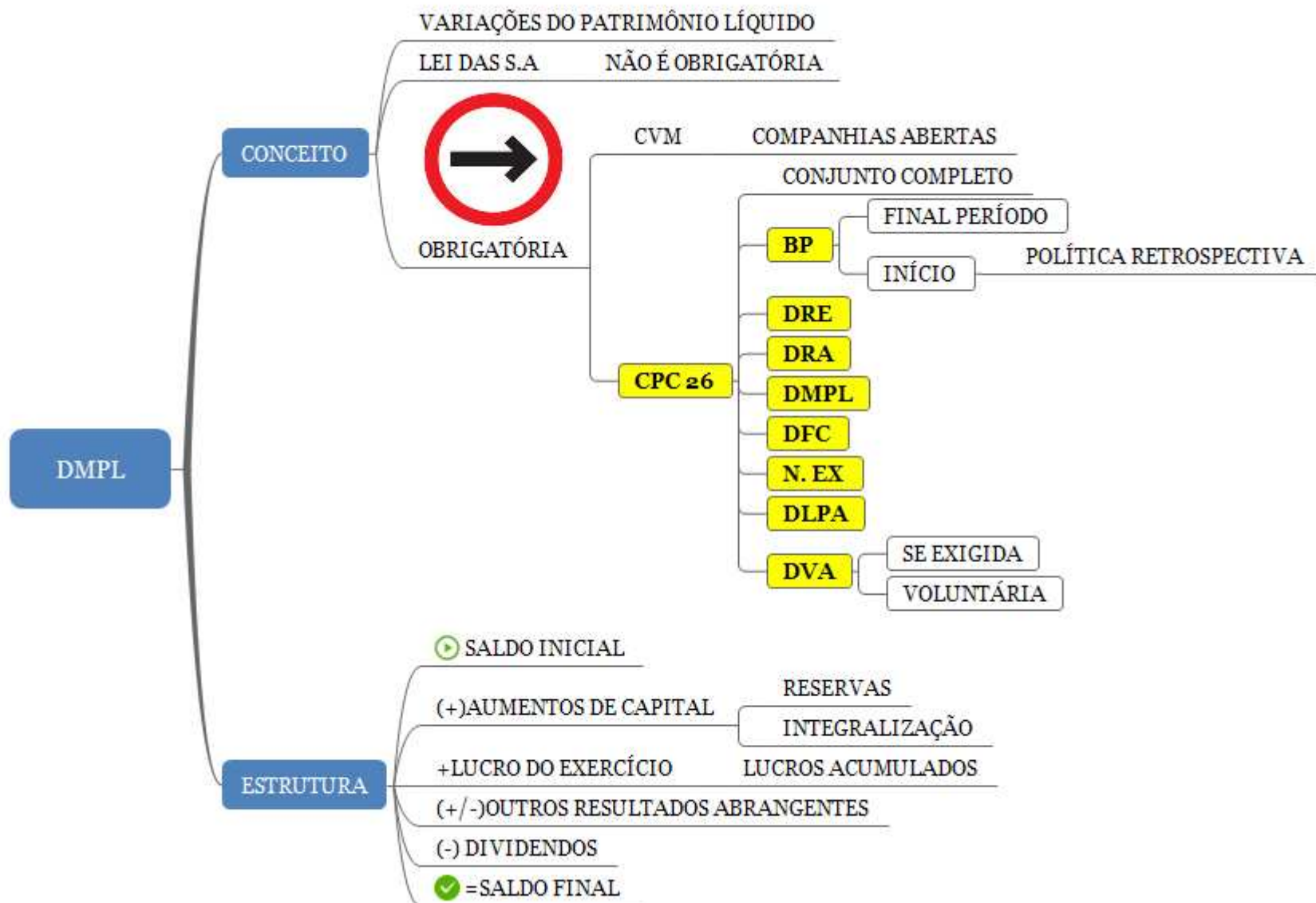




**CONTABILIDADE GERAL PARA AFT – AULA 10**  
**GABRIEL RABELO/LUCIANO ROSA/JULIO CARDOZO**







## 7 QUESTÕES COMENTADAS

1. **(CESPE/Escritório/Polícia Federal/2004)** O registro da perda de mercadorias para revenda reduzirá o valor da receita líquida de vendas na demonstração de lucros e prejuízos acumulados (DLPA).

### **Comentários**

O item está incorreto.

As perdas anormais, como o registro das perdas com mercadorias, são contabilizadas no resultado do exercício, na demonstração do resultado do exercício, e não na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.

**Gabarito → Errado.**

### **(CESPE/Oficial Inteligência/ABIN/2010)**

<b>Eventos ocorridos durante o exercício</b>	<b>R\$ mil</b>
Ações em tesouraria adquiridas	20
Ações em tesouraria vendidas	60
Aumento do capital com novas integralizações	150
Aumento do capital com reservas de capital	40
Aumento de capital com reservas de lucro	210
Constituição de reservas de lucros	202
Dividendos propostos no exercício	180
Gastos com emissão de ações	6
Lucro líquido do período	330
Perdas não realizadas em instrumentos financeiros	34
Realização de reserva de reavaliação	52
<b>Saldos iniciais das contas do patrimônio líquido</b>	<b>R\$ mil</b>
Ações em tesouraria	100
Capital social	2.410
Lucros ou prejuízos acumulados	0
Outros resultados abrangentes	150
Reservas de capital	220
Reservas de lucros	620

Considere que as informações acima tenham sido obtidas da Demonstração das mutações do patrimônio líquido de uma empresa hipotética, referentes ao ano

de 2009. Com base apenas nessas informações e sem considerar quaisquer outros efeitos fiscais, julgue os itens a seguir.

2. O saldo final da conta capital social aumentou R\$ 400 mil em relação ao início do período.
3. O resultado abrangente do período acrescentou R\$ 40 mil ao saldo inicial da conta.
4. Os eventos do período aumentaram as contas de reserva de capital e de reserva de lucros e reduziram a conta ações em tesouraria.
5. Os dividendos propostos reduzem o patrimônio líquido em R\$ 180 mil.
6. O patrimônio líquido total aumentou R\$ 300 mil em relação ao início do período.

### **Comentários**

Montemos a demonstração das mutações do patrimônio líquido, tal como foi dado no exercício.

<b>DMPL - EM R\$</b>							
Contas/Fatos	Capital Social	Outros resultados abrangentes	R. de Capital	Ações em tesouraria	Reserva de lucro	Lucros ou prejuízos acumulados	Total
Saldo inicial (31.12.2008)	2410	150	220	-100	620	-	3300
Aumento de capital	400		-40		-210		150
Ações em tes. Adquiridas				-20			-20
Ações em tes. Vendidas				60			60
Gastos com emissão de ações			-6				-6
Perdas não realizadas em instrumentos financeiros		-34					-34
Realização da reserva de reavaliação		-52				52	0
Reversão de reservas							0
Lucro Líquido do Exercício						330	330
Constituição de reservas					202	-202	0
Dividendos propostos						-180	-180
Saldo em 31.12.2009	2810	64	174	-60	612	0	3600

O gasto na emissão de ações deve ser contabilizado em conta retificadora do grupo capital social, ou na reserva de capital que registre o prêmio recebido na emissão de novas ações.

A reserva de reavaliação tratava-se reavaliar os ativos a valor de mercado. Tal conta fora extinta com as mudanças recentes da contabilidade. Assim, se um bem estava registrado a R\$ 100.000,00 e tivesse valor de mercado de R\$ 150.000,00, o valor poderia ser ajustado, desde que atendidos determinados critérios.

A reavaliação foi extinta com a Lei 11.638/2007. A reserva de reavaliação é considerada realizada na proporção em que se realizarem os bens reavaliados, devendo ser transferida para lucros ou prejuízos acumulados, sem transitar pelas contas do resultado.

Como outros resultados abrangentes as seguintes operações:

- (a) variações na reserva de reavaliação quando permitidas legalmente (veja Pronunciamentos Técnicos CPC 27 – Ativo Imobilizado e CPC 04 – Ativo Intangível);
- (b) ganhos e perdas atuariais em planos de pensão com benefício definido reconhecidos conforme item 93A do Pronunciamento Técnico CPC 33 – Benefícios a Empregados;
- (c) ganhos e perdas derivados de conversão de demonstrações contábeis de operações no exterior (ver Pronunciamento Técnico CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis);
- (d) ajuste de avaliação patrimonial relativo aos ganhos e perdas na remensuração de ativos financeiros disponíveis para venda (ver Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração);

A perda não realizada em instrumento financeiro é nada mais do que uma perda que ocorreu em instrumento financeiro e que vai circular pela conta ajuste de avaliação patrimonial.

Assim, já podemos responder nossos itens:

**2. O saldo final da conta capital social aumentou R\$ 400 mil em relação ao início do período.**

Correto. Passou de R\$ 2.410,00 para R\$ 2.810,00.

**3. O resultado abrangente do período acrescentou R\$ 40 mil ao saldo inicial da conta.**

Errado, dissemos que o resultado abrangente começa pelo lucro líquido do exercício e inclui outros resultados abrangentes.

Resultado abrangente total:  $330 - 34 - 52 = \text{R\$ } 244,00$ .

**4. Os eventos do período aumentaram as contas de reserva de capital e de reserva de lucros e reduziram a conta ações em tesouraria.**

Errado. Os três grupos tiveram seus saldos diminuídos de valor.

**5. Os dividendos propostos reduzem o patrimônio líquido em R\$ 180 mil.**

Correto. A contabilização reduz o patrimônio líquido neste valor, em contrapartida a conta de passivo exigível.

**6. O patrimônio líquido total aumentou R\$ 300 mil em relação ao início do período.**

Correto. O saldo em 31.12.2008 era R\$ 330.000,00 e passou para R\$ 360.000,00

**7. (CESPE/Contador/Defensor Público da União/2010)** Enunciado das questões 7 a 9: Ao transcrever a demonstração das mutações do patrimônio líquido, o contador de determinada empresa de capital aberto, omitiu algumas informações, como mostrados na tabela abaixo, cujos valores são expressos em milhões de reais.

**CONTABILIDADE GERAL PARA AFT – AULA 10**  
**GABRIEL RABELO/LUCIANO ROSA/JULIO CARDOZO**

	reservas de capital				reserva de lucros			total
	capital social	incentivos fiscais	reserva de reavaliação em controlada	ajustes de avaliação patrimonial	reserva legal	retenção	lucros acumulados	
Em 31 de dezembro de 2007	12.380	1	17		1.018		10.834	24.250
ajustes de adoção da Lei n.º 11.638							(254)	(254)
saldo de abertura ajustado	12.380	1	17	0	1.018	0	10.580	23.996
variação cambial de investimentos no exterior				1.083				1.083
hedge accounting de investimentos líquidos no exterior								
valor justo de ativos financeiros disponíveis para venda				(70)				(70)
lucro líquido do exercício								
destinações: reserva legal					26		(26)	-
dividendos propostos (R\$ 6,11 por mil ações)							(50)	(50)
reserva para investimentos						11.032	(11.032)	-
<b>Em 31 de dezembro de 2008</b>	<b>12.380</b>	<b>1</b>	<b>17</b>	<b>(35)</b>	<b>1.044</b>	<b>11.032</b>	<b>0</b>	<b>24.439</b>
variação cambial de investimentos no exterior				(1.289)				(1.289)
hedge accounting de investimentos líquidos no exterior				1.116				1.116
hedge accounting operacional				(140)				(140)
valor justo de ativos financeiros disponíveis para venda				(11)				(11)
lucro líquido do exercício							4.660	4.660
destinações: reserva legal							(233)	
dividendos propostos (R\$ 205,68 por mil ações)							(1.107)	(1.107)
reserva para investimentos							(3.320)	
<b>em 31 de dezembro de 2009</b>	<b>12.380</b>	<b>1</b>	<b>17</b>	<b>(359)</b>		<b>14.352</b>	<b>0</b>	

O valor do saldo da conta reserva legal em 31/12/2009 é de

- A) 1.018 milhões de reais.
- B) 1.044 milhões de reais.
- C) 1.070 milhões de reais.
- D) 1.118 milhões de reais.
- E) 1.277 milhões de reais.

**Comentários:**

O saldo inicial da Reserva Legal (saldo em 31.12.2008) era de 1.044.

Quando há destinação do lucro para a Reserva Legal, o valor sai da coluna de Lucros Acumulados e entra na coluna de Reserva Legal. (veja em 2008, na linha “destinação: reserva legal”, o valor de 26, saindo de lucros acumulados e entrando em Reserva Legal.)

Em 2009, a linha “destinação: reserva legal” mostra uma saída de lucros acumulados no valor de 233; mas não há entrada em reserva legal. Isso bate com o caput da questão, que informa que o contador omitiu alguns lançamentos.



Mas devemos considerar que houve a formação da reserva legal, pelo valor de 233. Assim, temos:

**Reserva legal:**

Saldo inicial 1.044 + 233 = 1.277 saldo em 31/12/2009.

**Gabarito → E**

**8. (CESPE/Contador/Defensor Público da União/2010)** Em relação ao lucro líquido do exercício, assinale a opção correta.

- A) No exercício de 2008, o lucro líquido do exercício foi parcialmente destinado a reserva legal e a ativos financeiros disponíveis para venda (valor justo ).
- B) No exercício de 2008, o lucro líquido do exercício é igual a 452 milhões de reais.
- C) No exercício de 2008, o lucro líquido do exercício foi a metade do seu valor de 2009.
- D) O lucro líquido do exercício de 2009 foi superior ao de 2008.
- E) No exercício de 2009, o lucro líquido do exercício foi integralmente destinado a distribuição de dividendos e reserva para novos investimentos.

**Comentários:**

Vamos examinar as alternativas:

**A) No exercício de 2008, o lucro líquido do exercício foi parcialmente destinado a reserva legal e a ativos financeiros disponíveis para venda (valor justo).**

**Errada,** o lucro líquido de 2008 foi parcialmente destinado à reserva legal, mas não a ativos financeiros disponíveis para venda. O lucro líquido do exercício pode ser destinado à formação de reservas e/ou distribuição de dividendos, mas não a ativos financeiros.

**B) No exercício de 2008, o lucro líquido do exercício é igual a 452 milhões de reais.**

**Errada.** O saldo de abertura ajustado é de 10.580. Houve saídas nos valores de 26 (reserva legal), 50 (dividendos propostos) e de 11.032 (reserva para investimentos). Assim, temos:

$$10.580 + \text{Lucro líquido do exercício} - 26 - 50 - 11.032 = 0$$



Lucro líquido do exercício = 528

**C) No exercício de 2008, o lucro líquido do exercício foi a metade do seu valor de 2009.**

**Errada**, o lucro líquido de 2008 foi de 528, e o de 2009 foi de 4.660 (conforme aparece na DMPL)

**D) O lucro líquido do exercício de 2009 foi superior ao de 2008.**

**Correta**, confira os valores na alternativa anterior

**E) No exercício de 2009, o lucro líquido do exercício foi integralmente destinado a distribuição de dividendos e reserva para novos investimentos.**

**Errada**, parte do lucro de 2009 foi destinado à reserva legal.

**Gabarito → D**

**9. (CESPE/Contador/Defensor Público da União/2010)** Assinale a opção correta em relação aos fatos contábeis evidenciados na demonstração das mutações do patrimônio líquido.

A) No ano de 2009, os efeitos no patrimônio líquido do hedge accounting de investimentos líquidos no exterior foram superiores aos efeitos da variação cambial de investimentos no exterior.

B) O resultado abrangente, em 2009, foi negativo em 324 milhões de reais.

C) A rentabilidade dos investidores, ou seja, o retorno sobre o patrimônio líquido, manteve-se estável nos dois períodos.

D) As reduções na conta ajustes de avaliação patrimonial decorrem de ganhos em instrumentos financeiros, tais como ativos financeiros disponíveis para venda.

E) Em 2009, a redução de 1.107 milhões de reais da conta lucros acumulados em decorrência de dividendos propostos corresponde a um aumento do mesmo valor em uma conta do ativo circulante.

### **Comentários:**

Vamos examinar as alternativas:

**A) No ano de 2009, os efeitos no patrimônio líquido do hedge accounting de investimentos líquidos no exterior foram superiores aos efeitos da variação cambial de investimentos no exterior.**

**Errada.** Na questão, constam as seguintes informações:

Variação cambial de investimentos no exterior	- 1.289
Hedge accounting de investimentos líquidos no exterior	1.116

Portanto, a variação cambial produziu efeito superior no PL do que o hedge accounting.

**B) O resultado abrangente, em 2009, foi negativo em 324 milhões de reais.**

**Correta.** As informações pertinentes são as seguintes:

Em 31 de dezembro de 2008	- 35
Variação cambial de investimentos no exterior	- 1.289
Hedge accounting de investimentos líquidos no exterior	1.116
Hedge accounting operacional	- 140
Valor justo de ativos financeiros disponíveis para venda	- 11
Em 31 de dezembro de 2009	- 359

Podemos calcular pela diferença entre o saldo inicial e o final:

Saldo final – 359 – Saldo inicial -35 = -324.

Ou pela soma das contas:

Variação cambial de investimentos no exterior	- 1.289
Hedge accounting de investimentos líquidos no exterior	1.116
Hedge accounting operacional	- 140
Valor justo de ativos financeiros disponíveis para venda	- 11
Total	- 324

**C) A rentabilidade dos investidores, ou seja, o retorno sobre o patrimônio líquido, manteve-se estável nos dois períodos.**

**Errada.** Retorno sobre o patrimônio líquido:

LL / PL

Lucro líquido de 2008: 528

PL de 2008: 24.439

Retorno:  $528 / 24.439 = 2,2 \%$

Lucro líquido de 2009: 4.460

PL de 2009: 27.668

Retorno:  $4.460 / 27.668 = 16,8\%$

O PL de 2009 corresponde à soma dos seguintes valores (localize na DMPL):

$$+24439 - 1289 + 1116 - 140 - 11 + 4660 - 1107 = 27668$$

**D) As reduções na conta ajustes de avaliação patrimonial decorrem de ganhos em instrumentos financeiros, tais como ativos financeiros disponíveis para venda.**

**Errada.** Os ganhos em instrumentos financeiros aumentam a conta ajuste de avaliação patrimonial.

**E) Em 2009, a redução de 1.107 milhões de reais da conta lucros acumulados em decorrência de dividendos propostos corresponde a um aumento do mesmo valor em uma conta do ativo circulante.**

**Errada.** A contabilização dos dividendos propostos (supondo que sejam dividendos obrigatórios) é a seguinte:

D – Lucros Acumulados (PL)  
C – Dividendos a pagar (Passivo)

Portanto, corresponde a um aumento no Passivo.

**Gabarito → B.**

**10. (CESPE/SEFAS-ES/Consultor – Ciências Contábeis/2010)** A DMPL evidencia informações sobre as movimentações ocorridas no patrimônio líquido das companhias. A respeito das informações evidenciáveis nessa demonstração, julgue os itens subsequentes.

Acréscimos ou reduções ocorridos durante o exercício social nas contas reservas de lucros e reservas de capital são evidenciados nessa demonstração.

### **Comentários:**

A DMPL demonstra, para cada conta do PL, o saldo inicial, as alterações (aumentos e reduções) e o saldo final.

**Gabarito → Correto.**

**11. (CESPE/SEFAS-ES/Consultor – Ciências Contábeis/2010)** É papel da DMPL evidenciar a proposta da administração de destinação do lucro, quando houver lucro no período.

**Comentários:**

A DMPL demonstra o lucro líquido do período e a proposta de distribuição do lucro, elaborada pela administração.

**Gabarito → Correto.**

**12. (CESPE/SEFAS-ES/Consultor – Ciências Contábeis/2010)** Por meio da DMPL é possível visualizar a movimentação relativa a um aumento de capital com a utilização de reservas, caso o aumento ocorra.

**Comentários:**

Quando ocorre um aumento de capital com a incorporação de reservas, a DMPL demonstra a diminuição da reservas e o aumento do Capital.

**Gabarito → Correto.**

**13. (CESPE/Banco da Amazônia/Contador/2010)** Considerando a legislação societária e as normas contábeis aplicáveis às instituições financeiras, julgue os itens seguintes, relacionados às demonstrações financeiras

Reversão de reservas, alienação de imobilizado de uso e ajuste a valor de mercado (TVM e derivativos) são itens evidenciados na demonstração das mutações do patrimônio líquido.

**Comentários:**

A DMPL evidencia a reversão de reservas, mas não a alienação de imobilizado de uso. Quanto ao ajuste a valor de mercado, são evidenciado apenas aqueles classificados na conta ajuste de avaliação patrimonial.

**Gabarito → Errada.**

**14. (CESPE/TRE-MA/Analista Judiciário- Contabilidade/2009)** Se, na data do balanço, determinada companhia fechada tiver apresentado patrimônio líquido de R\$ 1.500.000,00, então essa companhia estará obrigada a apresentar a demonstração

- A) dos lucros ou dos prejuízos acumulados.
- B) das mutações do patrimônio líquido.
- C) das origens e das aplicações de recursos.
- D) dos fluxos de caixa.
- E) do valor adicionado.

**Comentários:**

Conforme a Lei 6.404/ 76:

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 dos fluxos de caixa; e (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

V - se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 6º A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa. (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

Vamos examinar as alternativas:

**A) dos lucros ou dos prejuízos acumulados.**

**Correto.** Essa demonstração é obrigatória.

**B) das mutações do patrimônio líquido.**

**Errada,** a demonstração obrigatória é a demonstração dos lucros ou dos prejuízos acumulados.

**C) das origens e das aplicações de recursos.**

**Errada,** a DOAR não é mais obrigatória.

**D) dos fluxos de caixa.**

**Errada,** a DFC não é obrigatória para companhias fechadas com patrimônio líquido inferior a 2.000.000.

**E) do valor adicionado.**

**Errada,** a Demonstração do Valor Adicionado não é obrigatória para as companhias fechadas.

**Gabarito → A**

15. **(CESPE/PREVIC/Analista Contábil/2011)** A elaboração dos demonstrativos contábeis obedece a regras estabelecidas nas normas legais e técnicas. Acerca desse assunto, julgue os itens subsequentes.

Na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, os valores registrados na conta de reserva de lucros a realizar, quando efetivamente realizados, não devem ser revertidos para a conta de lucros ou prejuízos acumulados.

**Comentários:**

O CESPE entende que a reversão da reserva de lucros a realizar deve ser feita diretamente na conta dividendos a pagar e não na conta lucros ou prejuízos acumulados.

**Gabarito → Correto.**

16. **(CESPE/TRE-MT/Analista Judiciário – Contabilidade/2010)**

DLPA – exercício findo em 31/12/20X1 da Cia. RTC (R\$)	
saldo em 31 de dezembro de 20X0	- 1.000
(-) parcela de lucros incorporada ao capital	- 2.800
(+) lucro líquido do período	20.000
(-) proposta da administração para distribuição do lucro	- 11.000
transferências para reservas	- 1.000
dividendos a distribuir	- 7.000
juros sobre o capital próprio	- 3.000
saldo em 31 de dezembro de 20X1	5.200,00

A Lei n.º 6.404/1976 tornou obrigatória a elaboração da demonstração dos lucros e prejuízos acumulados ( DPLA ) pelas sociedades por ações. Essa é uma demonstração de preparação rápida e simples, pois representa uma mera transcrição, de forma ordenada e racional, da conta razão lucros ou prejuízos acumulados da companhia. Com base nas disposições da referida lei, assinale a opção correta a respeito da DLPA elaborada pela Cia. RTC em 31/12/20X1, descrita na tabela acima.

A) Houve ajustes de exercícios anteriores.

B) O valor da proposta da administração para distribuição do lucro equivale a 55% do valor do lucro líquido de 20X1.

- C) No exercício de 20X1, a empresa incorporou ao capital social o montante de 16% do lucro líquido do período.  
D) O valor dos juros sobre o capital próprio equivale a 14% do lucro do período.  
E) Os dividendos a distribuir representam menos de 133% do saldo evidenciado pela DLPA em 31/12/20X1.

**Comentários:**

Vamos analisar as alternativas:

**A) Houve ajustes de exercícios anteriores.**

**Errada**, não consta nada sobre ajustes de exercícios anteriores na DLPA acima.

**B) O valor da proposta da administração para distribuição do lucro equivale a 55% do valor do lucro líquido de 20X1.**

**Correto**, a proposta de distribuição do lucro é de 11.000 e o lucro líquido de 20X1 é de 20.000.

$$11.000 / 20.000 = 55\%$$

**C) No exercício de 20X1, a empresa incorporou ao capital social o montante de 16% do lucro líquido do período.**

**Errada**, foi incorporado ao capital social o valor de 2.800.

$$2.800 / 20.000 = 14\%$$

**D) O valor dos juros sobre o capital próprio equivale a 14% do lucro do período.**

**Errada**, o valor dos juros sobre capital próprio é de 3.000.

$$3.000 / 20.000 = 15\%$$

**E) Os dividendos a distribuir representam menos de 133% do saldo evidenciado pela DLPA em 31/12/20X1.**

**Errada**. Dividendos a distribuir = 7000

Saldo evidenciado pelo DLPA = 5.200

$$7.000 / 5.200 = 134,6\%$$

**Gabarito → B**



17. **(CESPE/SEGER-ES/Analista/Ciências Contábeis/2009)** Acerca da elaboração e da apresentação da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados julgue os itens subsequentes.

Para efeito de elaboração da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados serão considerados como ajustes de exercícios anteriores apenas aqueles decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não poderão ser atribuídos a fatos subsequentes.

**Comentários:**

Conforme a Lei das S.A.s (lei 6404/76):

Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

Art. 186. 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.

**§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.**

§ 2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

A assertiva é cópia do parágrafo 1º do artigo 186, que transcrevemos acima.

**Gabarito → Correto.**

18. **(CESPE/SEGER-ES/Analista/Ciências Contábeis/2009)** É facultada a apresentação das transferências para reservas de lucros, bem como sua movimentação, que será detalhada na demonstração da mutação do patrimônio líquido.

**Comentários:**

Conforme o inciso III do artigo 186 da Lei das S.A.s (acima), a apresentação das transferências para reservas de lucro na DLPA é obrigatória, e não facultada.

**Gabarito → Errada**

**19. (CESPE/SEFAZ-ES/Consultor – Ciências Contábeis/2009)** Julgue os itens seguintes, acerca do registro e evidenciação de eventos contábeis.

Na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, será apresentado o montante do dividendo por ação do capital social e esta poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

**Comentários:**

A Lei 6404/76 (Lei das S.A.s) estabelece o seguinte, no artigo 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 assertiva é cópia literal do parágrafo 2º, que reproduzimos acima.

**Gabarito → Correto.**

**20. (CESPE/Agente de Polícia Federal/Nacional/2004)** A elaboração do balanço patrimonial da empresa depende da apuração do lucro do exercício. Essa apuração é efetuada na demonstração de lucros e prejuízos acumulados (DLPA).

**Comentários:**

A questão está incorreta, posto que esta é a finalidade da DRE.

**Gabarito → Errado.**

**21. (FCC/TRF 4/Contador/Analista Judiciário/2010)** Dados extraídos da Demonstração de Lucros Acumulados da Cia. Pouso Alegre, relativos ao exercício encerrado em 31/12/2009 (em R\$):

Ajuste credor de períodos anteriores	10.000,00
--------------------------------------	-----------

Dividendos propostos pela administração	150.000,00
Constituição da Reserva Legal	20.000,00
Lucro líquido do Exercício	400.000,00
Reversão da Reserva de Contingências	70.000,00
Constituição de outras reservas de lucros	240.000,00
Saldo em 31/12/2009	0,00

O saldo inicial em 31/12/2008 correspondia a um prejuízo acumulado, em R\$, de

- (A) 50.000,00.
- (B) 30.000,00.
- (C) 70.000,00.
- (D) 60.000,00.
- (E) 80.000,00.

### **Comentários**

Montemos a DLPA:

Saldo inicial	X
Ajuste positivo de exercícios anteriores	10.000
Reversão das reservas de lucros	70.000
Lucro líquido do exercício	400.000
Constituição da reserva legal	-20.000
Dividendos propostos	- 150.000
Constituição de outras reservas de lucros	-240.000
Saldo final	0

Agora, é só igualar a equação:

$$X + 10.000 + 70.000 + 400.000 - 20.000 - 240.000 - 150.000 = 0$$
$$X = 70.000,00 \text{ (Saldo inicial de prejuízos acumulados)}$$

### **Gabarito → C**

**22. (FCC/TRE/RN/Analista Judiciário/2011)** Foram extraídas as seguintes informações da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido da Cia. Delta relativa ao exercício encerrado em 31/12/2009, em R\$:

Ajustes negativos de exercícios anteriores	25.000,00
Aumento de capital integralizado em bens	130.000,00
Lucro líquido de 2009	638.000,00

Acréscimo à reserva legal no exercício	31.900,00
Acréscimo à reserva estatutária	102.100,00
Constituição da reserva de lucros a realizar	152.700,00
Constituição da reserva para contingências	178.400,00
Constituição de reserva de planos para investimentos	195.300,00
Constituição de ajustes positivos de avaliação patrimonial	59.600,00
Realização da reserva de reavaliação constituída antes de 31/12/2007	22.400,00
Dividendos Propostos	107.500,00

Considerando-se apenas essas informações e sabendo-se que a contrapartida credora da realização da reserva de reavaliação foi a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, o patrimônio líquido da entidade em 31/12/2009, relativamente ao existente em 31/12/2008, aumentou, em R\$,

- (A) 117.700,00.
- (B) 57.100,00.
- (C) 695.100,00.
- (D) 802.600,00.
- (E) 638.000,00.

### **Comentários:**

Analisando a questão, temos de procurar fatos que envolvam contas do patrimônio líquido e contas que não sejam do patrimônio líquido, pois apenas estas têm o escopo de alterar o valor total do PL.

Assim, por exemplo, a constituição da reserva legal é mero fato contábil permutativo (a débito de lucros acumulados e a crédito de reserva legal), não alterando o valor total do PL. O mesmo vale para todas as reservas constituídas.

Analisemos fato a fato...

### **Ajustes negativos de exercícios anteriores..... 25.000,00**

No nosso exemplo, o ajuste negativo decorrente de exercícios anteriores, por exemplo, caso uma companhia tenha passado do regime de caixa para o regime de competência, tendo neste hipótese um resultado negativo de R\$ 25.000,00.

Vamos lançar:

D – Lucros acumulados 25.000,00

C – Caixa 25.000,00

Portanto, este é um valor que diminui o PL efetivamente.

### **Aumento de capital integralizado em bens ..... 130.000,00**

O aumento de capital também aumenta o PL pelo valor integralizado. No caso concreto, o montante é de R\$ 130.000,00.

D – Bens 130.000,00  
C – Capital Social 130.000,00

**Lucro líquido de 2009..... 638.000,00**

O lucro líquido do exercício também aumenta o PL no montante de R\$ 638.000,00.

D – Apuração do resultado do exercício 638.000,00  
C – Lucro acumulados 638.000,00

**Acréscimo à reserva legal no exercício ..... 31.900,00**  
**Acréscimo à reserva estatutária..... 102.100,00**  
**Constituição da reserva de lucros a realizar ..... 152.700,00**  
**Constituição da reserva para contingências ..... 178.400,00**  
**Constituição de reserva de planos para investimentos..... 195.300,00**

Todas as constituições de reservas de lucros são fatos permutativos, por isso, não precisamos retirar uma a uma, pois, ao mesmo tempo que diminuem, também aumentam o PL. Por exemplo, o lançamento para a reserva legal é:

D – Lucros acumulados 31.900,00  
C – Reserva legal 31.900,00

Ambas são do PL. Não há alteração no valor total do grupo, repita-se.

**Constituição de ajustes positivos de avaliação patrimonial ... 59.600,00**

O ajuste positivo de avaliação patrimonial também aumenta o PL, em R\$ 59.6000,00.

Por exemplo, caso tenhamos uma ação disponível para negociação imediata que tenha variação positiva para a empresa, vamos lançar:

D – Ações disponíveis para negociação imediata  
C – Ajuste de avaliação patrimonial

**Realização da reserva de reavaliação constituída antes de 31/12/2007..... 22.400,00**

Já a realização da reserva de reavaliação vai diminuir o saldo desta conta.

Todavia, aumentará o saldo da conta lucros acumulados, o que, por ser fato permutativo, não afeta o valor total do PL.

D – Reserva de reavaliação  
C – Lucros acumulados

**Dividendos Propostos ..... 107.500,00**

Os dividendos propostos diminuem o PL, por conta do seguinte lançamento contábil:

D – Lucros acumulados 107.500,00  
C – Dividendos a pagar 107.500,00

Em síntese, ficamos assim:

- 25.000,00 + 130.000,00 + 638.000,00 + 59.600,00 - 107.500,00 =  
**695.100,00.**

**Gabarito → C.**

**23 (CESPE/TRT 21ª/Analista judiciário – contabilidade/2010)** Julgue os itens subsequentes, relativos aos demonstrativos contábeis previstos para empresas submetidas às normas da Lei n.º 6.404/1976 e alterações posteriores.

Se uma empresa elaborar e publicar a demonstração das mutações do patrimônio líquido, pode incluir nesse documento a demonstração de lucros e prejuízos acumulados.

**Comentários:**

Conforme a Lei 6.404/76 (Lei das S.A.s), 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.

**Gabarito → Correto.**

**24. (CESPE/CADE/Contador/2014)** No que concerne a demonstrações contábeis, julgue o item seguinte.

Ao apresentar a demonstração das mutações do patrimônio líquido, uma

entidade controlada deverá desmembrar, no resultado abrangente do período, o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e o montante correspondente à participação de não controladores.

### **Comentário:**

Cópia do Pronunciamento CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis:

106. A entidade deve apresentar a demonstração das mutações do patrimônio líquido conforme requerido no item 10. A demonstração das mutações do patrimônio líquido inclui as seguintes informações:

**(a) o resultado abrangente do período, apresentando separadamente o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e o montante correspondente à participação de não controladores;**

(b) para cada componente do patrimônio líquido, os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reapresentação retrospectiva, reconhecidos de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro;

(c) (eliminada);

(d) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação do saldo no início e no final do período, demonstrando-se separadamente as mutações decorrentes:

(i) do resultado líquido;

(ii) de cada item dos outros resultados abrangentes; e

(iii) de transações com os proprietários realizadas na condição de proprietário, demonstrando separadamente suas integralizações e as distribuições realizadas, bem como modificações nas participações em controladas que não implicaram perda do controle.

**Gabarito → Correto.**

25. **(CESPE/SUFRAMA/Contabilidade/2014)** Acerca de demonstrações contábeis e seus componentes, julgue o próximo item.

A emissão da demonstração das mutações do patrimônio líquido, da qual constam as ações em tesouraria, é obrigatória para as sociedades anônimas.

### **Comentário:**



Questão polêmica.

Pela lei 6404/76 é obrigatória a Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados (DLPA).

Ocorre que a Instrução CVM nº 59/86 tornou a DMPL obrigatória para as companhias abertas.

O Pronunciamento CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis - determina que o conjunto de demonstrações contábeis obrigatórias inclui a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Ao que parece, o examinador baseou-se na lei 6404/76. Manteve o gabarito “Errado”, embora o mais correto fosse anular a questão.

**Gabarito → Errado.**

**26. (CESPE/MTE/Contador/2014)** No que concerne a operações que envolvem mercadorias e fornecedores, julgue o seguinte item.

Erros no valor provisionado do imposto de renda a recolher sobre o lucro do período anterior devem ser corrigidos em contrapartida à conta de lucros acumulados, independentemente de seu valor.

**Comentário:**

Segundo a Lei 6404/76 (Lei das SAs)

Art. 186. 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.

**§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.**

**§ 2º** A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

Assim, os erros devem ser corrigidos em contrapartida à conta “Ajustes de Exercícios Anteriores”, e não à conta “Lucros Acumulados”.

A conta Ajuste de Exercícios Anteriores pode ter saldo devedor ou credor, conforme o erro a ser corrigido.

**Gabarito → Errado**

**27. (CESPE/SUFRAMA/Contador/2014)** A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discrimina as reversões de reservas, as transferências para reservas, os dividendos do período e a parcela dos lucros incorporada ao capital.

**Comentário:**

Conforme a Lei 6404/76:

Art. 186. 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.

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

§ 2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

**Gabarito → Correto.**

**28. (CESPE/CGE PI/Auditoria Governamental/2015)** De acordo com a Lei n.º 6.404/1976, julgue o próximo item, a respeito da elaboração e apresentação das principais demonstrações contábeis.

Os ajustes de exercícios anteriores devem ser evidenciados na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados quando motivados por mudança de critério

contábil ou por retificação de erro atribuível a um exercício anterior, e não puderem ser atribuídos a fatos subsequentes.

**Comentário:**

Conforme a Lei 6404/76:

Art. 186. 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.

**§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.**

§ 2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

**Gabarito → Correto,**

29. **(CESPE/MTE/Contador/2014)** Considerando a legislação vigente e os pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, julgue o item que se segue, relativo aos procedimentos utilizados para a elaboração das demonstrações contábeis.

A demonstração do resultado abrangente integra, obrigatoriamente, a demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL).

**Comentários:**

Conforme o pronunciamento CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis - Anexo:

Obs: Lembrar que agora é vedada a apresentação da Demonstração do Resultado Abrangente apenas na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Na versão original do pronunciamento 26, a Demonstração do Resultado Abrangente (DRA) podia ser apresentada como parte da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido OU como uma demonstração separada.

Atualmente, a DRA deve ser apresentada separadamente da DMPL.

**Gabarito → Errado**

30. **(CESPE/CGE PI/Auditoria Governamental/2015)** De acordo com a Lei n.º 6.404/1976, julgue o próximo item, a respeito da elaboração e apresentação das principais demonstrações contábeis.

A apresentação de demonstrações de mutações do patrimônio líquido é facultativa.

**Comentários:**

Isso consta no Art. 186 da Lei das SAs (Lei 6404/76):

Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:  
(...)

§ 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.**

**Gabarito → Correto.**

**8 QUESTÕES COMENTADAS NESTA AULA**

1. **(CESPE/Escrivão/Polícia Federal/2004)** O registro da perda de mercadorias para revenda reduzirá o valor da receita líquida de vendas na demonstração de lucros e prejuízos acumulados (DLPA).

**(CESPE/Oficial Inteligência/ABIN/2010)**

Eventos ocorridos durante o exercício	R\$ mil
Ações em tesouraria adquiridas	20
Ações em tesouraria vendidas	60
Aumento do capital com novas integralizações	150
Aumento do capital com reservas de capital	40
Aumento de capital com reservas de lucro	210
Constituição de reservas de lucros	202
Dividendos propostos no exercício	180
Gastos com emissão de ações	6
Lucro líquido do período	330
Perdas não realizadas em instrumentos financeiros	34
Realização de reserva de reavaliação	52

Saldos iniciais das contas do patrimônio líquido	R\$ mil
Ações em tesouraria	100
Capital social	2.410
Lucros ou prejuízos acumulados	0
Outros resultados abrangentes	150
Reservas de capital	220
Reservas de lucros	620

Considere que as informações acima tenham sido obtidas da Demonstração das mutações do patrimônio líquido de uma empresa hipotética, referentes ao ano de 2009. Com base apenas nessas informações e sem considerar quaisquer outros efeitos fiscais, julgue os itens a seguir.

2. O saldo final da conta capital social aumentou R\$ 400 mil em relação ao início do período.
3. O resultado abrangente do período acrescentou R\$ 40 mil ao saldo inicial da conta.
4. Os eventos do período aumentaram as contas de reserva de capital e de reserva de lucros e reduziram a conta ações em tesouraria.
5. Os dividendos propostos reduzem o patrimônio líquido em R\$ 180 mil.

6. O patrimônio líquido total aumentou R\$ 300 mil em relação ao início do período.

7. **(CESPE/Contador/Defensor Público da União/2010)** Enunciado das questões 7 a 9: Ao transcrever a demonstração das mutações do patrimônio líquido, o contador de determinada empresa de capital aberto, omitiu algumas informações, como mostrados na tabela abaixo, cujos valores são expressos em milhões de reais.

	reservas de capital				reserva de lucros			total
	capital social	incentivos fiscais	reserva de reavaliação em controlada	ajustes de avaliação patrimonial	reserva legal	retenção	lucros acumulados	
Em 31 de dezembro de 2007	12.380	1	17		1.018		10.834	24.250
ajustes de adoção da Lei n.º 11.638							(254)	(254)
saldo de abertura ajustado	12.380	1	17	0	1.018	0	10.580	23.996
variação cambial de investimentos no exterior				1.083				1.083
hedge accounting de investimentos líquidos no exterior								
valor justo de ativos financeiros disponíveis para venda				(70)				(70)
lucro líquido do exercício								
destinações: reserva legal					26		(26)	-
dividendos propostos (R\$ 6,11 por mil ações)							(50)	(50)
reserva para investimentos						11.032	(11.032)	-
Em 31 de dezembro de 2008	12.380	1	17	(35)	1.044	11.032	0	24.439
variação cambial de investimentos no exterior				(1.289)				(1.289)
hedge accounting de investimentos líquidos no exterior				1.116				1.116
hedge accounting operacional				(140)				(140)
valor justo de ativos financeiros disponíveis para venda				(11)				(11)
lucro líquido do exercício							4.660	4.660
destinações: reserva legal							(233)	
dividendos propostos (R\$ 205,68 por mil ações)							(1.107)	(1.107)
reserva para investimentos							(3.320)	
em 31 de dezembro de 2009	12.380	1	17	(359)		14.352	0	

O valor do saldo da conta reserva legal em 31/12/2009 é de

- A) 1.018 milhões de reais.
- B) 1.044 milhões de reais.
- C) 1.070 milhões de reais.
- D) 1.118 milhões de reais.
- E) 1.277 milhões de reais.

8. **(CESPE/Contador/Defensor Público da União/2010)** Em relação ao lucro líquido do exercício, assinale a opção correta.

- A) No exercício de 2008, o lucro líquido do exercício foi parcialmente destinado a reserva legal e a ativos financeiros disponíveis para venda (valor justo ).
- B) No exercício de 2008, o lucro líquido do exercício é igual a 452 milhões de reais.
- C) No exercício de 2008, o lucro líquido do exercício foi a metade do seu valor de 2009.
- D) O lucro líquido do exercício de 2009 foi superior ao de 2008.



E) No exercício de 2009, o lucro líquido do exercício foi integralmente destinado a distribuição de dividendos e reserva para novos investimentos.

**9. (CESPE/Contador/Defensor Público da União/2010)** Assinale a opção correta em relação aos fatos contábeis evidenciados na demonstração das mutações do patrimônio líquido.

A) No ano de 2009, os efeitos no patrimônio líquido do hedge accounting de investimentos líquidos no exterior foram superiores aos efeitos da variação cambial de investimentos no exterior.

B) O resultado abrangente, em 2009, foi negativo em 324 milhões de reais.

C) A rentabilidade dos investidores, ou seja, o retorno sobre o patrimônio líquido, manteve-se estável nos dois períodos.

D) As reduções na conta ajustes de avaliação patrimonial decorrem de ganhos em instrumentos financeiros, tais como ativos financeiros disponíveis para venda.

E) Em 2009, a redução de 1.107 milhões de reais da conta lucros acumulados em decorrência de dividendos propostos corresponde a um aumento do mesmo valor em uma conta do ativo circulante.

**10. (CESPE/SEFAS-ES/Consultor – Ciências Contábeis/2010)** A DMPL evidencia informações sobre as movimentações ocorridas no patrimônio líquido das companhias. A respeito das informações evidenciáveis nessa demonstração, julgue os itens subsequentes.

Acréscimos ou reduções ocorridos durante o exercício social nas contas reservas de lucros e reservas de capital são evidenciados nessa demonstração.

**11. (CESPE/SEFAS-ES/Consultor – Ciências Contábeis/2010)** É papel da DMPL evidenciar a proposta da administração de destinação do lucro, quando houver lucro no período.

**12. (CESPE/SEFAS-ES/Consultor – Ciências Contábeis/2010)** Por meio da DMPL é possível visualizar a movimentação relativa a um aumento de capital com a utilização de reservas, caso o aumento ocorra.

**13. (CESPE/Banco da Amazônia/Contador/2010)** Considerando a legislação societária e as normas contábeis aplicáveis às instituições financeiras, julgue os itens seguintes, relacionados às demonstrações financeiras

Reversão de reservas, alienação de imobilizado de uso e ajuste a valor de mercado (TVM e derivativos) são itens evidenciados na demonstração das mutações do patrimônio líquido.

**14. (CESPE/TRE-MA/Analista Judiciário- Contabilidade/2009)** Se, na data do balanço, determinada companhia fechada tiver apresentado patrimônio



líquido de R\$ 1.500.000,00, então essa companhia estará obrigada a apresentar a demonstração

- A) dos lucros ou dos prejuízos acumulados.
- B) das mutações do patrimônio líquido.
- C) das origens e das aplicações de recursos.
- D) dos fluxos de caixa.
- E) do valor adicionado.

15. **(CESPE/PREVIC/Analista Contábil/2011)** A elaboração dos demonstrativos contábeis obedece a regras estabelecidas nas normas legais e técnicas. Acerca desse assunto, julgue os itens subsequentes.

Na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, os valores registrados na conta de reserva de lucros a realizar, quando efetivamente realizados, não devem ser revertidos para a conta de lucros ou prejuízos acumulados.

16. **(CESPE/TRE-MT/Analista Judiciário – Contabilidade/2010)**

DLPA – exercício findo em 31/12/20X1 da Cia. RTC (R\$)	
saldo em 31 de dezembro de 20X0	- 1.000
(-) parcela de lucros incorporada ao capital	- 2.800
(+) lucro líquido do período	20.000
(-) proposta da administração para distribuição do lucro	- 11.000
transferências para reservas	- 1.000
dividendos a distribuir	- 7.000
juros sobre o capital próprio	- 3.000
saldo em 31 de dezembro de 20X1	5.200,00

A Lei n.º 6.404/1976 tornou obrigatória a elaboração da demonstração dos lucros e prejuízos acumulados ( DPLA ) pelas sociedades por ações. Essa é uma demonstração de preparação rápida e simples, pois representa uma mera transcrição, de forma ordenada e racional, da conta razão lucros ou prejuízos acumulados da companhia. Com base nas disposições da referida lei, assinale a opção correta a respeito da DLPA elaborada pela Cia. RTC em 31/12/20X1, descrita na tabela acima.

- A) Houve ajustes de exercícios anteriores.
- B) O valor da proposta da administração para distribuição do lucro equivale a 55% do valor do lucro líquido de 20X1.
- C) No exercício de 20X1, a empresa incorporou ao capital social o montante de 16% do lucro líquido do período.
- D) O valor dos juros sobre o capital próprio equivale a 14% do lucro do período.

E) Os dividendos a distribuir representam menos de 133% do saldo evidenciado pela DLPA em 31/12/20X1.

**17. (CESPE/SEGER-ES/Analista/Ciências Contábeis/2009)** Acerca da elaboração e da apresentação da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados julgue os itens subsequentes.

Para efeito de elaboração da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados serão considerados como ajustes de exercícios anteriores apenas aqueles decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não poderão ser atribuídos a fatos subsequentes.

**18. (CESPE/SEGER-ES/Analista/Ciências Contábeis/2009)** É facultada a apresentação das transferências para reservas de lucros, bem como sua movimentação, que será detalhada na demonstração da mutação do patrimônio líquido.

**19. (CESPE/SEFAZ-ES/Consultor – Ciências Contábeis/2009)** Julgue os itens seguintes, acerca do registro e evidenciação de eventos contábeis.

Na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, será apresentado o montante do dividendo por ação do capital social e esta poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

**20. (CESPE/Agente de Polícia Federal/Nacional/2004)** A elaboração do balanço patrimonial da empresa depende da apuração do lucro do exercício. Essa apuração é efetuada na demonstração de lucros e prejuízos acumulados (DLPA).

**21. (FCC/TRF 4/Contador/Analista Judiciário/2010)** Dados extraídos da Demonstração de Lucros Acumulados da Cia. Pouso Alegre, relativos ao exercício encerrado em 31/12/2009 (em R\$):

Ajuste credor de períodos anteriores	10.000,00
Dividendos propostos pela administração	150.000,00
Constituição da Reserva Legal	20.000,00
Lucro líquido do Exercício	400.000,00
Reversão da Reserva de Contingências	70.000,00
Constituição de outras reservas de lucros	240.000,00
Saldo em 31/12/2009	0,00

O saldo inicial em 31/12/2008 correspondia a um prejuízo acumulado, em R\$, de

- (A) 50.000,00.
- (B) 30.000,00.
- (C) 70.000,00.
- (D) 60.000,00.
- (E) 80.000,00.

22. **(FCC/TRE/RN/Analista Judiciário/2011)** Foram extraídas as seguintes informações da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido da Cia. Delta relativa ao exercício encerrado em 31/12/2009, em R\$:

Ajustes negativos de exercícios anteriores	25.000,00
Aumento de capital integralizado em bens	130.000,00
Lucro líquido de 2009	638.000,00
Acréscimo à reserva legal no exercício	31.900,00
Acréscimo à reserva estatutária	102.100,00
Constituição da reserva de lucros a realizar	152.700,00
Constituição da reserva para contingências	178.400,00
Constituição de reserva de planos para investimentos	195.300,00
Constituição de ajustes positivos de avaliação patrimonial	59.600,00
Realização da reserva de reavaliação constituída antes de 31/12/2007	22.400,00
Dividendos Propostos	107.500,00

Considerando-se apenas essas informações e sabendo-se que a contrapartida credora da realização da reserva de reavaliação foi a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, o patrimônio líquido da entidade em 31/12/2009, relativamente ao existente em 31/12/2008, aumentou, em R\$,

- (A) 117.700,00.
- (B) 57.100,00.
- (C) 695.100,00.
- (D) 802.600,00.
- (E) 638.000,00.

23. **(CESPE/TRT 21ª/Analista judiciário – contabilidade/2010)** Julgue os itens subsequentes, relativos aos demonstrativos contábeis previstos para empresas submetidas às normas da Lei n.º 6.404/1976 e alterações posteriores.

Se uma empresa elaborar e publicar a demonstração das mutações do patrimônio líquido, pode incluir nesse documento a demonstração de lucros e prejuízos acumulados.

24. **(CESPE/CADE/Contador/2014)** No que concerne a demonstrações contábeis, julgue o item seguinte.

Ao apresentar a demonstração das mutações do patrimônio líquido, uma

entidade controlada deverá desmembrar, no resultado abrangente do período, o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e o montante correspondente à participação de não controladores.

**25. (CESPE/SUFRAMA/Contabilidade/2014)** Acerca de demonstrações contábeis e seus componentes, julgue o próximo item.

A emissão da demonstração das mutações do patrimônio líquido, da qual constam as ações em tesouraria, é obrigatória para as sociedades anônimas.

**26. (CESPE/MTE/Contador/2014)** No que concerne a operações que envolvem mercadorias e fornecedores, julgue o seguinte item.

Erros no valor provisionado do imposto de renda a recolher sobre o lucro do período anterior devem ser corrigidos em contrapartida à conta de lucros acumulados, independentemente de seu valor.

**27. (CESPE/SUFRAMA/Contador/2014)** A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discrimina as reversões de reservas, as transferências para reservas, os dividendos do período e a parcela dos lucros incorporada ao capital.

**28. (CESPE/CGE PI/Auditoria Governamental/2015)** De acordo com a Lei n.º 6.404/1976, julgue o próximo item, a respeito da elaboração e apresentação das principais demonstrações contábeis.

Os ajustes de exercícios anteriores devem ser evidenciados na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados quando motivados por mudança de critério contábil ou por retificação de erro atribuível a um exercício anterior, e não puderem ser atribuídos a fatos subsequentes.

**29. (CESPE/MTE/Contador/2014)** Considerando a legislação vigente e os pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, julgue o item que se segue, relativo aos procedimentos utilizados para a elaboração das demonstrações contábeis.

A demonstração do resultado abrangente integra, obrigatoriamente, a demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL).

**30. (CESPE/CGE PI/Auditoria Governamental/2015)** De acordo com a Lei n.º 6.404/1976, julgue o próximo item, a respeito da elaboração e apresentação das principais demonstrações contábeis.

A apresentação de demonstrações de mutações do patrimônio líquido é facultativa.

**9 GABARITO DAS QUESTÕES COMENTADAS NESTA AULA**

QUESTÃO	GABARITO
1	ERRADO
2	CORRETO
3	ERRADO
4	ERRADO
5	CORRETO
6	CORRETO
7	E
8	D
9	B
10	CORRETO
11	CORRETO
12	CORRETO
13	ERRADO
14	A
15	CORRETO
16	B
17	CORRETO
18	ERRADO
19	CORRETO
20	ERRADO
21	C
22	C
23	CORRETO
24	CORRETO
25	ERRADO
26	ERRADO
27	CORRETO
28	CORRETO
29	ERRADO
30	CORRETO